

## **REFERENTES TEÓRICOS A CONSIDERAR PARA LA TOMA DE DECISIONES “HACER O COMPRAR”.**

**Lic. Rafael Yandro Sosa Vázquez<sup>1</sup>, Lic. Ivonne Chávez Alonso<sup>2</sup>**

*1. Universidad de Matanzas – Sede “Camilo Cienfuegos”,  
Vía Blanca Km.3, Matanzas, Cuba. [pj.garcia@umcc.cu](mailto:pj.garcia@umcc.cu)*

*2. Universidad de Matanzas – Filial Universitaria Jagüey Grande,  
Calle 54 #904 e/ 9 y 11 Jagüey Grande, Matanzas.*

*3. Universidad de Matanzas – Sede “Juan Marinello”,  
Matanzas, Cuba*

## Resumen

La presente monografía pretende exponer elementos conceptuales relacionados con el caso para la toma de decisiones de hacer o comprar. Para ello se consultó bibliografía de autores nacionales y extranjeros. En esta se realiza una reseña histórica de la contabilidad general, su evolución y concepto; se define la contabilidad de costos, como rama de la contabilidad, exponiendo su objetivo, objeto de estudio, importancia; se detallan las clasificaciones de los costos, sistemas de costos utilizados, así como su repercusión en la toma de decisiones; se analizan los problemas comunes para la toma de decisiones realizándose un apartado con el problema hacer o comprar. Estos elementos teóricos permitieron realizar un análisis de los antecedentes históricos sobre el proceso de toma de decisiones y los aspectos a tener en cuenta para las alternativas de hacer o comprar.

*Palabras claves: Contabilidad; Costo; Toma de decisiones; Problemas comunes.*

---

## Cuerpo de la monografía

El texto del trabajo se escribirá con letra Times New Roman, de 12 puntos, en párrafos justificados a ambos márgenes y con espaciado de 12 puntos antes y después del párrafo. La letra cursiva se utilizará para indicar palabras en idiomas extranjeros o resaltar alguna frase. Se evitará el uso de negritas y subrayados dentro del texto.

La estructura del cuerpo de la monografía es opcional, se puede declarar explícitamente las partes de la misma, introducción, desarrollo y conclusiones o desarrollarla de forma continua.

### **Reseña histórica y evolución de la contabilidad general. Su clasificación.**

La contabilidad se remonta a tiempos muy antiguos, cuando el hombre se ve obligado a llevar registros y controles de sus propiedades, porque su memoria no bastaba para guardar la información requerida. Se ha demostrado a través de diversos historiadores que en épocas como la egipcia o romana, se empleaban técnicas contables que se derivaban del intercambio comercial. El inicio de la literatura contable queda circunscrito a la obra del franciscano Fray Luca Paccioli de 1494 titulado "La Summa de Arithmetic, Geometría Proportioni et Proportionalité", en donde se considera el concepto de partida doble por primera vez. (Vega y Rivero, 2002, p. 2)

Actualmente, dentro de los sistemas de información empresarial, la contabilidad se erige como uno de los más notables y eficaces para dar a conocer los diversos ámbitos de la información de las unidades de producción o empresas. El concepto ha evolucionado sobremanera, de forma que cada vez es mayor el grado de "especialización" de esta disciplina dentro del entorno empresarial.

Los métodos utilizados para llevar a cabo la contabilidad y la teneduría de libros, creados tras el desarrollo del comercio, provienen de la antigüedad y de la edad media. La contabilidad de doble entrada se inició en las ciudades comerciales italianas, los libros de

contabilidad más antiguos que se conservan, procedentes de la ciudad de Génova, datan del año 1340 y muestran que, para aquel entonces, las técnicas contables estaban ya muy avanzadas.

El desarrollo en China de los primeros formularios de tesorería y de los ábacos, durante los primeros siglos de nuestra era, permitió el progreso de las técnicas contables en Oriente. El primer libro contable publicado fue escrito en 1494 por Luca Paccioli, monje veneciano. A pesar de que su obra, más que crear, se limitaba a difundir el conocimiento de la contabilidad, sus libros sintetizaban principios contables que han perdurado hasta la actualidad: método de la partida doble.

La Revolución Industrial provocó la necesidad de adaptar las técnicas contables para poder reflejar la creciente mecanización de los procesos, las operaciones típicas de las fábricas y la producción masiva de bienes y servicios. Con la aparición, a mediados del siglo XIX, de las corporaciones industriales, propiedad de accionistas anónimos y gestionadas por profesionales, el papel de la contabilidad adquirió aún mayor importancia, pues esta se define como un sistema adaptado para clasificar los hechos económicos que ocurren en un negocio. De tal manera que, se constituya en el eje central para llevar a cabo los diversos procedimientos que conducirán a la obtención del máximo rendimiento económico que implica el constituir una empresa determinada.

### **Definiciones de contabilidad.**

La contabilidad es el proceso mediante el cual se identifica, mide, registra y comunica la información económica de una organización o empresa, con el fin de que los gestores puedan evaluar su situación. (Homgren, 1997; p. 8)

La contabilidad se encuentra en constante cambio, en estudio, por lo cual diversos organismos y especialistas la enfocan de diferentes ángulos, pero la mayoría con objetivos en común, de lo cual se puede resumir que la contabilidad es una técnica en constante evolución, basada en conocimientos razonados y lógicos que tienen como objetivo fundamental, registrar y sintetizar la operaciones financieras de una entidad e interpretar los resultados. (Maldonado, 1993; p. 11)

El autor venezolano Enrique Luque de Lázaro sostiene que: "La Contabilidad es la ciencia que se encarga del estudio cualitativo y cuantitativo del patrimonio, tanto en su aspecto estático como dinámico, con la finalidad de lograr la dirección adecuada de las riquezas que lo integran" (Luque, 2006, p. 11)

Demestre, (2005, p. 3), en su II Programa de preparación económica para los cuadros, asevera que la contabilidad es una ciencia, pues se basa en un conjunto de principios, métodos y procedimientos. Es un proceso que identifica, registra, clasifica y resume todas las operaciones desarrolladas por una empresa, lo que permite medir e informar los resultados económicos – financieros con vistas a la toma de decisiones.

