

**EL COSTEO HIBRIDO:
EL AVANCE DE LAS TRADICIONALES Y NUEVAS METODOLOGIAS DE COSTEO**

SILVIA ELENA MORENO GARCIA
sielmoga@hotmail.com

EDWIN ANDRES OTALVARO LONDOÑO
otalvaroe@economicas.udea.edu.co

Asesor Temático:
MARIA ISABEL DUQUE ROLDÁN

UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS CONTABLES

TRABAJO DE GRADO II

MEDELLIN

2008

EL COSTEO HIBRIDO: EL AVANCE DE LAS TRADICIONALES Y NUEVAS METODOLOGIAS DE COSTEO

RESUMEN

Toda organización por pequeña que sea necesita conocer cuánto le está costando, de la forma más acertada, producir un bien o prestar un servicio; y para ello requiere instrumentos que permitan la determinación de los costos de una manera razonable, eficiente y oportuna; y que adicionalmente, el hallazgo cuantitativo de los costos esté soportado en información de tipo gerencial que apoye la toma de decisiones.

Las metodologías de costos que existen actualmente presentan ventajas pero también limitaciones que serán abordadas a lo largo del texto, las cuales hace que pierdan credibilidad en las organizaciones a la hora de implementarlas para hallar los costos. Es por esto que ha surgido el costeo híbrido, la cual es una herramienta que permite combinar las fortalezas de varias metodologías de costeo al momento de la aplicación como una herramienta útil para aquellas organizaciones que buscan mejores resultados e información más confiable para la toma de decisiones gerenciales.

Palabras Claves

Costos, Metodologías de Costeo, Sistemas de Costeo, Costeo Híbrido, Toma de decisiones.

INTRODUCCIÓN

Las metodologías de costeo han sido implementadas durante años en las organizaciones para la determinación de los costos de los bienes producidos o de los servicios prestados. Es por esto, que en algunos casos se han convertido en meras técnicas que son utilizadas repetidamente pero que no le aportan valor agregado al proceso contable, ni a la contabilidad de gestión.

Muchas empresas encuentran dificultades a la hora de definir sus precios o tomar decisiones en las cuales deban intervenir directamente los costos, pues cuentan con información deficiente o inexacta proveniente de la metodología de costeo empleada, por lo que el costo de sus productos no es más que una vaga aproximación a la realidad, más no se tiene un conocimiento valioso al momento de tomar decisiones.

Cada organización es diferente una de la otra, y por lo tanto deben evaluar detenidamente cuál es la metodología de costeo que más se acomoda a sus necesidades para que la información que ésta les brinde tenga total aplicabilidad, exactitud y razonabilidad. Gracias a esta situación, la administración de costos es un tema que día a día va ganando más importancia, y en respuesta ha ello se han ido desarrollando diferentes metodologías de costeo para que las organizaciones tengan diversas opciones a la hora de utilizarlas.

Uno de los principales avances a los que se ha llegado es el sistema de costeo híbrido, y aunque aún no es mucho lo que se pueda encontrar acerca de él por el poco estudio que ha tenido y por la innovación del término, es una herramienta que permite no solo aplicar una, si no hasta dos o más metodologías de costeo de una forma combinada para que las organizaciones puedan tener información más exacta y veraz acerca de sus costos, y de paso, les brinde mayor información a la gerencia que agregue valor y que permita una retroalimentación y perfección en los procesos.

En este artículo se hará un recuento de las diferentes metodologías de costeo que existen, clasificándolas entre tradicionales y modernas; así mismo se analizarán las ventajas y desventajas de cada una de ellas aplicadas de manera exclusiva, para por último, explorar el concepto de costeo híbrido y las bondades que ofrece la mezcla de diferentes metodologías de costeo para efectos de determinar información de costos más precisa y que de verdad apoye el proceso de toma de decisiones organizacionales.

LOS COSTOS, SU IMPORTANCIA Y LA DISCUSIÓN SOBRE LA FORMA DE DETERMINARLOS

Toda empresa entendida como *“una unidad económica organizada para la explotación de una actividad específica, que puede ser la producción, la transformación, la circulación, la comercialización, la administración o custodia de bienes o la prestación de servicios con el propósito de obtener una utilidad económica y social”* (Cuervo y Osorio Agudelo, 2007, pág.3), tiene como pilar fundamental la generación de rentabilidad y la creación de valor.

Para el cumplimiento de este propósito, toda organización se vale de diferentes medios que faciliten el reporte de información tanto económica, como social, para tomar decisiones, proceso mediante el cual se realiza una elección entre varias alternativas para resolver diferentes situaciones. Con frecuencia se dice que las decisiones son algo así como el motor de los negocios y en efecto, de la adecuada selección de alternativas depende en gran parte el éxito de cualquier organización. Para esto se apoya en la contabilidad, cuyo propósito fundamental es proporcionar información financiera acerca de la entidad económica. La contabilidad se divide según Sinisterra (2006) en contabilidad financiera, contabilidad gerencial o administrativa y contabilidad de costos.

La contabilidad financiera por su parte tiene como fin la preparación de informes para los usuarios externos y tiene como objetivo suministrar información a dichos usuarios mediante estados financieros básicos. La contabilidad financiera *“informa además sobre el estado de la inversión, evalúa el resultado neto proveniente de las operaciones, mide los cambios en el patrimonio de un período a otro, muestra los cambios en la situación financiera y presenta los flujos de efectivo* (Sinisterra, 2006, p. 3)

De otro lado la contabilidad gerencial o administrativa se encarga especialmente de la acumulación y análisis de la información que sea de importancia para los usuarios internos de la entidad, y que le sirva de base a la gerencia para la planeación, el control y la toma de decisiones. Además, los informes que elabora son de situaciones específicas que le interesan a la administración de la entidad. Dado que la utilización de la información que ofrece la contabilidad gerencial es de carácter interno, los informes son más específicos que los estados financieros que utilizan los usuarios externos de la información.

De otro lado se encuentra la contabilidad de costos que es la que hace referencia no precisamente a la presentación de información, sino más bien al proceso de determinación de los costos de los productos que se fabrican o de los servicios que se

prestan. La información que se deriva de la determinación de los costos es la que apoya la elaboración de información tanto para usuarios externos como internos. La diferencia entre una y otra utilización, es que en la información externa, los costos son reflejados como un dato general en el estado de resultados, mientras que en la información interna es presentada con mayor detalle. En concordancia con lo anterior se puede decir que la contabilidad de costos apoya a la contabilidad financiera y a la contabilidad gerencial o administrativa.

