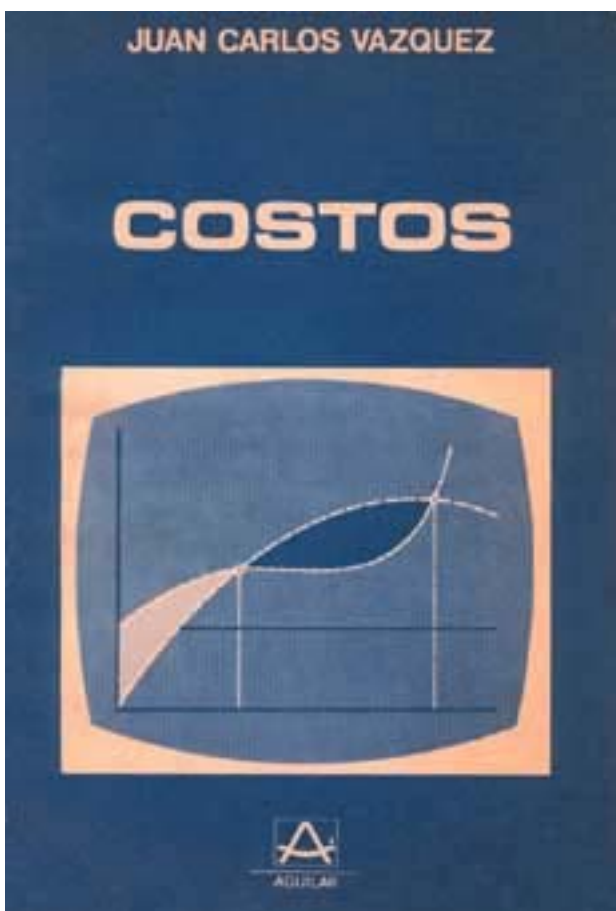


COSTOS

Juan Carlos Vázquez



Editorial Aguilar

Este material se utiliza con fines
exclusivamente didácticos

CAPÍTULO XXII

COSTEO VARIABLE

1. Introducción

El tema que en los últimos años más acaparó la atención de los funcionarios del área contable de las empresas industriales en el mundo occidental fue, sin duda, el costeo variable.

Los boletines de la National Association Of Accountants, la institución más conspicua consagrada al estudio de los problemas de costos, publicaron interesantes artículos destinados a analizar, censurar o ponderar sus características, así como a describir o pulir el campo de nuevas aplicaciones de esta técnica. Las asociaciones que agrupan a los directivos de la función administrativo, y que tienen por objeto la discusión de aspectos afines, dedicaron a este tópico preferente atención. A partir del año 1956, en que el costeo variable se trató por primera vez en el Círculo Argentino de Estudios sobre Organización Industrial¹, esa atención se pudo observar también en el país, donde algunas compañías venían examinando sus implicancias desde el año 1952.

En el ámbito de la empresa privada las opiniones acerca de costeo variable distan bastante de acercarse a una coincidencia. Algunos contadores sostienen que constituye el medio que permite dar solución a todos los enigmas de costos; otros, al contrario, opinan que se está ante una reedición de la famosa piedra filosofal, algo impulsado por ciertos consultores industriales para tener algo novedoso que ofrecer a sus clientes. Tampoco faltan los que afirman que sirvió a algunos profesionales para invadir jurisdicciones que hasta no hace mucho les estaban vedadas.

Es que cuando se discute este tema los interlocutores, en lugar de acudir a reflexiones sensatas y objetivas, basadas en argumentos meditados y sólidos, producto de una profunda experiencia en las técnicas de costeo y en las cambiantes y diferentes realidades empresarias, se apasionan, y el apasionamiento en costeo variable conduce a las mismas exageraciones que el enardecimiento en asuntos históricos, políticos y deportivos; se agrandan las virtudes de las Ideas propias y se magnifican los defectos de las teorías de los rivales.

2. El Costeo variable y los costos para toma de decisiones

Se indicó al inicio del capítulo anterior que la mayoría de los empresarios asocia el costeo variable con los temas que se estudiaron en él. Sin embargo se pudo notar que en ningún momento, en esa parte de la obra, se hizo referencia a tal sistema. Al contrario, en casi todos los casos expuestos se puso de manifiesto el importante papel que juegan los gastos de estructura en la toma de decisiones.

En este capítulo se apreciará cómo el método bajo análisis desecha la asignación unitaria de tales gastos, pues tu teoría está basada en la imposibilidad de aplicarlos al costo de cada artículo o de cada orden de trabajo.

3. Problemas que supera el costeo variable

En páginas anteriores se destacó la necesidad de clasificar los costos por tipo de variabilidad y se examinaron los propósitos que persigue tal tarea. También se señaló que debido a la existencia de los rubros fijos un artículo puede tener tantos costos unitarios, -reales- diferentes como unidades se puedan fabricar en un mes. Por ello, cuando se necesita calcular el costo de un producto hay, que de terminar primero el volumen de producción al cual referirlo.

Ese volumen de producción depende, se dijo en capítulos precedentes, del tiempo de trabajo y de la capacidad productiva diaria de los centros fabriles. Los meses en que esos factores no coinciden con el nivel base o standard, dan origen a costos sobre absorbidos o subabsorbidos.

Tratando de obviar ese problema los contadores han creado distintos artificios: diferimiento de esas desviaciones, empleo de calendarios especiales, transformación de los costos fijos en semifijos, etc. Todos ellos atenúan el impacto de aquel tipo de variaciones, pero no las solucionan completamente. Tienden a evitar las diferencias originadas por el calendario, pero no ofrecen alternativas para eludir los desvíos motivados por el factor "eficiencia".

¹ Conferencia pronunciada por el Sr. Dieter Dschenffzig.

La "última creación" de los profesionales contables es más completa, más radical y más atrevida que las restantes. Sus creadores -o divulgadores, como luego se verá- la denominaron "costeo directo" aunque en Gran Bretaña se la conoce bajo el nombre de "costo marginal".

4. Definición

Los contadores coinciden en opinar que el conocimiento del costo de cada uno de los artículos que elabora vende una empresa es el objetivo primario y fundamental hacia el que tienden las tareas impuestas por toda contabilidad industrial.

Resulta innecesario agregar, por ser de consenso general, los móviles que obligan a introducirse en el estudio de tal conocimiento, así como las razones que abonan los constantes esfuerzos por pulir y simplificar las técnicas en uso, al mismo tiempo que avanzar cuanto se puede hacia la exactitud; esta meta acicatea a diario a todos los que viven los problemas que de continuo genera esta cuestión. Las causas fundamentales por las cuales los contadores no cejan en su infatigable empeño de atrapar a esa veleidosa exactitud -o casi exactitud- son:

- Controlar el costo operativo del establecimiento para medir el grado de eficiencia logrado.
- Conocer los valores que permitan delinear los presupuestos internos y faciliten su control ulterior.
- Obtener una guía adecuada en la vital función de orientar a la gerencia comercial en la fijación de precios de venta.
- Contabilizar el valor de los inventarios de productos terminados y de artículos semiprocesados a fin de que aparezcan incluidos en el balance dentro de la correcta escala que les corresponde.
- Estudiar minuciosamente cada costo para sacar rápidas conclusiones en presencia de posibles cambios de los factores que puedan incidir en la elaboración -modificaciones en cantidades o calidades de la materia prima a emplear, alteración de dotaciones en cantidad o sexo por cambios de métodos, o de equipos, o de tiempos de labor, etc.-.
- Tomar decisiones a efectos de mejorar la rentabilidad del negocio.