El autor coincide con estos conceptos, pues considera que la contabilidad es la ciencia que se encarga de registrar, procesar, presentar mediante estados financieros la información

económico-financiera, expresada en términos monetarios e interpretar sus resultados, para la toma de decisiones.

El objetivo primordial de la contabilidad es suministrar información razonada, con base en registros técnicos, de las operaciones realizadas por un ente privado o público. Para ello debe realizar, registros con bases en sistemas y procedimientos técnicos adaptados a la diversidad de operaciones que pueda realizar un determinado ente. Clasificar operaciones registradas, como medio para obtener objetivos propuestos; proporcionar información a: dueños, accionistas, bancos y gerentes, con relación a la naturaleza del valor de las cosas que el negocio deba a terceros, y las cosas poseídas por el negocio.

Interpretar los resultados con el fin de dar información detallada y razonada. Con relación a la información suministrada la que debe cumplir con un objetivo administrativo y otro financiero, como se muestra a continuación:

- **Administrativo:** ofrecer información a los usuarios internos para suministrar y facilitar a la administración intrínseca la planificación, toma de decisiones y control de operaciones. Para ello, comprende información histórica presente y futura de cada departamento en que se subdivide la organización de la empresa.
- **Financiero:** proporcionar información a usuarios externos de las operaciones realizadas por un ente, fundamentalmente en el pasado, por lo que también se le denomina contabilidad histórica.

La información contable se puede clasificar en dos grandes categorías: la contabilidad financiera o contabilidad externa y la contabilidad de costes o contabilidad interna. La contabilidad financiera muestra la información que se facilita al público en general, y que no participa en la administración de la empresa, como son los accionistas, los acreedores, los clientes, los proveedores, los sindicatos y los analistas financieros, entre otros, aunque esta información también tiene mucho interés para los administradores y directivos de la empresa. Esta contabilidad permite obtener información sobre la posición financiera de la empresa, su grado de liquidez (es decir, las posibilidades que tiene para obtener con rapidez dinero en efectivo) y su rentabilidad.

La contabilidad de costes estudia las relaciones coste-beneficio-volumen de producción, el grado de eficiencia y productividad y permite la planificación y el control de la producción, la toma de decisiones sobre precios, los presupuestos y la política de capital. Esta información no suele difundirse al público. Mientras que la contabilidad financiera tiene como objetivo genérico facilitar al público información sobre la situación económico-financiera de la empresa, la contabilidad de costes tiene como objetivo esencial facilitar información a los distintos departamentos, a los directivos y a los planificadores para que puedan desempeñar sus funciones.

### **Definiciones de la contabilidad de costos.**

La contabilidad de costos es una rama de la contabilidad que suministra la información analítica relativa a los costos de los productos y servicios ofertados por la empresa, asumiendo en cada situación el nivel de desagregación que se considere oportuno, a efectos

de determinar el valor de las existencias y el costo de los productos vendidos, con el fin de poder transmitir esta información a los gerentes y proceder a la confección de los estados contables, la Contabilidad de Costos está relacionada con el desarrollo de la propia contabilidad de gestión. Johnson y Kaplan (1988, p. 4), argumentan que la contabilidad de costos y la de gestión no se pueden entender la una sin la otra, siendo la contabilidad de costos la parte más desarrollada de la contabilidad de gestión.

Según Neuner (2003, p. 6), la contabilidad de costos, como fase, es empleada para recoger, registrar y analizar la información relacionada con los costos de producción y en base a dicha información tomar decisiones relacionadas con la planeación y control de las operaciones.

Polimeri (1999, p. 1), afirma que la contabilidad de costos se relaciona fundamentalmente con la acumulación y el análisis de la información de costos para uso interno por parte de los gerentes, en la planeación, control y la toma de decisiones.

Demestre y González (2011, p. 1) plantean que la contabilidad de costos constituye un sistema de información que brinda datos para medir y gestionar el rendimiento de las organizaciones. Debe ser diseñada con el propósito fundamental de servir de apoyo a la toma de decisiones por parte de la dirección de la entidad en lo referente a los costos de producciones o servicios que se ofrecen a la manera en que se debe determinar el precio de los productos o los servicios y al modelo de planificar y controlar las operaciones.

La contabilidad de costos es un sistema empleado para registrar, acumular, distribuir, controlar, analizar, interpretar e informar de los costos de producción o servicios, distribución o ventas, administración y financiamiento. Trabaja con información histórica, por lo tanto, determina los costos con posterioridad a la conclusión del período en cuestión, indica lo que realmente constó el producto o el servicio y por consiguiente, influye en las decisiones tomadas a partir de esta información, que son decisiones a posteriori.

Polimeri, (1999, p. 10), describe al costo: "... como el "valor" sacrificado para obtener bienes o servicios". Este sacrificio viene dado en términos monetarios y repercute directamente en los estados financieros de las empresas. Por lo general la gerencia exige datos o referencias en virtud de cumplir una serie de objetivos previamente definidos, por lo que estos datos asociados a los costos son una herramienta indispensable para la toma de decisiones.

Fowler (1996, p. 5), especifica que: "El costo de un bien producido es la suma de los costos de los insumos necesarios, incluyendo una asignación de los costos indirectos de producción que puedan atribuírseles; no debe incluir los costos indirectos relacionados con improductividades en el uso de factores de la producción o con la parte no usada de la capacidad de la planta usualmente empleada, las cuales deben cargarse a resultados".

El autor coincide con Fowler y Polimeri, pues considera que el costo de un producto o servicio resume en términos monetarios los recursos consumidos, tanto materiales, humanos o financieros durante un proceso productivo o de prestación de servicios, que servirán de base para la fijación del precio de venta y para la toma de decisiones.