De conformidad con el Diccionario de Términos Contables para Colombia, la contabilidad de costos es un subsistema contable que suministra la información para medir los costos de un producto o servicio, y el rendimiento y el control de las operaciones. El conjunto de operaciones del subsistema, la identificación, la medición, el registro, la información, el análisis y la evaluación de los costos y las operaciones, se realizan en conjunto con elementos diferentes e integrados, propios del subsistema, pues suple requerimientos específicos e internos del ente económico, y no generales.

A partir de esta definición se puede decir que la contabilidad de costos es de vital importancia para las organizaciones en su objetivo de generar rentabilidad, puesto que los costos son una variable imprescindible dentro de la ecuación: Precio de Venta – Costos = Utilidad. Cualquier tipo de producción de bienes o prestación de servicios que genere ingresos deberá tener erogaciones entre las cuales se encuentran los costos y los gastos.

Los **gastos** entendidos como *“Disminuciones patrimoniales representadas por aumento en un pasivo, disminución de un activo o una combinación de ambos, originados en las actividades de administración, comercialización y financiación de una empresa”* (Sinisterra, 2001, p. 139).

Los **costos** son el *“Conjunto de erogaciones y cargos asociados, clara y directamente, con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtiene sus ingresos”* (Aguar y otros, 1998, p. 77)

A menudo estos dos términos tienden a confundirse, y no es para más, pues ambos representan erogaciones que afectan la situación económica de la empresa. Su diferencia radica básicamente en su asignación o destinación, pues como indica la anterior definición, el costo es una erogación que se realiza por la producción de los bienes o a la prestación de los servicios y por tanto deben ser cargados directamente a ellos. Mientras que el gasto es una salida que afecta de una forma indirecta los productos o servicios y como tal deben cargarse indirectamente.

Conocer los costos en una organización es de gran importancia, pues como se dijo anteriormente afectan el precio de venta y la utilidad que se espera recibir, y es por ello que los costos deben ser calculados sobre bases firmes, que permitan tener un

conocimiento de ellos de una forma más exacta y concisa, pues mientras que hace algunos años atrás cada empresa imponía su precio de venta dependiendo de la utilidad que quisiera obtener, hoy día gracias a la gran competencia que el mercado ofrece, se requiere que los costos puedan ser manejables para llegar a obtener una utilidad deseada, puesto que el precio de venta ya no puede ser un factor que se imponga. Según Bendersky (2002), durante años se tuvo en mente la ecuación:

$$\text{COSTOS} + \text{UTILIDAD} = \text{PRECIO DE VENTA}$$

Y en los últimos años se debió replantear:

$$\text{PRECIO DE VENTA} - \text{COSTOS} = \text{¿UTILIDAD?}$$

Dada la importancia de los costos mencionada anteriormente, la contabilidad se ha encargado de crear diferentes métodos o maneras de calcularlos de una manera mucho más eficiente, acertada y veraz. Es por esto que han surgido algunos sistemas o metodologías de costeo que indican la manera como se deben hallar los costos de los productos o servicios, de acuerdo con el tipo de empresa, el tipo de fabricación, entre otras características, que hacen que sea diferente para cada organización.

Muchos son los autores que se han interesado por el tema de los costos y dentro de sus intereses se encuentra el de describir las maneras como se calculan los costos, a este procedimiento lo denominan sistemas, metodologías o métodos de costeo. En la siguiente matriz se encuentran algunos de los autores que se han preocupado por el tema y las diferentes denominaciones y clasificaciones que realizan al respecto:

AUTOR	NOMBRE UTILIZADO	TIPOS O CLASES	SUBDIVISIONES
Jon Dearden	Sistemas de Contabilidad de Costos	<ul style="list-style-type: none"> - Históricos - Estándar - Costos Directos - Costos por Absorción - Contabilidad de Costos Conjunta 	Los Históricos se encuentran divididos en: Ordenes de Trabajo y Costos por procesos.
W. B. Lawrence	Sistemas de costos	<ul style="list-style-type: none"> - Por órdenes de trabajo específicos - Por procesos 	
Carlos Fernando Cuevas Villegas	Sistemas de Costeo	<ul style="list-style-type: none"> - Costos por procesos - Costos por órdenes de trabajo - Costos estándar 	Los costos estándar se dividen en: Costos estándar básicos y costos estándar históricos

AUTOR	NOMBRE UTILIZADO	TIPOS O CLASES	SUBDIVISIONES
	Metodología	- Costeo Basado en Actividades	
Morton Baker	Métodos de Costeo	- Costeo Absorbente - Costeo Total - Costeo por absorción - Costeo Directo o Variable	
	Sistemas de Costos	- Por órdenes de Trabajo - Por procesos de fabricación	
	Según la naturaleza de los costos	- Costo Real, histórico, incurrido - Predeterminado - Estimado o normal - Estándar	
Joaquín Cuervo Tafur y otro	Sistemas de costeo	- Costeo por órdenes de producción - Costeo por procesos - Costos Históricos - Costos Predeterminados - Costeo total, absorbente o tradicional - Costeo Directo, variable o marginal. - Costeo Basado en Actividades - Costeo en la teoría de las restricciones - Costeo objetivo - Costeo en el ciclo de vida de los productos - Costeo por protocolos - Costeo basado en ventas	
José Gabriel Aguirre Flórez	Sistemas de Costeo	- Por áreas o niveles de responsabilidad - Por órdenes específicas de producción - Por procesos continuos	
Gonzalo Sinisterra Valencia	Sistemas de Costos	- Por órdenes de trabajo - Por procesos	