Todos los que de algún modo han transitado por los complejos esquemas que adiarlo presentan los costos saben que éstos agrupan a un sinnúmero de componentes, fácilmente ponderables en algunos casos, y plenos de dificultad en cuanto a su evaluación, en otros. Hay rubros de carácter concreto, de identificación simple, como la materia prima, y de naturaleza bastante sutil y abstracta, como puede ser el costo del ausentismo obrero. No se puede dejar de reconocer que hasta el problema Intimo, familiar, que aqueja a determinado operario y distrae su atención en el trabajo forma parte, quiérase o no, del costo de los artículos que pasan por sus manos.

Cómo se aclaró en el capítulo III, la forma más idónea de ubicar en su correspondiente escala a cada componente, de una manera accesible y económica, consiste básicamente en encasillar los cargos de acuerdo con cierto orden, trazado sobre la base de un adecuado plan de cuentas operativo que los clasifique por función, naturaleza y variabilidad. Pero en el capítulo IV se comprobó que un mismo costo puede agruparse dentro de los tres tipos de variabilidad, es decir, puede ser variable, fijo o semifijo, según el propósito que se persiga al catalogarlo.

Sin embargo, para el costeo variable esas cuestiones no revisten mayor importancia pues esta técnica reconoce la variabilidad de un modo radical e indubitable. Ubica a todas las erogaciones en sólo dos clases de categorías: las proporcionales o variables y las de estructura o fijas. En tal sistema el grado de variabilidad sólo obedece a su relación con la cantidad de unidades que se procesan y se comercializan. Por tanto, todo rubro capaz de aumentar o disminuir cada vez que, correlativamente, se eleva o rebaja el volumen de producción o de ventas es variable. Al contrario, es fijo todo aquel cuyo importe resulte Indiferente a las fluctuaciones de dicho volumen.

En el método de costeo variable se asignan a los productos sólo los costos que varían con la actividad; quedan excluidos de ellos las subcuentas que son consecuencia del tiempo, antes que del nivel de producción y de entregas. Estas subcuentas se debitan a ganancias y pérdidas -dado que "los artículos individuales no incurren" en ese tipo de cargos- sin interferir en el cálculo de los guarismos unitarios. Conforme a ello, tanto los inventarios de las existencias en proceso como de productos terminados y, por ende, el costo de las mercaderías vendidas permanecen valorizados, según los más ardientes defensores de este sistema, a costo variable.

Como señalan algunos autores:

"El costeo variable es una técnica basada en el hecho de que algunos desembolsos constituyen el costo de estar en el negocio, en tanto que otros son los costos de hacer negocios. El costo variable sólo contempla la porción de hacer negocios".

"El costeo variable se apoya en la Idea que el comerciante ha adoptado antes que el industrial; una cosa es el costo del producto y otra el costo de la empresa".

"La estructura no tiene nada que ver con los artículos porque si el mercado se contrae, las fábricas no se pueden deshacer de la mayoría de sus costos fijos".

"El costeo variable Incorpora a la contabilidad una clara distinción entre los costos que varían con el volumen de aquellos que permanecen estáticos y que deben ser cubiertos por los resultados del período"

"Los costos variables son los únicos que pueden imputarse al producto porque son los únicos que existen el existe el producto; desaparecerían si éste desaparece".

"Los gastos de estructura no deben ni pueden aplicarse a los costos unitarios; hacerlo es una tarea convencional y arbitraria".

Resumiendo, el costeo variable difiere del costo Integral en dos áreas: la forma de presentación del estado de resultados por líneas de artículos y la exclusión de los gastos de estructura de los stocks.

El cuadro 22.1 ilustra sobre ese segundo aspecto: en el costo integral las cargas fabriles fijas son parte integrante del inventario. Acorde con lo señalado en el capítulo XX por su autor, el licenciado Eduardo Esteban Sortino, los costos financieros -normales- también forman parte del activo, si bien sus guarismos no se adicionan al costo de producción, sino que se contabilizan aparte -de allí las líneas punteadas que lo delimitan-. En el costeo variable, en cambio, afectan las utilidades del período. Es decir, ambos rubros no se difieren a través de los inventarios.

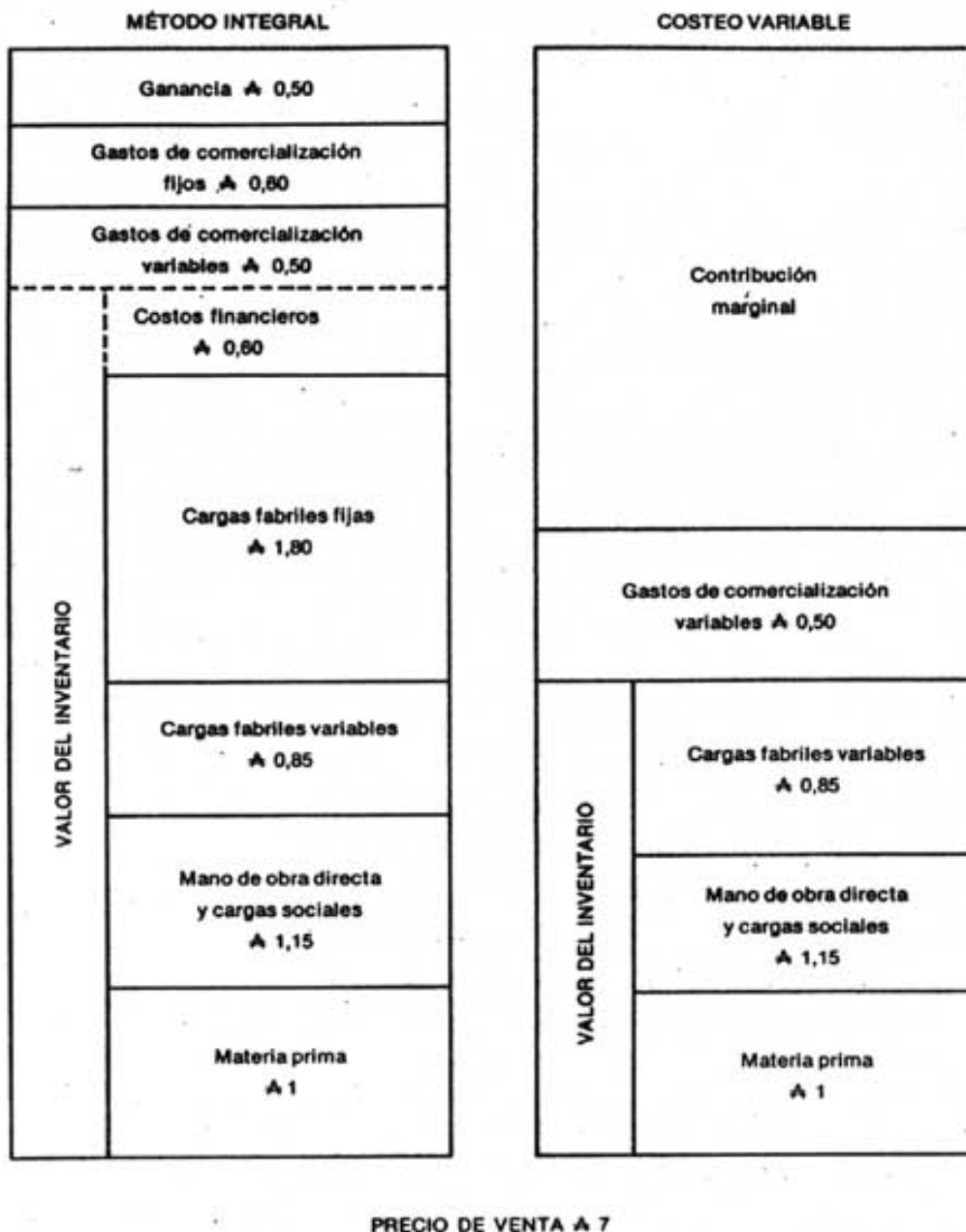
Es preciso destacar, antes de analizar el funcionamiento, la filosofía, las virtudes y los defectos del costeo variable que el acta de su nacimiento generó la obligación de buscar un nombre, un tecnicismo que sirviera para identificar al costo tradicional, genéricamente conocido hasta entonces simplemente como "costo". Ese nombre, aceptado y en boga hoy día, es "costo integral"². Para clarificar y simplificar la cuestión:

Costeo variable = Costo integral - Costos fijos

Se indicó en el tema anterior que los "creadores" del sistema bajo análisis lo llamaron "costeo directo". Empero, en esta obra se lo denomina "costeo variable" por haberlo aconsejado así el Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos -I.A.P.U.C.O.-. Es que "costeo directo" suele confundirse con "costo directo" o sea, con los rubros que se asignan con precisión a los artículos producidos y, en el costeo variable, hay subcuentas que no reúnen esa condición -fuerza motriz, por ejemplo-. Por otra parte, en centros monoprodutores los costos fijos son directos respecto de los bienes que procesan.

Comparación entre el costeo variable y el costeo integral

² Se utilizó por primera vez en la obra Tratado de costos, editorial Aguilar, 1978.



En esta obra se ha preferido desterrar la expresión "costo por absorción" utilizada por autores y profesores para distinguir al costo integral. Las palabras "costo por absorción" pueden dar a entender que en el método integral los gastos de estructura fabriles quedan, en todos los casos, absorbidos por la producción realizada en un período. Esto acontecía en los primeros tiempos de la contabilidad industrial y puede repetirse hoy en alguna empresa que emplee un deficiente sistema de costos históricos. Pero cualquier alumno de ciencias económicas sabe ya que cuando una planta trabaja a niveles pronunciadamente inferiores a su volumen normal, no es posible que la producción obtenida en un mes recupere la totalidad de las cargas fabriles fijas y semifijas. Los costos de ociosidad, como se aclaró en capítulos anteriores, deben cancelarse por cuentas de resultados sin afectar el valor de los Inventarios. Redunda destacar que la expresión "absorción", en la acepción antes señalada, no tiene cabida alguna en el sistema de costos standard.

5. Subcuentas que integran el costeo variable

Respecto de las subcuentas que integran el costeo variable son válidos los conceptos vertidos en el tema 4 del capítulo anterior.

Empero cabe comentar que a veces se presentan dudas con los cargos que los sectores fabriles reciben de los departamentos de servicios directos e indirectos: las dudas estriban en cómo clasificarlos.

Si algunos rubros de cada uno de esos centros es variable respecto del volumen de producción de las áreas servidas, ellos forman parte del costo fabril. Si no lo son claramente, que es lo habitual, se catalogan como gastos de estructura.

Es interesante destacar que una firma de consultores británica, que en distintas oportunidades trabajó en empresas argentinas, implantó el "costeo directo" -así denominó al sistema- en una industria textil brasileña. Sólo incluyó en gastos de estructura a los departamentos de servicios indirectos.

7.4. Presupuestos Flexibles

Si bien en el costeo variable las cargas de estructura se cancelan por cuentas de resultados, ello no significa que no se controlen. Se verifican mediante el "presupuesto flexible"

El presupuesto flexible es una estimación que vigila lo gastado por cada centro fabril, señalando cuánto se deben erogar en cada rubro, operándose a distintos rangos de actividad. Ejemplo:

Nivel de actividad	%	<u>50</u>	<u>60</u>	<u>70</u>	<u>80</u>
Lubricantes	A	200	220	250	290
Repuestos	"	1.000	1.300	1.700	2.000
Sueldos	"	10.000	10.000	12.000	12.000
Depreciación	"	5.000	5.000	5.000	5.000

Si en un mes la actividad cumplida por un área operativa fue 65%, se confrontan los cargos reales de cada subcuenta con las cifras que resultan de interpolar los presupuestos en los niveles 60 y 70% - obviamente esta interpolación no es necesaria en los elementos netamente fijos-.

8. El costeo variable y los inventarios

Conocer cuál es el verdadero resultado económico de una empresa es vital tanto para sus directivos como para sus acreedores y accionistas. Para los primeros lo es, fundamentalmente, porque los permite juzgar si la orientación que están imprimiendo es la adecuada, los faculta efectuar los cambios más oportuno si así no fuera y les hace posible estimar una cifra que los desvela durante todo o año: la que deberán tributar a la Dirección General Impositiva en concepto de impuestos a las ganancias y capitales. Los acreedores y accionistas también es interesan por aquella información. La usan como guía para saber si sus dineros se hallan suficientemente garantizados y para formarse un juicio del futuro, con igual propósito de protección.

La célebre controversia entre el costo integral y costeo variable desempeña un papel destacado en la determinación de aquel resultado económico pues magnitud de éste dependerá, en buena parte, del método que se emplee en la valuación de los inventarios. En otras palabras, el tratamiento de los gastos estructura juega un rol primordial al calcularse la rentabilidad de una industria.

A quien no profundiza en el estudio de los costos fijos le podría parecer que su diferimiento o no diferimiento a través de las existencias no debiera tener tanta influencia en el momento de establecer los beneficios de una compañía, visto que tomando un lapso prolongado de su vida los resultados, sígase un método u otro en apariencia son idénticos. Pero sucede que en períodos cortos, un año por ejemplo, la producción y la entrega difícilmente se equilibran, por lo que las variaciones en las ganancias pueden representar una suma importante.

8.1. El pensamiento de los defensores del costo integral

Se señaló que el punto central de la discordia es el momento en que se computan las cargas de estructura.

Mientras el sistema variable desdeña la influencia que tiene sobre los costo la forma en que se utiliza la capacidad instalada, el método integral reconoce esta instancia, y sólo cuando una planta trabaja por debajo de su nivel normal, vierte los gastos de estructura como pérdida del periodo. Viceversa, si en algún momento el volumen real supera al standard el monto de costos sobreabsorbidos se salda como ganancia en el estado de resultados. En el hipotético caso que ambos niveles balancearan aquellos costos no generan desvío alguno y ellos, se reitera, se difieren mediante los inventarios para ser restados de los ingresos cuando se vende la producción.