La contabilidad administrativa, gerencial o de costo tiene los siguientes objetivos:

- Proveer información requerida para las operaciones de planeación, evaluación y control, salvaguardando los activos de la organización y estableciendo comunicaciones con las partes interesadas ajenas a la empresa.
- Participar en la toma de decisiones estratégicas, tácticas y operacionales, contribuyendo a coordinar los efectos en toda la organización.

Para lograr estos objetivos, los contadores deben asumir responsabilidades como: planeación, evaluación y control, asegurando la contabilización de los recursos y la presentación de información para uso externo, pues juega un papel fundamental en las diferentes formas de acumular costos y relacionarlos con el propósito de suministrar datos para la valorización de los inventarios usados en balances y estados de ganancia y pérdidas, pues es generalmente indistinguible de la llamada contabilidad administrativa o gerencial; siendo su finalidad fundamental la de asistir al gerente en la toma de una multitud de decisiones.

El papel de la contabilidad gerencial dentro del proceso de administración de las organizaciones es clave para el éxito en las empresas la elaboración de planes. Una compañía no puede operar por largo tiempo si sus niveles de producción superan en mucho sus ventas, por lo que debe hacerse algún pronóstico de ellas, a partir de este pronóstico, la administración puede planear a fin de tener disponible el número apropiado de unidades del producto para hacer frente a los requerimientos de las ventas. El plan presupuestario puede ayudar a la gerencia a organizar y coordinar las funciones de manufacturas, ventas, distribución y administración de la organización para aprovechar al máximo las oportunidades que se esperan para los períodos venideros, el contador de costo tiene una enorme responsabilidad en la preparación del mismo.

El control de las operaciones se logra mediante un sistema contable que registre al día las actividades pertinentes de producción y ventas e informe acerca de estas actividades. La función de la contabilidad de costo se centra en registrar las actividades relacionadas con la producción. Estas comprenden los pedidos, recepción y uso de materiales para la producción; los costos de mano de obra, incluyendo la determinación de las cuotas de salario y las prestaciones laborales, y la aplicación de dichos costos a la producción u otras actividades; el análisis y la asignación de los costos o gastos indirectos que comprenden casi todos los otros costos de operación de la instalación.

La fase de evaluación de la contabilidad de costo ha sido diseñada para aportar comparaciones entre los planes y los resultados reales considerando diferencias entre lo que se ha logrado y lo que pudo haberse hecho de acuerdo con las circunstancias, abarcando el análisis de las diferencias entre resultados reales y expectativas predeterminadas, conociéndose como el análisis de las variaciones o estudio de las desviaciones contra los planes y objetivos, usándose para agrupar las actividades e informar acerca de las mismas. Tienen que ser diseñadas para satisfacer las necesidades de la administración, a diferencia de los informes externos de la contabilidad de costo.

Según Polimeri (1989, p. 10) el costo se define como el valor sacrificado para obtener bienes o servicios. El sacrificio hecho se mide en dólares mediante la reducción de activos o el aumento de pasivos en el momento en que se obtienen los beneficios. En el momento de la adquisición se incurre en el costo para obtener beneficios presentes o futuros. Cuando se obtienen los beneficios, los costos se convierten en gastos. Un gasto se define como un costo que ha producido un beneficio y que ha expirado, se enfrentan a los ingresos para determinar la utilidad o pérdida neta del período.

El ingreso se define como el precio de los productos vendidos o de los servicios prestados. En determinadas circunstancias, los artículos o servicios comprados se vuelven sin valor, sin haber prestado ningún beneficio. Estos costos se llaman pérdidas y se presentan en el estado de ingreso como una deducción de los ingresos, en el período que ocurrió la disminución del valor. Tanto los gastos como las pérdidas tienen el mismo efecto sobre la utilidad neta; ambas son reducciones, sin embargo, se presentan por separado en el estado de ingreso después de la utilidad de operaciones, de tal forma que reflejen adecuadamente los valores asociados con cada uno.

Demestre, A y González, A (2011, p. 1) refieren que el costo de producción de un servicio o de cualquier actividad, se forma por la agregación o sumatoria de diferentes gastos, por tanto, se puede conceptuar el costo como el monto erogado para generar un producto o servicio, concibiendo el término erogar como el pago de una cantidad de dinero o la aceptación de una deuda. El costo total de las actividades está formado por las erogaciones generadas para desarrollar sus actividades fundamentales, más los gastos generales de administración, de comercialización y los financieros que se generan como resultado de las operaciones de la empresa. Con las excepciones de los gastos de carácter extraordinario.

### **Clasificaciones de los costos.**

La gerencia se enfrenta constantemente a la selección de cursos alternativos de acción. La información acerca de los diferentes tipos de costos y su comportamiento es vital para la toma de decisiones efectivas.

Según Polimeri (1999, p. 11), los costos se pueden clasificar atendiendo a las siguientes categorías:

- Elementos de un producto.
- Relación con la producción.
- Relación con el volumen.
- Capacidad para asociarlos.
- Departamentos donde se incurrieron.
- Áreas funcionales (Actividades desarrolladas).
- Período en que se van a cargar contra el ingreso.

- Relación con la planeación, el control y la toma de decisiones.

Conocer los elementos de un producto proporciona a la gerencia la información necesaria para la medición del ingreso y la fijación del precio del producto, atendiendo a ello, los costos se clasifican en:

- Materiales directos: son todos los materiales utilizados que se pueden identificar fácilmente con el producto en la producción, representa el principal costo de materiales en la producción de ese artículo terminado.
- Mano de obra directa: es toda la mano de obra directa involucrada en la fabricación de un producto terminado que se puede asociar fácilmente con el producto terminado y representa el principal costo de mano de obra en su fabricación.
- Costos indirectos: son costos no asociados directamente a un artículo o área específica y se usan para acumular los materiales indirectos, la mano de obra indirecta y todos los costos indirectos de manufactura. Tales conceptos se incluyen en los costos indirectos de fabricación porque no se les puede identificar directamente con los productos específicos.