AUTOR	NOMBRE UTILIZADO	TIPOS O CLASES	SUBDIVISIONES
Oscar Gómez Bravo	Sistemas de Costos	<ul style="list-style-type: none"> - Por órdenes de fabricación - Por procesos 	El costeo por órdenes de fabricación se divide en: Costos Históricos y Costos Predeterminados
Juan García Colin	Sistemas de costos	<ul style="list-style-type: none"> - Por órdenes de producción - Por procesos - Históricos - Predeterminados 	El sistema de costeo predeterminado se divide en: Costos Estimados y Costos Estándar
Hansen y Mowen	Sistema de información de administración de costos	<ul style="list-style-type: none"> - Por órdenes de producción - Por procesos - Por operaciones - Costos Estándar 	
E. Bendersky	Sistemas de Costos	<ul style="list-style-type: none"> - Costeo Basado en Actividades 	
Jesse T. Barfield y otros	Sistemas y métodos de costeo de los productos	<ul style="list-style-type: none"> - Sistema de Costeo Basado en actividades - Costeo por órdenes - Costeo por procesos - Costeo Estándar 	
	Planeación y Control	<ul style="list-style-type: none"> - Costeo Absorbente/variable - Costeo Relevante 	
Ralph Polimeni S.	Sistemas de de Acumulación de Costos	<ul style="list-style-type: none"> - Sistema Periódico de Acumulación de Costos - Sistema Perpetuo de Acumulación de Costos - Sistemas de Costeo por órdenes de trabajo - Costeo por operaciones - Costeo por proyectos - Costeo por procesos - Costos estándar - Costeo por absorción Directo 	El Sistema Perpetuo de Acumulación de Costos se divide en: Costos por órdenes de trabajo y costos por procesos
Alfredo Romero Ceceña	Métodos de Costeo	<ul style="list-style-type: none"> - ABC - Back Flush Accounting - Ciclo de vida de los productos - Throughput Accounting - Cadena de Valor 	

AUTOR	NOMBRE UTILIZADO	TIPOS O CLASES	SUBDIVISIONES
Pedro Zapata Sánchez	Sistemas de acumulación de costos	<ul style="list-style-type: none"> - Sistemas de costos por órdenes de producción - Costeo por procesos - ABC 	- Históricos o Reales
Andrés Linares (Traductor)	Métodos de determinación de costos	<ul style="list-style-type: none"> - Por órdenes de fabricación - Por procesos 	
	Técnicas de Determinación de costos	<ul style="list-style-type: none"> - Coste de Absorción Total - Coste Marginal - Costes Estándar - Control Presupuestario 	
Bernard Hargadon Jr y otros	Sistemas de Costeo	<ul style="list-style-type: none"> - Sistemas por órdenes de producción - Sistema de Costos por procesos 	
Cristóbal del Río González	Procedimientos para el control de las operaciones productivas	<ul style="list-style-type: none"> - Por órdenes de Producción - Por Procesos Productivos 	
	Técnicas para valuar las operaciones productivas	<ul style="list-style-type: none"> - Costos Históricos o Reales - Costos Predeterminados 	Los costos predeterminados se dividen en: Costos Estimados y Costos Estándar
	Sistemas de Costeo	<ul style="list-style-type: none"> - Sistema de costeo por órdenes - Sistema de costeo por procesos 	
Homgren, Charles T.	Sistemas o Métodos de Costeo	<ul style="list-style-type: none"> - Costeo por órdenes - Costeo por procesos - Costeo por operaciones - Costeo hacia atrás - Costeo real - Costeo normal - Costeo presupuestado - Costeo por proyectos - Costeo absorbente - Costeo directo - Costeo basado en 	

AUTOR	NOMBRE UTILIZADO	TIPOS O CLASES	SUBDIVISIONES
		actividades - Costeo basado en el cliente	

Como puede apreciarse en el cuadro anterior, los autores que se han interesado por escribir sobre el tema de costos no han tenido unanimidad ni sobre cómo denominar la forma mediante la cual se calculan los costos (sistema de costeo, métodos de costeo o metodologías de costeo), ni mucho menos sobre cuáles serían esas diferentes maneras, pues cada uno de ellos presenta clasificaciones diferentes partiendo de la más sencilla (costos por órdenes y costos por procesos) hasta las más sofisticadas que incluyen metodologías modernas como el costeo basado en actividades, costeo basado en el cliente, costeo basado en ventas, entre otras. Lo que permite concluir que sobre el tema de la definición y las clasificaciones, falta mucho por discutir y los teóricos del área de costos deben llegar a acuerdos mínimos que permitan aclarar conceptos que son fundamentales.

HACIA UN ACUERDO SOBRE DENOMINACIONES Y CLASIFICACIONES

En los párrafos anteriores se mostraba la discusión generada a partir de si el término adecuado para denominar la forma mediante la cual se calculan los costos es sistema, método o metodología, y cuales las clasificación más pertinentes. A continuación y a partir de la investigación realizada, se acordarán los conceptos más adecuados.

En cuanto a la denominación, presentamos una definición de los tres principales conceptos utilizados:

Sistema: Un sistema es un conjunto de partes o elementos organizados y relacionados que interactúan entre sí para lograr un objetivo. Cada sistema existe dentro de otro más grande, por lo tanto un sistema puede estar formado por subsistemas y partes, y a la vez puede ser parte de un supersistema. (www.diccionarios.com)

Método: Procedimiento que se sigue en las ciencias para hallar la verdad y enseñarla. Un método es una serie de pasos sucesivos, conducen a una meta. El método es un orden que debe imponer a los diferentes procesos necesarios para lograr un fin dado o resultados. (www.diccionarios.com)

Metodología: Conjunto de métodos que se siguen en una investigación científica o en una exposición doctrinal. (www.rae.es)

Con base en las anteriores definiciones, se puede concluir que la mejor forma de denominar las diferentes maneras mediante las cuales se costea un producto o servicio es con el término “metodologías” de costeo, puesto que no todas cumplen con los requisitos necesarios para llegar a ser sistema, ni son simples procedimientos como para ser una técnica. Es por esto que se escoge el término metodología. Por tanto una metodología de costeo la definiremos como: ***el conjunto de procedimientos secuenciales que permiten la acumulación de los recursos consumidos en un periodo determinado de tiempo con el objetivo de calcular el costo de los bienes o servicios producidos por la empresa, valorar existencias, preparar los informes financieros y facilitar la toma de decisiones organizacionales.***

En lo que tiene que ver con la clasificación, las metodologías de costeo han sido catalogadas de acuerdo con el momento de su aparición o desarrollo y se agrupan normalmente en dos grandes grupos: tradicionales y nuevas. Como su nombre lo indica, las tradicionales son metodologías desarrolladas hace ya varios años y que han sido utilizadas durante mucho tiempo por las empresas que son reacias al cambio, o que simplemente no han sentido la necesidad de implantar nuevas maneras de costear que les permita tener datos más exactos y reales para una adecuada toma de decisiones. Las metodologías nuevas, son aquellas que se han desarrollado recientemente y que se aplican en empresas que les gusta estar a la vanguardia en sus procesos y que buscan información más completa y exacta para tomar las decisiones que atañen a la administración. Además estas nuevas metodologías buscan también, perfeccionar la manera de costear que se hace mediante las tradicionales, las cuales durante los años de utilización, han presentado algunas falencias que hacen que pierdan credibilidad a la hora de utilizarlas.