En consonancia con esa filosofía del costo integral, sus defensores juzgan que es imposible elaborar un artículo sin incurrir en gastos estructurales y que cada unidad, por tanto, debe soportar una parte proporcional de los gastos erogaciones. En otras palabras, tanto los insumos variables como los fijos son componentes del costo de igual significación económica. Señala en este sentido la American Accounting Association³: "el costo de un producto fabricado es la suma de los costos de adquisición razonablemente individualizados con el artículo y deberá incluir los factores directos o indirectos. No es aceptable la omisión de cualquier elemento del costo de fabricación". Su sólida posición al respecto les permite a los "costo-traditionalistas" justificar que las ganancias de una fábrica pueden ser superiores que las normales cuando la producción es más alta que la entrega. El argumento que esgrimen es que la capacidad instalada se utilizó mejor y que ello proporciona mayores beneficios en forma de inventarios, que producen ingresos futuros adicionales.

Es útil mencionar ahora otras opiniones que coinciden en la necesidad de incluir la porción adecuada de costos fijos de producción en los stocks de artículos semielaborados y terminados.

En nuestro país, el artículo 51 de la ley 20.628, modificada por la ley 23.260, señala "Para practicar el balance impositivo, la existencia de bienes de cambio deberá computarse utilizando para su determinación los siguientes métodos:

- a) Mercadería de reventa, materias primas y materiales: Al costo de la última compra efectuada en los dos meses anteriores a la fecha del cierre del ejercicio. Si no se hubieran realizado compras en dicho período se tomará el costo de la última compra efectuada en el ejercicio, actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio...
- b) Productos elaborados: 1. El valor a considerar se calculará en base al precio de la última venta realizada en los dos meses anteriores al cierre del ejercicio, reducido en el importe de los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenido en dicho precio... 2. Cuando se lleven sistemas que permitan la determinación del costo de producción de cada partida de productos elaborados se utilizará igual método que el establecido para la valuación de existencias de mercaderías de reventa, considerando como fecha de compra el momento de finalización de la elaboración de los bienes..."

Si bien el punto b)2 no es ilustrativo respecto del tema bajo análisis, el b)1 hace referencia implícita al costo integral al señalar que los stocks se valorarán al precio de venta "reducido en el importe de los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenido en dicho precio". En otras palabras, no indica que el precio de venta debe ser también reducido por los costos fijos.

El *Informe N°11* del Instituto Técnico de Contadores Públicos dice en su "punto VI Conclusión: Los bienes de cambio de las empresas a los efectos de presentación de los estados contables deben incluir los costos de producción variables y fijos. Como consecuencia de ello el método denominado de costeo directo o costeo variable no debe considerarse que esté en concordancia con principios de contabilidad generalmente aceptados".

El proyecto de *Normas Contables Profesionales* indica: "El costo de un bien producido resulta de la suma de los costos corrientes de los insumos necesarios para su producción, incluyendo una asignación de la porción de los costos indirectos de producción que puedan atribuírsele. Los costos indirectos a distribuir no deben incluir los que se relacionen con la parte no utilizada de la capacidad de planta usualmente empleada, los que deben ser imputados al resultado del período

Es interesante hacer referencia a lo que acontece en los Estados Unidos de Norteamérica, que es el país donde el problema se ha analizado con mayor amplitud.

Cita John J. W. Neuner en su libro *Contabilidad de costos* que la antes mencionado American Accounting Association, en las publicaciones de su Comité de Conceptos y Normas de Contabilidad, entiende que la omisión de cualquier elemento del costo de fabricación no es aceptable". Como "el costo variable exige la omisión de todos los costos de manufactura fijos del importe del inventario, no se considera un concepto aceptable".

Por otra parte, "ni el American Institute of Certified Public Accounting ni la Oficina de Rentas han reconocido el costeo variable como generalmente aceptable para la valorización del inventario". El "Accounting Research Bulletin", N° 43, publicado por el Comité sobre Procedimientos de Contabilidad de aquel instituto, expresa que "en su aplicación a los inventarios, costo significa la suma de las erogaciones y cargos correspondientes en que se ha incurrido directa o indirectamente para llevar a un artículo a su condición y localización existentes". "De ello se deduce -sostiene aquel autor- que el costo incluye partidas

³ The Accounting Review", octubre 1957.

de costos periódicos que tienen que ser utilizadas con el objeto de obtener producción". Confirmando esta posición, "la Oficina de Rentas entiende que el costo para inventarios" debe incluir "los gastos indirectos concomitantes y necesarios para la producción".

En un artículo publicado en los boletines de la National Association of Accountants, denominado *El costeo directo*, su autor, - George T. Logan, manifiesta que "otro obstáculo serio -para la exclusión de los gastos de estructura de los inventarios- lo constituye la Oficina de Rentas. Su actitud hacia el costeo variable no es receptiva. En algunos casos ha intentado forzar a los contribuyentes a adoptar el costeo por absorción aun cuando ellos habían usado el variable desde el comienzo de sus operaciones".

. Finalmente, la "Guía de P.C.G.A.",⁴ publicada en los Estados Unidos de Norteamérica en 1984 dice en su sección "Métodos de contabilidad y valuación de inventarios": "La base contable de los inventarios es el costo (principio básico)... En la contabilidad del inventario, el costo es igual a la suma de los desembolsos y cargos, directos e indirectos, necesarios para llevar a los bienes a su condición y lugar presentes... El costo del inventario incluye los gastos de fabricación (no es aceptable el costeo directo o variable)".

8.2. El pensamiento de los defensores del costeo variable

Es el momento, ahora, de mencionar las opiniones de los profesionales adictos al costeo variable.

Sus discusiones con los colegas "costo-integralistas" se centran en el concepto de igualación, que puede ser ejemplificado señalando que los ingresos de un período deben, ser cargados con los costos que estén razonablemente asociados con los productos que originaron esos ingresos. En virtud de ello la teoría de que el proceso fabril, produciendo para almacenar, da lugar a utilidades no es aceptado por muchos contadores. Arguyen que no hay liquidez y realización que permitan convertir en dinero u otros bienes de activo tales ganancias.

Justifican su posición afirmando que tales gastos no son causados por el hecho de fabricar, sino por tener la planta en condiciones de alcanzar una producción dada, cualquiera sea el grado de aprovechamiento que se haga de esa capacidad. Como esa disponibilidad para elaborar se extingue cada mes y no puede trasladarse a otros períodos, para evitar cargos en éstos, entienden que esos desembolsos también deben desaparecer en cada ciclo, saldándolos por ganancias y pérdidas, tenga o no lugar el proceso fabril. No sucede lo mismo con los costos variables, que se originan sólo si se manufacturan bienes. Por tanto, pueden ser atribuidos a los artículos individuales puesto que si se incurren en un mes, ahorran erogaciones en el próximo.