La clasificación relación con la producción está estrechamente relacionada con los elementos del costo del producto (MD, MOD y CIF) y con los principales objetivos de la plantación y el control. Las dos categorías que se basan en su relación con la producción son los siguientes:

- Costos primos: son la sumatoria de los materiales directos y la mano de obra directa. Los costos primos están directamente relacionados con la producción.
- Costos de conversión: son los relacionados con la transformación de los materiales directos en productos terminados. Los costos de conversión están conformados por la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación.

Los costos varían en relación con los cambios en el volumen de producción. La comprensión de su comportamiento es vital para casi todos los aspectos de costeo de productos, evaluación del desempeño y toma generales de decisiones. Los patrones de comportamiento de los costos que se describen son solamente aplicables dentro del rango relevante de la empresa, el que se define como el intervalo de actividad dentro del cual los costos fijos totales y los costos variables por unidad permanecen constantes. Bajo esta categoría se clasifican como:

- Costos variables: varían de acuerdo con el nivel de actividad que se desarrolle. Los gastos de materia prima y los salarios, cuando son pagados de acuerdo con el rendimiento de los trabajadores, son los costos variables clásicos.
- Costos fijos: el costo fijo total permanece constante para un rango relevante de producción, mientras que el costo fijo por unidad varía con la producción. Más allá del rango relevante de producción, los costos fijos variarán. La alta gerencia



controla el volumen de producción y es, por tanto, responsable de los costos fijos. Los gastos de depreciación de los activos fijos tangibles, los alquileres, seguros, etcétera, son costos fijos clásicos.

- Costos mixtos: presentan un componente fijo y otro variable a lo largo de varios rangos relevantes de operación. Existen dos tipos de costos mixtos: semivariantes y escalonados.

Atendiendo a la capacidad para asociarlos a las órdenes específicas, departamentos y territorios de ventas, los costos se pueden clasificar en:

- Costos directos: son los costos que la gerencia es capaz de identificar con los artículos o áreas específicas. Los costos de los materiales directos y la mano de obra directa correspondiente a un producto específico constituyen ejemplos de costos directos.
- Costos indirectos: son los costos comunes a muchos artículos y por lo tanto no son directamente identificables con ningún artículo o área. Los costos indirectos se cargan por lo general a los artículos o áreas utilizando técnicas de asignación, por ejemplo, los costos indirectos de manufacturas se asignan a los productos después de haber sido acumulados primero en el "pool" de costos directos de fabricación.

Un departamento es la principal división funcional de una empresa. El costeo por departamentos ayuda a la gerencia en el control de los costos indirectos de fabricación y a medir el ingreso. En las empresas manufactureras se encuentran los siguientes tipos de departamentos:

- Departamento de producción: Contribuye directamente con la producción de un artículo y es en este donde tiene lugar el proceso de producción o manufactura.
- Departamento de servicios: No están directamente relacionados con la producción de un artículo. Su función es proveer servicios a otros departamentos. Ejemplos de estos son nómina, oficinas de fábrica, personal, cafetería y seguridad. Estos costos se asignan generalmente a los departamentos de producción, pues estos se benefician de los servicios prestados.

Los costos clasificados por funciones se acumulan de acuerdo con la actividad realizada. Todos los costos de una organización manufacturera pueden dividirse en:

- Costos de manufacturas: se relacionan con la producción de un artículo. Son la suma de los materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación.

Costos mercadeo: se incurren en la venta de un producto o servicio.

- Costos administrativos: se incurren en la dirección, control y operación de una empresa e incluye el pago de salario a la gerencia y al personal de oficina.

- Costos financieros: se relaciona con la obtención de fondos para la operación de la empresa. Incluye el costo de los intereses que la empresa debe pagar por los préstamos, así como los costos de otorgar créditos a los clientes.

Los costos también pueden clasificarse sobre la base período en que se van a cargar a los ingresos. Algunos costos se registran primero como activos (desembolsos de capital) y luego se causa (se cargan como un gasto) a medida que se los usa o expiran. Otros costos se registran inicialmente como gastos (gasto de operación). La clasificación de los costos en categorías con respecto a los períodos que ellos benefician, ayuda a la gerencia en la medición del ingreso y en la preparación de estados financieros y es básica para la asociación de los gastos con los ingresos en el período adecuado. Las dos categorías usadas son:

- Costos del producto: son los directa e indirectamente identificables con el producto. Son los materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. Estos no proveen ningún beneficio hasta tanto el producto se venda y por tanto se inventarían hasta la terminación del producto. Cuando se venden los productos, los costos totales del producto se registran como un gasto. A este gasto se le denomina costos de los artículos vendidos. El costo de los artículos vendidos se enfrentan con los ingresos del período en el cual se vendieron los productos.
- Costo del período: son los que no están directa ni indirectamente relacionados con el producto y que por lo tanto no se inventarían. Los costos del período se cancelan inmediatamente, dado que no se puede determinar ninguna relación entre el costo y el ingreso.

Los costos que ayudan a la administración en la planeación, el control y toma de decisiones son los siguientes:

- Costos estándar: son aquellos en que deberían incurrirse en un proceso particular de producción bajo condiciones normales, está relacionado generalmente con los costos unitarios de los materiales directos, mano de obra directa y costo indirecto de fabricación y satisface el mismo propósito de un presupuesto.
- Costos controlables y no controlables: los controlables son aquellos sobre los cuales pueden ejercer influencia directa los gerentes durante un determinado período de tiempo. Los no controlables son aquellos que no están directamente administrados por un determinado nivel de autoridad gerencial.
- Costos fijos autorizados y costos fijos discrecionales: el autorizado surge, forzosamente, cuando se tiene una estructura organizacional básica. Es un fenómeno de largo plazo que generalmente no se puede corregir sin afectar adversamente la capacidad de la organización para operar, incluso, a un nivel mínimo de capacidad productiva. Por su parte el costo discrecional surge de las decisiones anuales de apropiación para los costos de reparaciones y mantenimiento, costos de publicidad, entrenamiento de ejecutivos, etcétera. Es un fenómeno de corto plazo que por lo general se puede corregir, permitiendo de ese modo que la

organización opere a cualquier nivel deseado de capacidad productiva teniendo en cuenta los costos fijos autorizados.