Las metodologías tradicionales están comprendidas por:

Costeo por órdenes de producción: “Este sistema, también conocido como costos por pedidos, opera en aquellas empresas cuya producción se basa en pedidos o lotes de trabajo, ya sea utilizando datos históricos o predeterminados. Es característica de este sistema que en cualquier momento se pueda identificar específicamente una parte del artículo que se está elaborando. Asimismo, se puede suspender el trabajo y luego reanudarlo, sin que por ello se perjudique la producción del lote que se está haciendo, o sea que se trata de una producción intermitente”. (Gómez Bravo, 2001, p. 29)

Según Gómez Bravo (2001), el costeo por órdenes de producción tiene tres objetivos principales:

1. Calcular el costo de fabricación de cada artículo elaborado, mediante el adecuado asiento de los elementos del costo en la hoja de costo por trabajo.
2. Mantener conocimiento del proceso de fabricación de cada artículo.

3. Tener control permanente de la producción aún después de terminada, para buscar disminuir los costos en la elaboración de nuevos lotes de trabajo.

Costeo por procesos: Este sistema se utiliza para medir los costos de manufactura durante un período contable y luego distribuirlos entre el número de unidades manufacturadas durante ese período. Es aplicable a empresas que manufacturan bienes en procesos productivos de flujo continuo o en serie y es particularmente importante cuando el costo no puede ser identificado fácilmente con un lote de productos en particular. (Sinisterra Valencia, 2006).

El costeo por procesos es utilizado en empresas que fabrican un solo producto o cuando la diferencia entre los tipos de productos no es sustancial, es decir, cuando los productos son relativamente homogéneos.

Costos Históricos: Son aquellos costos que se determinan con posterioridad a la conclusión del período de costos. Para acumular los costos totales y determinar los costos unitarios de producción, se espera la conclusión de cada período de costos.

La ventaja de los costos históricos consiste en que acumula los costos de producción incurridos; es decir, costos comprobables. La desventaja que tienen es que los costos unitarios de los artículos elaborados se conocen varios días después de la fecha en que haya concluido la elaboración, lo que implica que la información sobre los costos no llegue en forma oportuna a la dirección de la empresa para la toma de decisiones. (García Colin, 1996)

Costos Predeterminados: Estos costos son determinados con antelación a la terminación del período de costos o durante el transcurso del mismo. Ésta situación nos permite contar con una información más oportuna y aun anticipada de los costos de producción, así como controlar los mismos mediante comparaciones entre costos predeterminados y costos históricos. Se clasifican en costos estimados y costos estándar. (García Colin, 1996)

- **Costos Estimados:** son costos predeterminados cuyo cálculo es un tanto general y poco profundo, se basa en la experiencia que las empresas tienen de períodos anteriores, considerando también las condiciones económicas y operativas presentes y futuras. Los costos estimados nos dicen cuánto puede costar un producto o la operación de un proceso durante cierto período de costos. (García Colin, 1996)
- **Costos Estándar:** Son costos predeterminados cuidadosamente, que según la empresa debe costar un producto o la operación de un proceso durante un período de costos, sobre la base de ciertas condiciones supuestas de eficiencia, condiciones económicas y otros factores propios de la empresa. (García Colin, 1996)

Costeo total, absorbente o tradicional: *“El costeo absorbente trata a los costos de todos los componentes de fabricación (materia prima directa, mano de obra directa, costos indirectos variables y costos indirectos fijos) como costos susceptibles de inventariarse o como costos de productos de acuerdo con los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”* (Barfield, Raiborn y Kinney, 2005, p. 443). Es decir que considera los costos tanto fijos como variables como costos del producto

Costeo Directo, variable o marginal: esta metodología de acumulación de costos incluye solamente los que son variables como costos del producto o como costos susceptibles de inventariarse. Los costos indirectos fijos son tratados como costos del período. Los costos de administración y de ventas en los que incurre la organización, son igualmente tratados como costos del período. (Barfield, Raiborn y Kinney, 2005)

En cuanto a las nuevas metodologías de costeo, se han clasificado en este grupo una serie de técnicas de gestión que no necesariamente cumplen con los requisitos para denominarse metodologías de costeo. En este grupo se han clasificado las siguientes:

Costeo Basado en Actividades (Activity Based Costing): El costeo basado en actividades, es una metodología que centra su atención en las diferentes actividades que se desempeñan en una organización. Asigna costos a los productos y servicios basándose en las actividades que se realizan para producir, distribuir o simplemente dar apoyo a al proceso productivo.

En esta metodología los costos son asignados primero a las actividades y luego a los productos. *“En la determinación de costos basada en las actividades, los sistemas están diseñados de forma que cualquiera de los costos que no pueden ser atribuidos directamente a un producto fluyan dentro de las actividades que los originan y de forma que el costo de cada actividad fluya entonces al o los productos que dan origen a tales actividades con arreglo a su consumo respectivo de tal actividad”* (Hicks, 1997, p. 43)

Costeo en la teoría de las restricciones (Throughput Accounting): *“Este modelo asigna los costos indirectos en los puntos débiles del sistema. La identificación de los recursos escasos (cuellos de botella) se hace absolutamente necesaria para sincronizar el sistema. El throughput es la velocidad a la cual se genera el dinero. El recurso escaso es el que determina el throughput”.* (Cuervo Tafur y Osorio Agudelo, 2007, p. 18)

Según Romero Ceceña (1996), esta innovadora metodología, reemplaza tres de los conceptos más importantes que se han utilizado en las metodologías tradicionales: Los costos, los inventarios y la rentabilidad del producto.

- **Los costos:** considera que es de mayor utilidad considerar el costo total, con exclusión de la materia prima, como fijo y llamarlo el Costo Total de Fábrica. En

resumen, lo que propone es que la materia prima sea considerada como un costo fijo.