Simpatizantes argentinos del costeo variable se preguntan por qué, si en un mes no se vende nada, el costo integral considera como pérdida a los gastos constantes comerciales pero no a los fabriles, que siempre se difieren hasta el momento de la venta -"lo que implica prejuizar que habrá venta"- . "Vale la pena preguntarse -razonan- cuál es el fundamento teórico de esta distinción, cuando ambos son gastos de estructura. En el caso de los desembolsos de comercialización se entiende que son necesarios para que una empresa esté en condiciones de vender: por tanto, son expensas que se devengan en cada período, cualquiera que sea su fruto en materia de volumen vendido. En la fábrica se juzga que son erogaciones necesarias para estar en condiciones de producir y que pueden, entonces, atribuirse al volumen obtenido en la medida en que la compañía produzca y sólo pueden debitarse a resultados si no se ha hecho, uso de la capacidad latente de fabricación. Este razonamiento tiene el error de suponer que producir es en el mismo un objetivo de la empresa, independiente de las ventas. Sin embargo, el objetivo de un establecimiento es vender. Si su estructura está sobredimensionada respecto de la cantidad entregada el gasto de estructura en exceso se pierde con el solo transcurso del tiempo. La creación de objetivos intermedios, como el de la cantidad elaborada, no puede modificar esta realidad".

Siempre dentro del ámbito de nuestro país, tres industrias de importancia reconocen públicamente que calculan sus inventarios a costeo variable. Dos de ellos comenzaron a hacerlo en los últimos años de la década del cincuenta, previa comunicación a la Dirección General Impositiva. La diferencia de valores entre su último inventario a costo total y el primero, a costo variable, la hicieron incidir como pérdida en el primer ejercicio posterior al cambio. La restante, en cambio, utilizó costos proporcionales en la valuación de sus existencias desde el instante en que comenzó sus actividades.

Repárese en las consecuencias a que da origen un comportamiento como el recién mencionado de considerar como pérdida de un ejercicio -a la diferencia entre un inventario final, valorizado a costo integral, y ese mismo inventario ahora inicial, por tratarse de un nuevo ejercicio, computado a costeo variable. Para

⁴ P.C.G.A.: Principios de contabilidad generalmente aceptados.

comprender el tema es útil ubicarse en una industria que normalmente tiene un stock equivalente a dos o tres meses de producción.

¿Qué costos fijos cancelará contra resultados en el nuevo ejercicio? Los contenidos en los inventarios finales de existencias en proceso y de artículos terminados, más la totalidad de los gastos de estructura del nuevo período anual. Con este procedimiento es muy fácil que sus utilidades desaparezcan o se transformen en pérdidas. Todo ese dinero, cuyo destinatario era la Dirección General Impositiva, queda en poder de la empresa, la que lo puede invertir en operaciones sin riesgo, pero con tasas de intereses reales positivas.

Esto, que parece una herejía, pasó en nuestro país y fue consecuencia de disposiciones que permitieron a las empresas cambiar sus métodos de valuación de inventarios sin necesidad de solicitar autorización a aquel ente recaudador.

Se indicó en líneas precedentes que en los Estados Unidos de Norteamérica no se ha reconocido -al costeo variable como un método generalmente aceptable para la valorización de los inventarios. Sin embargo, cita John J. W. Neuner en su obra antes mencionada, hay una experiencia al respecto: la brindó un boletín de la National Association of Accountants al publicar la carta de un contribuyente a la Oficina de Rentas solicitando permiso para adoptar el costeo directo, amortizando la diferencia entre el inventario inicial, valorado a costo variable, y las existencias finales del año precedente -calculado de acuerdo con las técnicas tradicionales de costeo-, durante dos años. El comisionado concedió el permiso, pero exigió que la rebaja del inventario fuera amortizada en diez años".

Otro autor norteamericano, Wilmer Wright, dice en su ya mencionado libro *Costos directos standard*: "En 1947 el Departamento del Tesoro sostuvo que los gastos fijos de una planta inactiva pueden ser cancelados en cada período. En otras palabras, los costos de operación que no varían con el grado de actividad de la fábrica no necesitan ser incluidos en los inventarios. Esta reglamentación se interpretó como una abierta acogida al costeo directo por parte de contadores autorizados". Evidentemente esta última interpretación es errónea. Como se ha explicitado en el capítulo II, en el método integral los costos no absorbidos por planta inactiva deben cancelarse por cuentas de resultados, y esto de ningún modo justifica las palabras: "los costos que no varían con el grado de actividad de la fábrica no necesitan ser incluidos en los inventarios".

Algunos contadores canadienses asumieron una actitud similar a la de sus vecinos del sur con motivo de un informe preparado por la Dominion Association of Chartered Accountant de Canadá. Piensan que esta institución "dejó abierto un resquicio para el uso del costeo directo" al afirmar: "en algunos casos los gastos de fabricación deben ser excluidos del costo. Esto sucede cuando su inclusión perturba el beneficio del año por la fluctuación en los volúmenes de producción" Caben aquí los mismos comentarios que en el caso anterior, aunque la afirmación es un tanto ambigua.

8.3. Una tercera alternativa

Las posiciones extremas: Incluir o excluir totalmente los costos fijos fabriles de los inventarios no son compartidas por todos los profesionales defensores de uno u otro sistema.

Algunos contadores piensan que el carácter de variable o fijo de un rubro no es suficiente para resolver sobre su tratamiento y que el "verdadero criterio para determinar si un costo puede o no diferirse es su significación económica, y ésta es independiente de las características de su comportamiento". En otras palabras, el punto esencial para decidir sobre el particular es definir si los gastos de estructura son o no un activo. De ello se deducirá si se incorporan al costo y a los stocks de existencias en proceso y productos terminados, y también de ello dependerá cómo deben mostrarse en los estados de resultados.

De allí, un tercer enfoque para el tratamiento de los gastos de estructura sugerido por Charles T. Horngren en su obra *La contabilidad de costos en la dirección de empresas*. Dice el autor "Los partidarios del costeo ordinario arguyen que los costos fijos indirectos de fabricación son activos hasta que los productos con los que se relacionan se venden. Así, pues, el problema estriba en la definición de lo que es un activo. Los costos se convierten en un activo si justificadamente pueden arrastrarse al futuro, si encierran poder generador de ingresos y si representan un beneficio para las operaciones del mañana -esto es, si poseen potencial de servicio. En consecuencia, la justificación para tratar como activo a los gastos fijos debe pasar la prueba de la potencialidad de servicio".

"Los simpatizantes del costeo variable afirman que un costo tiene potencialidad de servicio si su realización en el momento actual tendrá como resultado el futuro ahorro o anulación del costo en el curso ordinario del negocio. En otros términos, los activos representan costos cuya repetición en el porvenir es innecesaria".

"Los costos variables son un activo porque la decisión de efectuarlos en un período dado se reflejará en una reducción de los costos totales venideros. No realizar tales costos, implicaría hacer desembolsos de reposición para poder mantener las operaciones normales del negocio en marcha".

"Los defensores del costeo' variable sostienen que los costos fijos suministran capacidad de producción. Que esta capacidad se utilice en su totalidad o no se aproveche en absoluto no tiene importancia en lo que respecta a la expiración de ellos. El factor descollante es el hecho de que la producción con anticipación a la venta, no evita la realización de ninguno de los gastos fijos en los períodos futuros... A medida que transcurre el tiempo los costos constantes van expirando y son repuestos con nuevos costos similares para permitir que continúe la producción en los períodos subsecuentes".