- Costos relevantes e irrelevantes: los relevantes son costos futuros que difieren entre cursos alternos de acción y que se puede eliminar si se cambian o suspende alguna actividad económica. Los irrelevantes, por su parte, son aquellos que no se afectan por la acciones de la gerencia. Los costos hundidos son un ejemplo de costos irrelevantes. Los costos hundidos son los costos pasados que ahora son irrevocables, no se les debe tener en cuenta en un análisis de toma de decisiones.
- Costos diferenciales: es la diferencia entre los costos de cursos alternos de acción sobre la base de artículo por artículo. Si el costo aumenta de una alternativa a otra, se denomina costo incremental; y si el costo disminuye de una alternativa a otra se le denomina costos decremental.
- Costo de oportunidad: cuando se toma una decisión para dedicarse a una alternativa, se abandonan los beneficios de las otras opciones. Los beneficios perdidos al descartar la siguiente mejor alternativa, son los costos de oportunidad de la acción escogida.
- Costos de cierre de la planta: son aquellos costos fijos en que se incurriría aun si no hubiera producción.

### **Sistemas de costos**

Según Armenteros, M y Vega, V (2000) un sistema de costo es, sencillamente, un conjunto de procedimientos y técnicas para calcular el costo de las distintas actividades.

Los sistemas de costos pueden clasificarse de diferentes maneras en dependencia de determinados parámetros, estas son las que se muestran a continuación:

Según el tratamiento de los costos fijos en costeo por absorción y variable. En el costeo por absorción todos los costos de fabricación se incluyen en el costo del producto, así como se excluyen todos los costos que no son de fabricación. La característica básica de este sistema es la distinción que se hace entre el producto y los costos del período, es decir los costos que son de fabricación y los que no lo son. En el costeo variable: Los costos de fabricación se asignan a los productos fabricados. La principal distinción bajo este sistema es la que existe entre los costos fijos y los variables. Los costos variables son los únicos que se incurren de manera directa en la fabricación de un producto.

Los costos fijos representan la capacidad para producir o vender, e independientemente del hecho de que se fabriquen o no los productos y se lleven al período, no se inventarían. Los costos de fabricación fijos totales permanecen constantes dentro de un rango relevante de producción. Los costos variables totales aumentan en proporción directa con los cambios que ocurren en la producción.

Según el método de costeo en costeo histórico o resultante y predeterminado. En el costeo histórico o resultante primero se consume y luego se determinan el costo en virtud de los

insumos reales. Puede utilizarse tanto en costos por órdenes como en costos por procesos. En el costeo predeterminado los costos se calculan de acuerdo con consumos estimados.

Según la forma de concentración de los costos en costos por procesos y por órdenes de trabajo.

El costeo por procesos se utiliza cuando la producción es repetitiva y diversificada, aunque los artículos son bastante uniformes entre sí. Es un sistema de acumulación de costos por departamento o centro de costo. Un departamento es una división funcional principal en una fábrica donde se ejecutan procesos de manufactura. Cuando dos o más procesos se ejecutan en un mismo departamento, es conveniente dividir la unidad departamental en centros de costo.

El objetivo de un sistema de costos por procesos es determinar qué parte de los materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación se aplican a las unidades terminadas y transferidas y qué parte se le aplica a las unidades en proceso. Las técnicas del costeo por procesos se utilizan para costear los inventarios cuando existe una producción continua en masa de unidades semejantes. Dos técnicas de costeo comúnmente utilizadas se conocen como el método de promedios ponderados y el método de primeros en entrar primeros en salir.

En un sistema costos por procesos un producto puede fluir a través del proceso productivo por diferentes vías o rutas hasta la terminación. Los flujos de productos más conocidos son el secuencial, el paralelo y el selectivo. Por otra parte el informe del costo de producción es la principal relación que debe reportarse. Todos los costos imputables al departamento o al centro costo deben presentarse allí.

El costeo por órdenes de trabajo es más adecuado donde uno o varios productos se elaboran de acuerdo con las especificaciones de los clientes. Cada trabajo es hecho a la medida, con el acuerdo adicional del precio ligado aproximadamente al costo estimado. Este tipo de sistema es conveniente en entidades que tienen la particularidad de tener una variedad de productos con diseños diferentes a exigencia de los clientes, poco volumen de producción y otras características propias de las producciones discontinuas.

La producción discontinua es propia de empresas pequeñas que principalmente brindan servicios o producciones pequeñas. Estas producciones o servicios consisten en trabajos o procesos especiales por encargo de los clientes. Bajo un sistema de costo por órdenes de trabajo, los elementos básicos del costo de un producto, es decir, materiales directos, mano de obra directa se acumulan de acuerdo con su identificación con cada orden. En el caso de los costos indirectos de fabricación se cargan al producto mediante una tasa de distribución que puede ser real o predeterminada en función del método de costeo que se utilice. Para lo cual se toma como base utilizándose, por general el importe de la mano de obra directa, unidades reales producidas, entre otras.

Con todo lo abordado en este capítulo se hace referencia a aspectos generales de Contabilidad, así como de Contabilidad de Costos, detallándose aspectos relevantes que se necesitan para realizar un estudio que brinde una amplia y detallada información del contenido. Es de vital importancia tener los conocimientos de esta temática, pues, a pesar

de que los métodos van cambiando con el avance de la sociedad, estos muestran una vigencia a pesar de tener tanta historia, utilizándose en la actualidad con resultados satisfactorios. A continuación se hará referencia al costo para el control y toma de decisiones, que se utilizará posteriormente en la propuesta de la investigación que se ocupa en este trabajo de producir o comprar.