- **Los inventarios:** Proponen la idea de que el inventario es malo, es decir que mientras menos inventario exista, mayor rentabilidad se obtendrá.
- **Rentabilidad del producto:** plantea que la contribución marginal no indica realmente la rentabilidad del producto y por lo tanto no es bueno utilizarla para tomar decisiones gerenciales.

Costeo Objetivo (Target Costing): esta metodología de costeo indica que el costo debe ser determinado a partir del precio de venta. Gracias a la competencia de precios que existe en el mercado, la única opción que tienen las empresas es buscar un costo más bajo que le permita tener la rentabilidad que espera. Implica un cambio en la ecuación, en el cual se pasa de una etapa donde los precios de venta se fijan a partir de los costos ($PV=C+UT$), hasta la propuesta desarrollada donde, el costo se fija como objetivo a partir del precio de venta ($PV-UT=C$), tiene una etapa intermedia en la cual el mercado fija el precio, el costo es un dato conocido, y la utilidad es la diferencia entre ambos conceptos ($PV-C=UT$). (Capasso, 1998).

Costeo en el ciclo de vida de los productos (Life Cycle Costing): *“Es la acumulación de costos de actividades que se realizan a lo largo del ciclo de vida de un producto”*. (Cuervo y Osorio, 2007, p. 19). Por lo general, el costo del producto es identificado cuando éste se encuentra en fase de producción, cuando realmente el costo debe ser reconocido desde el momento de la planeación hasta que se deja de fabricar.

Costeo por protocolos (Protocols Costing): El costeo por protocolos, es una metodología desarrollada específicamente para el sector salud. Un protocolo, desde el punto de vista clínico, es una secuencia ordenada de procedimientos utilizables ante un individuo con un determinado cuadro clínico o sobre la actitud terapéutica más adecuada ante un problema de salud. El protocolo permite al médico o personal del área de la salud encargado del procedimiento realizar el tratamiento de manera efectiva y con el costo mínimo. Es en atención a esto que el costeo por protocolos tiene como objetivo establecer para el médico los tratamientos de menor costo. (Candia, 1997)

Backflush costing (Costo retroactivo o de efecto retardado): es una manera de acumular costos en una empresa donde los procedimientos son muy rápidos. Es una metodología que le asigna los costos a los productos vendidos y a las unidades que existan en el inventario final. Es por esto que es considerado como retroactivo, pues el costo no se asigna en el momento de la producción sino cuando el producto sale a la venta. (http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lcp/sanchez_c_l/capitulo4.pdf)

Éstas metodologías han sido utilizadas -algunas durante mucho tiempo otras de forma reciente- por empresas que buscan tener la información de costos que necesitan para

tomar decisiones. Como se dijo anteriormente, las nuevas metodologías surgieron en respuesta a las necesidades de las organizaciones de actualizar sus procesos para tener información más precisa y eficaz; pues gracias a que el mercado se ha expandido y las empresas han tenido grandes cambios tanto tecnológicos como sociales, los procesos que se llevan a cabo no pueden seguir siendo los mismos que cuando el mercado no era tan complicado y la tecnología no era muy avanzada. Inclusive el uso de la información ha cambiado, puesto que según Kaplan y Cooper (1999), las empresas líderes utilizan los sistemas de costos para:

- Diseñar productos y servicios que cumplan con las expectativas de los clientes pero que a su vez brinden algún beneficio
- Observar donde hay que realizar mejoras continuas en cuanto a la calidad, la eficiencia y la rapidez.
- Guiar las decisiones de inversión y de oferta de producto.
- Realizar las diferentes elecciones entre los proveedores con los que cuenta la empresa.
- Negociar con los clientes en cuanto al precio, entrega, calidad, condiciones del producto y el servicio que se va a satisfacer.
- Organizar procesos de distribución y servicio para el mercado.

Pero en algunas ocasiones los directivos de las organizaciones no están recibiendo información que les permita desarrollar estos objetivos, dado que tienen implementados sistemas de costos sencillos que no cuentan con el avance de la tecnología y que servían en un momento en el que el mercado era local; o en algunas ocasiones existen empresas que cuentan con una metodología de costeo que no es la apropiada para los productos o servicios que generan. Muchas empresas presentan este tipo de falencias y aunque una buena metodología de costeo no hace grande una empresa, una mala si puede hacer que una empresa no prospere ni crezca. Gracias a esta situación es que en las diferentes obras que los estudiosos del tema han creado, se ha generado gran controversia respecto a las ventajas, desventajas y limitaciones que se pueden ver en las diferentes metodologías, tanto en las tradicionales como en las nuevas.

LIMITACIONES DE LAS METODOLOGÍAS DE COSTEO APLICADAS DE MANERA INDIVIDUAL

Existen muchas ventajas, así como desventajas y limitaciones que los sistemas de costeo conllevan con su utilización. Algunos autores se han interesado en plantearlas, en algunos casos específicamente, es decir cada uno de los sistemas, o en otras realizan críticas generales a las metodologías de costeo tradicionales o a las nuevas metodologías. A continuación se mostrará cuales son las más notorias que hacen que algunas metodologías de costeo pierdan credibilidad ante las organizaciones o personas que las utilicen, o que quienes las utilicen, no tengan instrumentos firmes e información correcta a la hora de tomar decisiones de carácter económico.

Las metodologías tradicionales de costeo fueron diseñadas en una época en la cual el ambiente empresarial era muy estático y la diversidad de productos no era muy amplia, por lo tanto estas metodologías se acoplaban fácilmente a cualquier tipo de empresa y en su momento eran adecuadas para ellas. Anteriormente, los materiales y la mano de obra eran muy significativos dentro de la estructura de costos de las empresas pues representaban casi el 90% de los mismos. Según Zapata Sánchez (2007), la mano de obra ha sido reemplazada por la diferente maquinaria que la tecnología ha traído, por equipos y por robots, tanto así que los costos indirectos de fabricación alcanzan a participar hoy en día casi en un 25% del costo total, mientras que la mano de obra disminuyó y se estima que no supera el 10% en algunas entidades. El tratamiento de los materiales y la mano de obra suele ser sencillo, pero el manejo de los CIF son los que representan algún grado de dificultad, y es principalmente esta razón la que ha impulsado a la creación de nuevas metodologías de costeo. Las metodologías tradicionales suponen que todos los costos pueden ser considerados como variables o fijos respecto a los cambios en las unidades producidas o el volumen de la producción, de allí que se suponga que las unidades y otras medidas como las horas de mano de obra y las horas máquinas sean las únicas relevantes. Con estas bases unitarias se le asigna el costo a los productos. Distribuir el costo de la mano de obra y de los materiales resulta sencillo, pero cuando se van a distribuir los costos indirectos de fabricación no lo es tanto y se utiliza la base llegar a su determinación. Estas bases causan cambios en los costos cuando el número de unidades producidas varía.