"Los costos fijos de fabricación son inventariables únicamente si representan un potencial de servicio; esto es, sólo cuando la utilización de estos costos, a través de la producción en los períodos venideros, ha de traducirse en una reducción de los futuros costos totales. ¿Basándose en qué supuestos se presentaría esta situación? Únicamente si al dejar de producir ahora hay necesidad de efectuar gastos adicionales en un período próximo; en otras palabras, si no se integró el inventario durante el período corriente tendrán que realizarse gastos adicionales en los tiempos futuros con el fin de mantener las operaciones que fueron planeadas".

"¿Qué supuestos, en relación con el porvenir, son pues necesarios para justificar que se incluyan en el inventario los gastos fijos de fabricación?".

- "Es probable que aumenten los costos variables. La decisión de producir ahora permitirá el ahorro de los costos proporcionales en una cantidad equivalente a la diferencia entre los costos variables incurridos y los que se consideran probable en el futuro. Esta diferencia puede justificadamente ser capitalizada. En otros términos, la mayor utilización actual de los factores fijos de producción traerá como resultado venideros ahorros en los costos. Pero nótese que los ahorros en cuestión, son en los costos variables, no en los fijos. Esto significa capitalizar futuros ahorros en los costos proporcionales, pero no en los constantes. La capitalización de futuros ahorros especulativos está lejos de ser compatible con la actual práctica contable".
- "Próxima producción a la capacidad máxima, con ventas futuras que excedan a la capacidad en una cantidad igual al aumento en el inventario final. Si prevalece esta halagüeña situación -y no durará mucho tiempo para el negocio típico- la utilización de los costos fijos para aumentar los stocks en el período en curso representa un potencial de servicio. Si no se elevasen ahora no podrían generarse ventas futuras sin tener que subcontratar la producción con terceros o sin construir una planta adicional. Ambas alternativas implicarían la realización de gastos extra en el período próximo, los que podrían evitarse incrementando los inventarios en el presente período. Por tanto, en estas circunstancias, los costos fijos representan potencial de servicio. Adviértase que tales gastos tendrán que volver a efectuarse en los períodos subsecuentes. El punto a que se alude no está relacionado con la repetición del mismo tipo de costo, sino con la idea de que, sin un aumento de las existencias, se necesitarían efectuar desembolsos extra de alguna clase en algún lapso subsecuente o bien se perderían ventas futuras".

Ilustrando su posición, el autor presenta el caso que figura en el cuadro 22.5.

CASOS EN QUE SE JUSTIFICA INCLUIR EN LOS INVENTARIOS LOS COSTOS FIJOS DE FABRICACIÓN¹

Capacidad de producción

Máxima 120.000 unidades
100.000 "

	unid.	Período 1		Período 2	
				Caso A	Caso B
Inventario Inicial		–		20.000	20.000
Producción	"	100.000		80.000	120.000
Entregas	"	80.000		100.000	140.000
Inventario final	"	20.000		–	–
Costos fijos incurridos	"	100.000		100.000	100.000
Costos fijos inventariados	"	20.000		–	–
Costos fijos cargados a gastos como costo de entregas	"	80.000		100.000	140.000
Costos fijos sobreabsorbidos y subabsorbidos	"	–		-20.000	-20.000

Cargos totales de costas fijos a resultados	"	80.000	120.000	120.000
Autor Charles T. Horngren				

CUADRO 22.5

- Caso A: "Si las 20.000 unidades del inventario final en el período 1 pudieran producirse en el período 2, sin incurrir en costos fijos adicionales, no existe ningún beneficio futuro representado por los gastos constantes del año en curso. Obviamente, no se verán incrementados los ingresos futuros por la simple decisión de fabricar 20.000 unidades en el período 1. La alternativa de producir en el período 2 habría tenido el mismo efecto en lo tocante a la generación de ingresos. De hecho, no obstante las mayores ventas, la idea general del costeo absorbente, en este caso, arroja una menor utilidad -y beneficio- en el período 2 a causa de que éste tuvo que soportar la totalidad de los 100.000 de costos invariables más 20.000 que se arrastraron del período 1. Los 20.000 de gastos fijos de fabricación subabsorbidos en el período 2 se aplicarían como una pérdida por capacidad no utilizada. Los cargos constantes totales en el período 2 incluirían un débito duplicado, porque los 20.000 de costos fijos del período 1 fueron inventariados al principio del período y serían cargados a gastos durante el período 2, junto con la totalidad de los 100.000 de los desembolsos del período 2. La decisión de programar producción en el período 1, en lugar de en el período 2, no tuvo ningún efecto sobre los ingresos y costos del lapso 2".
- Caso B: "El sector fabril opera a plena capacidad. Aquí los gastos fijos incluidos en el Inventario implican futuros ahorros sobre costos. El trasladar 20.000 unidades terminadas al período 2 permitió realizar ventas por 140.000 unidades, nivel que no se habría logrado sin el stock inicial, salvo recurriendo a terceros -subcontratando la producción-, o incurriendo en erogaciones adicionales. Esta situación se ilustra en forma más clara con los negocios de temporada, cuyos estados financieros pueden arrastrar los gastos fijos de fabricación como una partida del balance formando parte del costo del inventario o como gastos de fabricación subaplicados, o como ambos".

El enfoque de Horngren implica una continua evaluación del probable impacto de los gastos de estructura sobre los costos e ingresos futuros, lo que lo impregna de cierta subjetividad que impide una consistente aplicación universal.

Podría adoptarse en empresas que elaboren pocos artículos o líneas, donde el control de cada uno puede ser realizado sin grandes esfuerzos. Pero es inaplicable en compañías diversificadas y con una gran integración vertical. Por otra parte, y esto es válido para el caso A, los rubros que se incluyen en el costeo variable son tan restrictivos que hay gastos de estructura que indefectiblemente aumentarán de elaborarse aquellos inventarlos en el período 2 - lubricantes, repuestos, reparaciones, por ejemplo -.

9.5. Estados de resultados usando el método mixto

Tanto en este capítulo como en el anterior se remarcó la importancia de los estados de resultados por líneas de productos y el rol que desempeñan en el control de la rentabilidad.

Algunas empresas que han comprendido la necesidad de arribar en esos estados al nivel de ganancia neta, que desean conocer la contribución marginal, y que pretenden que esos cuadros muestren importes acordes con los que brinda el costeo integral se han preocupado por utilizar procedimientos que aún en esas pretensiones.

Algunos de ellos se mostraron en el cuadro 21.7, pero el más difundido se exhibe en el cuadro 22.16. Ofrece la ventaja de conciliar los beneficios internos con los de publicación. Las cifras corresponden a la "información para preparar los estados de resultados por el sistema de costeo variable y costo integral" que figuran en el cuadro 22.6.

Las ganancias o pérdidas netas en el método mixto son coincidentes con las del cuadro 22.7 -costo integral- si bien la presentación es similar a la del costeo variable -cuadro 22.8-. Como se comprueba comparando los guarismos de este cuadro con los del sistema mixto, la única diferencia que presentan es la que surge de incorporar a este último estado los "aumentos o reducciones de los costos fijos incluidos en los inventarios".