### **Problemas comunes para la toma de decisiones.**

La toma de decisiones constituye esencialmente la elección de una de las posibles alternativas de solución a un problema concreto, lo cual requiere previamente que se detecte el problema objeto de estudio y que se busque la información interna y externa que se requiera. Posteriormente se debe efectuar un análisis de las soluciones para tomar la decisión, la cual debe convertirse en una acción concreta.

Según Polimeri, (1999, p. 583) el proceso decisorio se puede resumir en seis etapas fundamentales, estas son las que se detallan a continuación:

- **Definición del problema:** para definir el problema se requiere tener un adecuado conocimiento del entorno empresarial, así como una cabal comprensión de los objetivos a alcanzar. En esta etapa se necesita un minucioso análisis de la realidad empresarial y sus manifestaciones externas.
- **Análisis de la información:** se debe analizar el flujo informativo interno de la empresa, pero además son de gran valor en muchos casos los datos externos del entorno empresarial, combinando informaciones precisas y cuantificadas, con otras informaciones provenientes de organismos e instituciones con la experiencia acumulada a través del tiempo.
- **Análisis de soluciones alternativas:** en esta importante etapa, el decisor busca soluciones alternativas al problema definido previamente, a través de la formulación de diversas hipótesis lógicas que posibilitan explicaciones al problema planteado. Aquí se hacen representaciones simplificadas de la realidad, que constituyen modelos que muestran la relación causa-efecto dentro del problema planteado, constituyendo respuestas previsibles a una alternativa de solución determinada.
- **Selección de la decisión:** las posibles alternativas analizadas en la etapa anterior, deben ser evaluadas y en función del objetivo previamente definido, se selecciona aquella alternativa que se revele más adecuada.
- **Implantación de la estrategia seleccionada:** la quinta parte del proceso decisorio es la ejecución o puesta en práctica de la alternativa elegida. Esta implantación pudiera conllevar a cambios en las estructuras organizativas, variaciones en los precios de venta.
- **Evaluación de la decisión tomada a través de la retroalimentación:** permite proveer a la gerencia de los medios para determinar la efectividad del curso de acción escogida en la solución del problema.

La toma de decisión gerencial es un complejo proceso de solución de problemas que consiste en una serie de etapas sucesivas. Estas etapas se unirán tan estrechamente como sea posible si la gerencia espera cualquier grado de éxito que se derive del proceso de toma de decisiones.

Algunas decisiones no tienen una repercusión económica en la economía empresarial, pero otras pueden poner en riesgo el futuro de ésta. Para evaluar la importancia de una decisión se deben tener en cuenta diferentes factores como:

- Impacto humano: La inmensa mayoría de las decisiones tienen un impacto, de una forma u otra, sobre las personas. En el ámbito empresarial se puede poner como ejemplo el incremento o reducción del salario, el cierre parcial o definitivo de la fábrica o de un punto de venta dentro del negocio. La gerencia siempre debe valorar el impacto humano en las decisiones, pues los recursos más valiosos con los que cuenta son precisamente, los recursos humanos. (Benítez, M. y Miranda, M 1997, p. ).
- Impacto en el tiempo: generalmente son más importantes aquellas decisiones cuyos resultados perdurarán largo tiempo. Evidentemente es menos importante una decisión que esté enmarcada en un corto período u otras decisiones cuyo impacto se prolongará en el tiempo por varios meses o años.
- Flexibilidad en los planes: en ocasiones las decisiones están enmarcadas dentro de patrones rígidos que siguen un plan único, mientras que en otras se muestra ante planes flexibles que permiten valorar diferentes alternativas. En presencia de un plan rígido, las decisiones equivocadas pueden ser fatales al no encontrar cursos de acción alternativa.

Vinculación con los objetivos trazados: en la misma medida que una decisión se identifique con los objetivos trazados por la gerencia empresarial, mayor importancia tendrá la misma. Hay decisiones que, de ser acertadas, garantizan el cumplimiento de determinados objetivos, mientras que su desacierto lleva al fracaso en el alcance de los mismos.

Cuantificación económica: normalmente, mientras mayor importe económico esté en juego, más importante será la decisión tomada.

El personal encargado de tomar las decisiones, además de producirlo correctamente, deberá hacerlo de forma oportuna y minimizando los costos. (Benítez Miranda, 1997)

Tomar decisiones es más un arte que una ciencia y se apoya en algunos elementos básicos como:

- Juicio: se requiere tener la facultad de distinguir lo verdadero de lo falso, lo seguro de lo probable, lo lógico de lo ilógico. A través de operaciones intelectuales se debe ser capaz de comparar ideas para conocer sus relaciones y así poder tomar decisiones con cordura.

- Conocimientos: el decisor debe adquirir la noción de las cosas mediante el ejercicio del entendimiento. Debe entender que es un asunto legítimamente autorizado para ello.
- Experiencia: en la toma de decisiones es importante la enseñanza que se adquiere con el uso, la práctica o con el vivir.
- Información: el juicio, el conocimiento y la experiencia deben apoyarse en una adecuada información que le ayude al decisor a inclinarse por el curso de acción más efectivo.
- Análisis: apoyado en los elementos anteriores se debe ser capaz de separar las partes de un todo hasta llegar a conocer sus principios o elementos. El análisis debe tener presente las diversas alternativas o cursos de acción y concluir en la selección del mejor de ellos.

Entre las características de las decisiones se pueden mencionar las siguientes: (Benítez Miranda, 1997, Op...Cit, s/p).