En los sistemas de contabilidad tradicionales, se aprecia dificultades en el proceso para la distribución de costos indirectos, según Cokins, 2000, estas metodologías “fallan en su cometido mediante sus prorrateos primarios, secundarios y hasta terciarios, que no resultan más que en asignaciones arbitrarias, ya que desconocen cualquier análisis de causalidad. La mayoría de los esquemas de prorrateo de las organizaciones son inútiles y, peor aún, imprácticos y desorientadores”. Existen muchas discusiones por estos prorrateos que desconciertan a las personas, incluyendo los precios de transferencia.

Según Romero (1996), el sistema de costos tradicional en el nuevo medio empresarial distorsiona sistemáticamente el costo de los productos e introduce todo tipo de subsidios entre productos por diversas razones. En primer lugar, muchas empresas utilizan una única tasa de prorrateo de gastos indirectos de fabricación global para toda la planta, la cual, por asignar la misma cantidad de gastos indirectos de fabricación a cada tipo de producto (por promediarlos todos), falla en reconocer las diferencias en la atención y esfuerzo requeridos en la producción de los diferentes artículos.

Para los estudiosos de estas metodologías, la imputación de costos obedece a medidas simplistas, usualmente basadas en la mano de obra directa, que no representan las exigencias de recursos que cada producto plantea a la empresa. Si bien los métodos de

costos de la información financiera arrojan valores para inventarios y costos de mercancías vendidas que son satisfactorios a los fines de la información a terceros y de la auditoría, desvirtúan en cambio sistemáticamente los costos individuales de los productos. Los sistemas de costeo estándar, habitual en la mayoría de las organizaciones, imponen usualmente pesadas cargas de subsidios entre productos. Cuando sólo se cuenta con tan deficiente información de rutina, para establecer los costos de los productos, es grande el peligro de tomar decisiones erróneas en materia de precios, fuentes de suministro, mezcla de productos y respuestas a productos rivales. Al parecer, son muchas las empresas que caen en esta trampa. (Johnson y Kaplan, 1988).

En la metodología de costeo por órdenes de producción se presentan dos inconsistencias en cuanto a la aplicación de los costos indirectos de fabricación: **La base de la actividad y la tasa predeterminada**. Respecto a la base de la actividad, es normal utilizar una base para la determinación de los costos indirectos de fabricación, pero cuando se trata de utilizar una sola, ésta es escogida de una manera arbitraria, lo que genera inexactitud en la distribución de los CIF. Respecto a la tasa predeterminada, cuando es utilizada, se termina por asignar costos que no son los reales y que por lo tanto no sirven de apoyo a la determinación del costo del producto. Esta metodología presenta algunas ventajas y desventajas a saber.

Estas limitaciones de las metodologías tradicionales de costeo entre otras no mencionadas, son las que han generado, que aparezcan las nuevas metodologías para tratar de suplir sus deficiencias. Como pudo observarse, la principal limitante de las metodologías tradicionales es el poco avance tecnológico que presentan. Sin embargo, las nuevas metodologías no se salvan de recibir críticas sobre su utilización, pues aunque tienen una visión un poco más futurista de los costos, presentan dificultades en cuanto a su aplicación, generando también dificultades o desventajas a la hora de aplicarlas en cada empresa. Por lo tanto también es de interés conocer cuáles son esas principales desventajas que hacen que las nuevas metodologías de costeo, no sean la perfección en cuanto a metodologías de costeo se refiere.

Por ejemplo, la metodología ABC aparentemente es sencilla, pero a la hora de implementarla requiere de elementos que parecen complejos dado que busca costear los objetos de costos de acuerdo con el consumo de actividades. Dentro de las limitaciones que pueden presentarse al momento de la implementación de la metodología ABC según Cuervo Tafur y Osorio Agudelo (2007), son:

- **Los elementos clave:** Se debe tener un conocimiento profundo de la organización para conocer cuales son las actividades principales que hacen parte de ella y se debe tener una muy buena información contable que provea información de costos. Además se debe tener una buena definición de los direccionadores y de las bases de asignación

que midan de una forma correcta la causalidad entre un nivel y otro para distribuir los costos

- **Implantación de ABC simplemente por moda:** Una empresa debe utilizar la metodología ABC, sólo cuando ésta se acomode a las necesidades de información que tiene. La sola implementación de ABC, no servirá para ser una gran empresa y para arreglar las deficiencias. La metodología ABC ayuda a las organizaciones no solamente a conocer cuantitativamente la organización (es decir sus costos, gastos), sino que también se puede conocer todo el funcionamiento, las actividades, procesos que se realizan a través de la organización.
- **Implantación del ABC como sistema aislado, de los demás modelos de gestión:** A partir del enfoque por procesos, una organización puede utilizar diferentes sistemas de gestión. La metodología ABC hace parte de este enfoque, por lo tanto debe ser utilizado con otros sistemas de información que permitan perfeccionar los procesos y que den como resultados bases firmes y razonables para tomar decisiones.
- **Lento reconocimiento del ABC como una herramienta para la administración del cambio de comportamiento:** Por lo general, la información que proporciona la metodología ABC es subutilizada, puesto que las personas tienen la vieja mentalidad que las metodologías de costeo, solo sirven para el valor del costo de los productos. La metodología ABC no sólo proporciona información cuantitativa, también brinda información de gestión que sólo es utilizada por las personas que tienen la mentalidad más avanzada.
- **En ABC no se sabe con exactitud cuál debe ser el nivel de detalle de la información de costos y por ende la estructura que se requiere:** Cada empresa es diferente y por lo tanto requiere una estructura de ABC diferente, lo que quiere decir que no existen un estándar para implementar el ABC en todas las organizaciones, pues todas son diferentes, y aunque el procedimiento es el mismo, la estructura no.
- **Resulta algo complejo seleccionar adecuados direccionadores de costos:** en muchas ocasiones los direccionadores no son escogidos adecuadamente y esto genera que la metodología de ABC pueda arrojar datos inexactos.
- **Dificultad para realizar un análisis costo – volumen – utilidad:** la metodología ABC no logra identificar concretamente los costos fijos, variables, semivARIABLES o semifijos, si no se conoce el origen de los costos, esto solo es posible mediante la utilización de algunas herramientas que no todas las empresas logran alcanzar.