ESTADO DE GANANCIAS Y PÉRDIDAS

BASE: MÉTODO MIXTO

Cuatrimestre		1°	2°	3°	Año
Unidades entregadas		200.000	300.000	400.000	900.000
Entregas: A 7	A	1.400.000	2.100.000	2.800.000	6.300.000
Costo standard variable de producción: A 3		600.000	900.000	1.200.000	2.700.000
Costo normal variable de comercialización: A 1	"	200.000	300.000	400.000	900.000
Variaciones en costos:					
Producción	"	P 30.000	P 6.000	G 17.000	P 19.000
Comercialización	"	P 7.000	G 2.000	P 11.000	P 16.000
Contribución marginal	A	563.000	896.000	1.206.000	2.665.000
Costo fijos	"				
Producción	"	610.000	579.000	577.000	1.766.000
Comercialización	"	153.000	155.000	141.000	449.000
Aumento o reducción de los costos fijos incluidos en los inventarios	"	G 400.000	P 200.000	P 200.000	-
Ganancia neta	A	200.000	-38.000	288.000	450.000

CUADRO 22.16

11. Ventajas del costeo variable

A pesar de que la mayoría de las ventajas que se atribuyen al costeo variable son comunes al método tradicional, como se tuvo oportunidad de comprobar en el capítulo anterior, se mencionan seguidamente cuáles son los beneficios que reporta a una empresa industrial su aplicación, haciendo abstracción de la posibilidad de que esos mismos atributos los brinde el costo integral⁵.

- En el subtema 8.2 de este capítulo se hizo referencia a las ventajas impositivas que tuvieron las empresas que reemplazaron los costos integrales por los variables, aprovechando disposiciones que permitieron cambiar los métodos de valuación de inventarios, sin necesidad de solicitar autorización a la Dirección General Impositiva.
- El costeo variable ayuda a los empresarios a comprender que no es el proceso Industrial el que genera las utilidades, sino que éstas provienen de las ventas. Por tanto, es "fiel reflejo de la actividad económica".
- Los estados de resultados internos por líneas de productos son más fáciles de entender por los gerentes. Al no estar oscurecidos por los engorrosos costos sobreabsorbidos y subabsorbidos, concentran la atención del lector sobre los aspectos controlables del negocio.
- El costeo variable familiariza a los empresarios con el punto de equilibrio acercándoles interrogantes tales como:
 - * ¿Qué volumen adicional es necesario para autorizar una rebaja de 10% en los precios de venta, sin alterar las utilidades?
 - * ¿En qué monto de ventas se entra en la zona de pérdidas?
 - * ¿Cuánto deben aumentar los precios para compensar un aumento de 20% en el costo de mano de obra?
 - * Etc.
- El sistema que se está analizando muestra claramente cuándo un artículo deja de ser remunerativo; si importa seguir operándolo, a pesar de que haya dejado de serlo; si cierto repuesto para consumo propio conviene comprarlo o fabricarlo; y, lo que es más importante, el asesoramiento que presta en la hora de tomar cualquier decisión conducente al Incremento de las utilidades. Esta función la cumple de manera eficiente y rápida puesto que dentro de cualquier escala de volumen en la cual los gastos de estructura se mantengan inmutados, la contribución marginal por unidad también tiende a permanecer constante⁶. Por

⁵ El autor, al redactar este tema, ha procurado ubicarse en el tipo de empresa donde el costeo variable rinde positivos beneficios -tema 14 de este capítulo-; considerar que este método es el único que se utiliza en ella y que se lo emplea para que otorgue todos los frutos factibles de esperar de un sistema de costos.

⁶ El autor ha preferido coincidir, en este razonamiento, con los autores "costo variabilistas", dejando de lado lo expuesto en el subtema 12.2 del capítulo anterior.

ende, si se determina el porcentaje de contribución es posible pronosticar, con un grado razonable de exactitud, la elevación de la ganancia neta que resultará de cualquier aumento específico de volumen. Esto se lleva a cabo multiplicando el incremento estimado de entregas, por la tasa de contribución marginal.

Tanto éstas como las ventajas antes señaladas son especialmente útiles en los niveles superiores de la empresa, que es donde realmente se toman los tipos de decisiones citadas. Esas prerrogativas, empero, no son tales en los estratos inferiores, donde el uso del costeo variable puede dar lugar a apreciaciones erróneas, muchas de las cuales ya fueron mencionadas.

- Una de las tareas más ingratas del hombre de costos la constituye la fatal distribución de los departamentos de servicios indirectos entre los diversos: centros. Esto en el costeo integral, claro. Ingrata no sólo por la labor que demanda, sino también por el amargo sabor que deja tras de sí cada vez que se piensa que el esfuerzo cumplido no ha brindado el fruto que era de esperar. La exactitud, como la arena seca entre los dedos, se le ha ido de las manos por infinidad de razones.

Pues bien: el costeo variable ha suprimido tan desagradable tarea. Piensan sus patrocinadores que "todo reparto fundado en coeficientes, fruto de una situación anterior o establecida a priori en función de una posición teórica debe proibirse, dado su carácter artificioso".

- En una industria donde aún no funciona ningún sistema de costos, el método variable es más fácilmente implantable que el integral.

Además, su economicidad no ofrece dudas. Y esta virtud representa una codiciada ambición para la mayoría de los empresarios.

- El costeo variable se adecua perfectamente a las tareas relacionadas con la planificación y control de gestión. Sus guarismos reflejan el flujo de fondos de una industria dado que el valor de los inventarios sólo representa el dinero salido expresamente de caja para concretarlos. En el método integral, en cambio, ello no se logra debido a las amortizaciones incluidas en los costos.
- La habitual comparación denominada "costo o mercado, el que fuere menor se evita, pues es muy difícil que los precios mercado sean inferiores a los costos variables de los bienes agrupados en las cuentas "Producción en Proceso" y "Almacén de Productos Terminados".

12. Limitaciones del costeo variable

Varias de las limitaciones que ofrece el costeo variable han sido ya expuestas en algunos capítulos de esta obra. A pesar de ello, se las menciona de nuevo en forma resumida.

- El valor de los inventarios de existencias en proceso y de productos terminados no es representativo del patrimonio real de un negocio.

Con el costeo variable se asiste a una aparente evaporación del capital invertido. Aquellas cuentas patrimoniales, en efecto, exhiben deliberadamente una subvaluación. Ello afecta los índices de endeudamiento, a pesar de que el verdadero valor de realización de los bienes no cambia.

Esta subvaluación puede acarrear inconvenientes en la obtención de créditos -especialmente los gestionados ante la banca extranjera-; en estudios comparativos con otras empresas, si entre ellas emplean distinto método de valuación; etc.