- Periodicidad: toda decisión está enmarcada en un período determinado de tiempo.
- Efectos futuros: más tarde o temprano se podrán apreciar los efectos futuros de la decisión. Unos se obtendrán a largo plazo y otros a corto plazo, unos serán imperceptibles y otros serán de gran connotación, pero de una forma u otra, el futuro se encargará de mostrarlo.
- Impacto: muy vinculado con la toma de decisiones, es en la proposición de la retroalimentación cuando mejor se puede analizar la calidad de la decisión implementada, y en dependencia de esta, el problema quedará total o parcialmente resuelto, aunque pudiera incluso haberse agravado más. En algunos casos, la calidad de la decisión tomada es mala, lo cual puede darse a las causas siguientes:

Se utilice una información errónea, desactualizada o irrelevante.

Seleccionar incorrectamente la muestra para desarrollar el proceso de análisis.

Dejarse influenciar por sentimientos afectivos o prejuicios.

Absolutizar la importancia de los promedios, ignorando los valores de los extremos.

Interpretación y/o conclusiones equívocas.

Análisis realizado bajo un único prisma en relación con la posición social, económica o administrativa.

Absolutizar la certeza, cuando está presente la incertidumbre, entre otras.

La toma de decisiones, a corto o largo plazo, pueden verse como "... el proceso de selección entre dos o más alternativas de cursos de acción (POLIMERI, 1999, p. 583, Op. Cit, s/p). Para que esta toma de decisiones sea eficiente debe hacerse un correcto análisis económico financiero, pues éste constituye una de las funciones principales de la organización, conformando la base general del sistema de dirección para determinar las causas detalladas de los éxitos o los defectos de las actividades financieras, representando un medio imprescindible para el control del cumplimiento de los planes y el estudio de los resultados de la empresa, con el fin de garantizar el empleo racional de los recursos materiales, laborales y financieros.

### **Problemas comunes o casos típicos de toma de decisiones.**

Son las situaciones que se presentan en determinado momento de la vida económica en una entidad.

La bibliografía especializada enuncia los cinco siguientes problemas comunes de toma de decisión:

- Aceptar una orden especial.
- Hacer o comprar.
- Eliminar un producto.
- Mezclar un producto o servicio, única restricción.
- Vender o procesar más allá del costo conjunto.

### **Decisión de aceptar una orden especial**

Las fábricas producen artículos bajo su nombre o el de una cadena de tiendas. Los productos vendidos a las cadenas generalmente son modificados y vendidos a precios más bajos. A corto plazo, una empresa puede incrementar sus utilidades aceptando órdenes a precios diferenciales, que exceden sus costos diferenciales. Los costos diferenciales de una orden especial usualmente se componen de solo costos variables, mientras que los fijos son considerados relevantes y se incluyen en el análisis del problema solución, solamente cuando se espera que aumenten o disminuyan en el futuro con la decisión de aceptar o no el negocio adicional.

Una orden especial podría aceptarse si el ingreso incremental excede al costo, las instalaciones poseen capacidad ociosa para fabricar la orden especial y dicha capacidad no tiene otro uso alternativo más útil y la orden especial no altera el mercado regular de la empresa. El énfasis se localiza en los efectos que una orden especial tendrá sobre las ventas futuras de la firma a precios normales.

### **Decisión de hacer o comprar:**



Es un problema común en la toma de decisiones, donde una empresa debe decidir si es factible o no hacer un componente necesario o comprarlo a un proveedor externo, basado en el análisis de los costos de ambos cursos de acción alternativos, escogiendo aquel que presente menor costo. En el supuesto de que la opción elegida sea hacer, se debe tener en cuenta que se igualen o superen los estándares de calidad del proveedor externo.

### **Decisión de eliminar un producto**

Es la decisión de eliminar o no una línea de producto que al hacer un rápido análisis cuantitativo ocasione pérdidas. Sin embargo influyen aspectos cualitativos como el impacto de descontar el producto sobre el resto de los que ofrece la compañía y la habilidad de la gerencia de utilizar los recursos liberados de forma alternativa. El producto pudiera ser eliminado si la reducción de los costos excede los ingresos perdidos.

### **Decisión de mezclar un producto o servicio con una única restricción.**

También conocido como margen de contribución por unidad de factor limitante se presenta cuando una compañía fabrica múltiples productos, o presta diferentes servicios en una instalación común. Estos se pueden encontrar ante una o varias limitantes, que pueden ser de recursos disponibles, como horas máquinas, materiales directos, entre otros. El gerente debe tomar la decisión de combinar de manera óptima los productos. La mezcla óptima de productos o servicios se basa en la combinación que rinde la cantidad total más alta de margen de contribución por unidad de recurso escaso.

### **Decisión de vender o procesar más allá de los costos conjuntos.**

Es la decisión de cuáles productos conjuntos son más rentables para vender en el punto de separación y cuales procesar adicionalmente antes de la venta. En este caso los costos conjuntos son irrelevantes en la determinación de procesar adicionalmente o no los productos, estos deben ser considerados en la determinación de si se acometería inicialmente un proceso conjunto. Si el ingreso adicional ganado por el proceso adicional es mayor que el costo adicional, el producto debería procesarse adicionalmente. Si por contrario, el costo adicional del proceso agregado es mayor que el ingreso adicional ganado, el producto debería venderse en el punto de separación.

### **Alternativa para la toma de decisiones de hacer o comprar.**

Según Polimeri (1989, p. 593), cuando existe equipo, espacio y/o mano de obra ociosa, la gerencia tiene la posibilidad de escoger entre producir partes internamente o comprarlas a un proveedor externo. Esta elección es conocida como la decisión de hacer o comprar. Frecuentemente los componentes manufacturados pueden producirse a un costo incremental más bajo que los cargados a los proveedores externos. Si una firma puede producir tan económicamente como el proveedor potencial, puede obtener la utilidad que un proveedor normalmente ganaría.

Adicionalmente al incentivo de la utilidad, las compañías a veces deciden producir sus propios componentes porque dudan de la puntualidad de los proveedores externos en términos de estabilidad económica y habilidad en los envíos sobre una base temporal para

satisfacer programas de producción. También, se piensa que con la producción interna una compañía puede obtener una mejor calidad del producto que los recibidos a través de fuentes externas. Existen casos, sin embargo, en que los proveedores en mercados competitivos pueden proveer partes a más bajo precio y/o de mayor calidad que la que se puede obtener de la producción interna.