Adicionalmente, a la metodología ABC se le pueden notar otra serie de deficiencias como las siguientes:

- El ABC considera que la mayoría de los costos son variables.
- En algunas ocasiones la metodología ABC puede confundirse con un Full Costing o un Direct Costing.
- Al no clasificar los costos por variabilidad, el ABC no realiza un análisis marginal.
- El modelo ABC está únicamente basado en información histórica.
- No es soportado por la técnica contable.
- Las actividades son muchas veces agrupaciones de tareas muy diferentes.

Por otro lado, la metodología back – flush costing, ha sido criticada por Castellanos (2003), diciendo que *“... en realidad el cambio que representa respecto al método tradicional sólo consiste en la eliminación del cargo que normalmente se hace a producción en proceso de la mano de obra y de los cargos indirectos”*. De igual manera, en el mismo trabajo, agrega que *“Lo mismo sucede en el caso del throughput accounting en el que sólo la materia prima es considerada como costo, y la mano de obra y los cargos indirectos como costos fijos que se llevan a resultados”*

Así mismo el profesor Castellanos considera que el Ciclo de vida del producto, es un tema interesante para incluir en los métodos de costeo, pero que no debe considerarse como uno de ellos. De igual forma, dice que resulta discutible que la mano de obra siempre sea tratada como un costo fijo, cuando hay organizaciones que todavía cuentan con ella como elemento fundamental de la fabricación.

A nivel general, las nuevas metodologías de costeo han presentado dificultades en sus procesos por la complejidad en su implementación, puesto que resulta un poco difícil para algunas organizaciones que son reacias al cambio y cuyo personal también lo es. De igual forma resulta en algunas ocasiones costoso implementarlas en organizaciones de pequeño o mediano tamaño. Adicionalmente las nuevas metodologías de costeo son para algunos, metodologías gerenciales, que probablemente no proporcionen suficiente información cuantitativa, si no más bien información cualitativa y en algunos casos las organizaciones que no se preocupan por innovar sus procesos, prefieren seguir con sus antiguas metodologías que les proporcionen la información de costos que siempre han tenido.

Gracias a los cambios tecnológicos, la globalización de los mercados y la alta competitividad, las organizaciones se ven en la necesidad de mejorar sus procesos internos, ser mas eficaces y eficientes para no quedarse atrás en el mercado, para cumplir con estos aspectos es necesario el manejo de la información, que esta sea útil para tomar decisiones en un momento dado y que la información obtenida sea veraz, por esto la importancia de la aplicación de una metodología de costeo que sirva para una excelente “gestión”, para que esto se de, las organizaciones deben optar por nuevos sistemas o metodologías debido a los grandes cambios y avances a nivel interno dentro de estas, las

metodologías tradicionales de costeo no cumplen con las expectativas o necesidades requeridas por las empresas que quieren tener éxito, es en el tratamiento de los CIF, esto generado principalmente porque la tecnología se ha apoderado de las empresas y han reemplazado a la mano de obra en gran proporción.

En general, las metodologías tradicionales de costeo no son de mucho apoyo para las organizaciones que van a la vanguardia tanto con su producción como con los procesos que realiza. Las metodologías tradicionales son consideradas por muchos, meras “técnicas” para encontrar el costo de los productos o servicios. Las empresas que están innovando sus procesos se sienten más apoyados en nuevas metodologías que les brindan información más útil para la gerencia.

BUSCANDO UNA MEJOR FORMA DE COSTEAR: EL COSTEO HÍBRIDO

Aunque muchas organizaciones vienen utilizando metodologías de costeo tradicionales y otras han comenzado a utilizar metodologías modernas, existe otro grupo que quiere perfeccionar más el proceso de determinación de costos dada su importancia en la toma de decisiones empresariales. A raíz de las limitaciones y desventajas que presentan las metodologías de costeo mencionadas anteriormente; los teóricos han tratado de desarrollar cambios en las metodologías empleadas, que permitan una mejor información de costos en las organizaciones. En las condiciones actuales de mercado, el factor más importante para la competencia no es meramente el precio de venta del producto o del servicio, sino que también entran a jugar factores determinantes como lo son la calidad del producto, las ventajas o desventajas que puedan tener para el usuario, la calidad del servicio prestado, la necesidad que se vaya a satisfacer en el cliente. Características como estas, difícilmente son medidas o analizadas por los sistemas tradicionales de costeo, lo que genera que una empresa que todavía utilice estas metodologías no puedan entrar a competir con estos factores tan importantes.

Con base en situaciones como la anterior, se ha tratado de buscar la manera de perfeccionar cada vez más los procesos y es por esto que se han creado nuevas metodologías de costeo, que como se mencionó anteriormente también presentan dificultades. Y tratando siempre de perfeccionar los procesos y de mejorar la información presentada en las organizaciones es que se ha desarrollado una manera para lograrlo: El Costeo Híbrido.

DEFINICIÓN DEL COSTEO HÍBRIDO: El costeo híbrido se puede definir, como la combinación o mezcla de dos o más metodologías de costeo que logren complementarse para lograr una determinación de costos precisa, y adicionalmente que la información que

suministre pueda ser de fácil aplicación para la gerencia, en su proceso de toma de decisiones.