- Los simpatizantes del costeo variable destacan que éste, al excluir las cargas de estructura de los inventarios, evita el efecto que ejercen las modificaciones en el nivel de actividad sobre los estados de resultados internos, con lo que se hace más comprensible su lectura. Razón no les falta si hacen referencia al costeo por absorción. Pero en los informes de ganancias y pérdidas preparados con costos standard, si bien los montos recuperados en exceso o en defecto vuelven a aparecer, ellos están claramente identificados en un rubro especial que es entendido por un empresario con cierta capacidad intelectual. Por ello es una falacia la afirmación: "la contabilidad de costos basada en el método integral no permite a los gerentes leer la contabilidad para servirse de ella. Ello proviene de que la escriben los contables, cosa normal, pero pensando en ellos y para ellos".
- En épocas de control de precios, que nunca pueden considerarse superadas, las empresas necesitan conocer el costo unitario integral.

Los contadores industriales que han tenido oportunidad de atender a funcionarios oficiales encargados de verificar las disposiciones de leyes, decretos y resoluciones gubernamentales sobre el particular, saben que en estas disposiciones se pone énfasis en los conceptos que forman el precio de venta y que se excluyen de los costos unitarios de fabricación, por la sola circunstancia de que éstos se encuentran asentados en registros oficiales -cuenta "Almacén de Productos Terminados"-. Y a ninguna

compañía le resulta cómodo que individuos ajenos al establecimiento analicen concienzudamente los costos de los departamentos de servicios indirectos, por ejemplo, porque ellos incluyen rubros sobre los cuales conviene guardar reserva -verbigracia: sueldos del personal superior-.

En esas épocas, utilizar costeo variable en una planta que elabora varias líneas significa, o asignar la porción fija a cada artículo, con precisión -lo que implica disponer del costo integral-, o arriesgarse a imputarlas arbitrariamente -conforme a cualquiera de los irracionales módulos analizados en temas anteriores-, con los peligros que ello representa.

- Una sociedad que cotiza sus acciones en la Bolsa de Comercio y usa costeo variable puede no ser justa en el reparto de sus dividendos. Si finaliza un ejercicio con elevadas existencias de productos terminados y al año siguiente sus stocks se normalizan, los resultados del segundo ejercicio serán notoriamente mejores que los del primero, debido a la Influencia de los costos fijos no diferidos a través de los inventarios. Y los accionistas pueden no ser los mismos.
- Uno de los problemas básicos que plantea la instalación del costeo variable en una empresa industrial es la ubicación de la línea que separe con absoluta certeza y ecuanimidad los desembolsos fijos de los variables.

La premisa en que descansa la filosofía del sistema, se repito una vez .más, obliga a considerar como proporcionales a aquellos rubros que a nivel coro .no se producen y que acusan un aumento en sus importes cada vez que se elabora y comercializa una unidad más.

Pero la susodicha variabilidad no importa un esquema concreto ante cualquier circunstancia. Muy al contrario, ella es un espectro muy voluble, como se ha podido apreciar en capítulos anteriores.

- El costeo variable Impide determinar el monto de costos sobreabsorbidos.o subabsorbidos originados por un volumen de producción distinto del normal. Sólo permite calcular los porcentajes de tiempo y eficiencia de cada centro, o los guarismos de cargas fabriles directas afectadas por esas contingencias, pero nunca la incidencia de ellas sobre los servicios Indirectos. Esto hace que el concepto de capacidad de producción se vaya diluyendo con el tiempo.
- También entorpece el cálculo de los costos dé ociosidad y de Iniciación, cuando estos hechos afectan sólo, a una parte de una empresa; puesto que se desconocen los costos fijos totales de cada centro.
- En el capítulo anterior se citó el caso de fábricas que producen y comercializan artículos estacionales.

Si esas empresas utilizan costeo variable y no toman ciertas precauciones; contables ganan excesivamente en algunos meses -cuando venden y no producen- y tienen pérdidas elevadas en otros - cuando producen y no venden-. Pero en estos últimos realmente no pierden, puesto que los productos se encuentran en stock y tienen un valor venal de mercado distinto del que consta en sus cuentas de existencias. Estos desniveles en los beneficios pueden resultar contraproducentes si se trata de sociedades que cotizan en Bolsa y, por ende, están en la obligación de publicar sus resultados trimestralmente, ya que los accionistas, actuales y potenciales, pasarían por etapas de sobresaltos y de esperanzas.

Las "precauciones contables" que atentan contra una virtud del sistema, su simplicidad, consisten en diferir las cargas fabriles fijas no recuperadas en los períodos de baja producción para compensarlas en los meses de intensa actividad.

Es interesante señalar que muchas industrias tienen cierta estacionalidad en todas o en algunas de sus líneas de productos. En ellas, establecer los montos a diferir -si se pretende hacerlo- no es sencillo dado que se desconoce qué porción de gastos de estructura debe absorber cada producto o cada línea afectada.

- El costeo proporcional puede merecer reparos por parte de la Dirección General Impositiva. En el tema 8 de este capítulo se abundó sobre el particular.
- Los estudios de auditoría también lo impugnan. El argumento: no es un "principio y norma técnica generalmente aceptado" -Informe N° 11 de la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas-.
- El costeo variable tiene escasa representatividad dentro del costo total en la esfera industrial y ella tiende a disminuir en el futuro.

Repárese en que los jornales directos y sus cargas sociales -que no son rubros variables aunque se los considera como tales- van a ser sustituidos lentamente por equipos automatizados que magnificarán la importancia de los desembolsos vinculados con los bienes de uso.

No está muy lejano el día en que el único costo proporcional de producción será la materia prima. ¿Podrá tener entonces vigencia el método bajo análisis?

Los costos futuros seguirán siendo integrales, pero más perfectos que los actuales. Es que dada la magnitud que asumirán los rubros fijos la "centrolización" de la fábrica, la selección de los módulos de aplicación de las cargas fabriles y las distribuciones de los costos de los servicios indirectos han de ser más cuidadosas y requerirán más meditación. Consecuentemente, las empresas tendrán que formular planes más severos para controlar la efectiva utilización de la maquinaria.

Pero, mientras tanto, en las manufacturas que van modernizando poco a poco sus equipos -y que usan costeo variable se presenta el caso que en los centros automatizados los insumos proporcionales son comparativamente más bajos- y están compensados por elevados gastos de estructura. Viceversa de lo que sucede en los centros no modernizados. Como la asignación de los gastos constantes a las líneas se omite, o es parcial -como se aclaró-, la rentabilidad de los distintos grupos de productos puede quedar desvirtuada.

- En decisiones de largo alcance es necesario conocer los costos tradicionales de producción, ya que para que una decisión probable resulte rentable los futuros Ingresos, tienen que superar a los desembolsos variables y fijos resultantes. No debe olvidarse, además, que en última instancia la mejor vara para medir la rentabilidad de una fracción de una planta es relacionar el beneficio neto que provee, con la inversión exigida en producirlo y comercializarlo. Y para calcular ese beneficio neto se requiere el costo integral.
- Quizá resulte curioso saber que el costeo variable, al que tanto se identifica con el diagrama del punto de equilibrio, sólo permite confeccionar este gráfico cuando se lo refiere a los resultados globales de un negocio. El tratamiento que reciben los gastos de estructura impide preparar esa ilustrativa herramienta por artículo o por líneas de productos.

Cuando se pretende representar en un esquema la situación de un artículo o de una línea, lo más que puede lograrse se exhibe en el cuadro 21.2.