A fin de evaluar apropiadamente una decisión de hacer o comprar, tanto los estándares de cantidad y calidad del componente deben ser iguales a ambos cursos de acción alternativos. Como procedimiento general de cálculo, se elaboran los Estados de Resultados con ambas opciones y se selecciona la de mayor utilidad, o lo que es lo mismo, se selecciona la acción de fabricar siempre que se obtenga un ingreso incremental respecto a la opción de comprar.

Para determinar los costos relevantes para comprar, el costo total de ofrecer el producto en la misma condición y en el mismo sitio como si se fabricara internamente debe considerarse y no únicamente el precio de compra. Ejemplos de costos adicionales que deben ser incluidos en la opción de comprar son: transporte, recepción, seguros y costos del pedido.

Los costos relevantes de la alternativa de hacer, incluyen los costos de producción incrementales tales como los materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación variables. Los costos fijos asignados permanecen invariables en total, aunque los componentes se compren o se fabriquen internamente; son irrelevantes en una decisión de hacer o comprar. Existen costos futuros que se incurrirán sin importar el curso de acción alternativo que se escoja. Si una inversión de capital es necesaria a fin de hacer el componente, los costos adicionales, ya sean fijos o variables, deben tenerse en cuenta en la alternativa de hacer.

Otra consideración cuantitativa que debe examinarse es la posibilidad del uso alternativo de la capacidad ociosa. Productos nuevos, en vez del componente, podrían manufacturarse; su ingreso relevante entonces consideraría el costo de oportunidad de hacer los componentes, si el equipo o el espacio no se utiliza podría ser alquilado o arrendado; el ingreso resultante podía mirarse como un costo de oportunidad de la decisión de hacer.

Hay muchos factores más para considerar, aparte de los efectos cuantitativos de los cursos de acción alternativos. Un factor cualitativo importante que el gerente debe considerar es la habilidad que se requiere si un cierto curso de acción se selecciona. Una compañía puede hacerlo mejor concentrándose sobre esas áreas donde tiene capacidad única y una historia de experiencia y éxitos, más bien que caer en la trampa de que “podemos hacerlo más barato sobre el papel”.

Dos posibilidades adicionales deben considerarse en la evaluación: primero, los clientes pueden objetar la elaboración internamente y de esto resultaría una pérdida en las ventas; segundo, si la compañía produce componentes cuando solamente hay capacidad inutilizada, se corre un riesgo real de destruir las relaciones con los proveedores. Esto puede conducir a dificultar la recepción de los componentes hechos externamente cuando ellos no pueden ser internamente producidos debido a la carencia de capacidad productiva disponible.

## CONCLUSIONES

La determinación de los referentes teóricos que sustentan esta investigación, permiten realizar un análisis de los antecedentes históricos sobre el proceso de toma de decisiones y los aspectos a tener en cuenta, referidos a la información económica financiera, la contabilidad de costo y las alternativas para la toma de decisiones de hacer o comprar.

## BIBLIOGRAFÍA

AMAT, O.; SOLDEVILA, P. Gestión de costes para la toma de decisiones, Barcelona (España). 2000.

ARMENTEROS, M.; VEGA V. Situación y Tendencias de la contabilidad de gestión en el ámbito iberoamericano. AECA, Ediciones Gráficas Ortega. Madrid, (España).2000.

ARMENTEROS, M. y VEGA, V. Evolución histórica de la contabilidad de gestión en Cuba. España. 2000

BENITEZ, MIRANDA y coautores. Contabilidad y Finanzas para la Formación Económica de los Cuadros de Dirección. La Habana (Cuba). 1997.

BIBLIOTECA DE CONSULTA. Surgimiento de carbón vegetal. Microsoft Encarta. 2006.

COLECTIVO DE AUTORES. Contabilidad Tomo I. Impreso Septiembre del 2003. EcuRed.

Demestre, A. II Programa de de preparación económica para los cuadros. La Habana, (Cuba). 2005.

Demestre, A.; González, A. Conocer los costos una necesidad empresarial, 2011. La Habana (Cuba). 2011.

DIAZ, A. Gerencia de Inventarios Caracas (Venezuela). 1999.

DEL TORO, J. Programa de preparación económica para cuadros. La Habana (Cuba). 2005.

FINNEY, H. Curso de Contabilidad". Introducción. Tomo I. Tercera Edición: México, 1982.

FOWLER, E. Análisis de los Estados Contables. Buenos Aires (Argentina). 1996.

GARCÍA, J. Metodología de la investigación aplicada a las ciencias administrativas. Matanzas (Cuba). 2005.

- HERNÁNDEZ, A. Monografía de contabilidad general de costo y auditoría para postgrados y diplomados, La Habana (Cuba). 2000.
- HORNGREN, Ch.; HARRISON, W. Contabilidad. México. 1991.
- HORNGREN, Ch. Contabilidad. México. 1997.
- JOHNSON, H.; KAPLAN, R. La Contabilidad de costes: auge y caída de la contabilidad de gestión. Barcelona (España). 1998.
- MALDONADO, R. Estudio de la Contabilidad General. Valencia (Venezuela). 1993.
- MARGOLLES Domínguez, Sabrina. Especialidad Contabilidad. Programa de Gestión de Empresa Segundo año, 2006.
- NEUNER, W. Contabilidad de costo. México, DF. 2003.
- POLIMERI, R. Contabilidad de costo, conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. Segunda edición. México. 1989
- POLIMERI, R. Contabilidad de Costos. Concepto y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. Tercera edición. México. 1998.
- RIVERO, J. Contabilidad Financiera. España. 1993.
- SAEZ, T. Contabilidad de Costos. México. 1997
- VEGA V.; RIVERO, D. Monografía La contabilidad y su evolución en Cuba. Matanzas (Cuba). 2002.