Con base en la anterior definición, el costeo híbrido no puede, ni debe ser entendido como una metodología de costeo, puesto que su función principal es precisamente, mezclar las diferentes metodologías existentes tanto tradicionales como nuevas y no, crear una metodología nueva a partir de ellas. El costeo híbrido es un término relativamente nuevo en la literatura de costos, por lo tanto es poca la información que se puede encontrar acerca de él, pero lo que no es tan nuevo, son las diferentes mezclas de metodologías de costeo que se hacen en las empresas. Quienes han estudiado el tema consideran que es una práctica administrativa y contable que podría traer grandes beneficios a las organizaciones, y que mejora notablemente la aplicación de las metodologías de costeo. Algunas de las combinaciones de metodologías que pueden encontrarse en los textos de costos y que harían parte del costeo híbrido son:

El costeo de operaciones es una combinación de procedimientos de costeo por trabajos y por procesos, que se aplica a lotes de productos homogéneos. Este sistema de costeo emplea procedimientos de *órdenes de trabajo* para distribuir el costo de los materiales a los lotes, y *procedimientos por proceso* para distribuir los costos de conversión. Se utiliza un enfoque de costeo híbrido por que cada lote utiliza diferentes cantidades de materiales pero impone las mismas demandas en los recursos de conversión de procesos individuales, diferentes lotes pueden pasar por distintas operaciones. (Hansen y Mowen, 2003).

Los dos principales sistemas de costeo que utilizan las empresas manufactureras son el de órdenes de trabajo y por procesos, sin embargo, existen combinaciones de ambos, denominados híbridos. (Rodríguez y otros, 2007)

Un sistema de costeo híbrido mezcla las características del costeo por órdenes de trabajo y costeo por procesos. Los sistemas híbridos deben diseñarse de tal modo que se ajusten a las características particulares de los distintos sistemas de producción.

Otra forma de costeo híbrido es expuesta por Horngren, 2006 en la cual se utiliza una combinación de costo real para el manejo de la materia prima, estándar para el manejo de la mano de obra y predeterminado para el cálculo de la tasa de costos indirectos, todo esto con el objetivo de alcanzar información útil, oportuna y que facilite la planeación organizacional

Los costos predeterminados basan su funcionamiento en costos estimados o estandarizados para registrar los elementos de los costo, los cuales son comparados con Costos Estándar complementan a los sistemas de costeo históricos al satisfacerla los costos reales, a fin de verificar la eficiencia para un determinado nivel de actividad, los

necesidad de evaluar el rendimiento, se utiliza como herramientas para la medición y comparación de costos de mayor exactitud que los costos estimados. La información obtenida por medio de estas metodologías es útil para la administración por que es oportuna y esta disponible para el cálculo de costos y la toma de decisiones.

En el área de la salud es muy utilizado un tipo de costeo híbrido que combina el costeo por protocolos con el costeo basado en actividades o absorbente. Según Duque y Osorio (2003): El costeo por protocolos es una herramienta que permite calcular estándares de consumo ante determinado procedimiento, la cual es utilizada por el Costeo Basado en Actividades o el Costeo Absorbente al momento de calcular el costo real de la prestación del servicio. Aquí la combinación de metodologías tiene como objetivo principal, la construcción de adecuados direccionadores o conductores de costos que tengan una acertada relación causa – efecto entre el costo a distribuir y quien lo recibe, con el fin de dar o mejorar la distribución de costos para obtener un mayor beneficio y minimizar factores que no dan valor al producto o servicio y de alguna manera afectan el calculo de los costos.

Sin embargo, el profesor de Costos y Gestión, de la Universidad de Buenos Aires, Marcelo Gustavo Podmoguilnye, en su artículo “LA EVOLUCIÓN DEL COSTEO POR ACTIVIDADES HACIA EL COSTEO HÍBRIDO DE LOS PROCESOS”, plantea que por la definición de la palabra híbrido se refiere al costeo o a los informes que originan. En primera instancia supone que el costeo híbrido es un avance de la metodología del Costeo Basado en las Actividades ABC, sin embargo más adelante define el costeo híbrido de los procesos (Hybrid Process Costing) como “... es una técnica de gestión con información híbrida basada en la actividad, sustentada en una técnica de costeo basado en actividades con la posibilidad de generar información híbrida”. “...el HPC, mal llamado “modelo”, es una técnica de gestión y no una técnica de costeo”.

Más adelante entre las características del costeo híbrido menciona que “...el sistema que permite el uso de diversas técnicas de costeo mediante el desarrollo de modelos de negocios alternativos”

Podría refutarse la idea inicial del profesor Podmoguilnye, al decir que el costeo híbrido es la evolución del ABC, puesto que en muchos de sus apartes menciona que puede darse la combinación de diferentes metodologías de costeo sin que se haga hincapié en el ABC. Además el ABC es una metodología sola, no viene acompañada de otras metodologías, mientras que el costeo híbrido plantea una mezcla de metodologías.

El costeo híbrido, permite que se utilicen las metodologías tradicionales de costos, las cuales tienen una función más cuantitativa, y las metodologías nuevas que tienen una función más gerencial, por lo tanto ambas se complementan y se puede lograr una

aproximación más cercana a los costos organizacionales y de igual forma, brindar información más eficaz para la gerencia a la hora de tomar decisiones.

Es por esto, que el costeo híbrido nace como una muy buena alternativa para las diferentes organizaciones que quieren tener información de costos cada vez más útil y perfeccionada, para afrontar las diferentes situaciones que se van presentando en el nuevo entorno organizacional. Las empresas que quieran estar a la vanguardia en sus procesos y que quieran sobresalir dentro del mercado, deberán, sin duda alguna, aplicar el costeo híbrido, puesto que como se ha dicho, es un gran avance que ha dado la teoría de costos, y que mejora notablemente la aplicación de las metodologías de costeo.

Podremos catalogar como ventajas y desventajas de la aplicación de un modelo de costeo híbrido las siguientes:

VENTAJAS:

- Permite un acercamiento más razonable hacia los costos reales de los productos y servicios prestados.
- Ayuda notablemente a la toma de decisiones gerenciales, gracias a su razonabilidad
- Brinda información más completa y detallada sobre los procesos de la organización, lo que permite que se pueda hacer un control más preciso y tener un mejoramiento continuo
- Admite que cada organización se acomode a la mezcla más apropiada para el tipo de producción o para la prestación del servicio que tenga.

DESVENTAJAS

- La principal desventaja que presenta el costeo híbrido es la dificultad de algunas organizaciones para implementar dos o más metodologías de costeo, bien sea por el costo, por el personal poco capacitado para ello o por las aplicaciones computacionales que apoyan el proceso.

Es de resaltar que el costeo híbrido no debe plantearse como una mezcla de metodologías específica tal y como lo presentan algunos autores, sino que más bien, le da la libertad a cada organización de escoger las metodologías que más se acomoden a sus necesidades y mediante la buena implementación de cada una de ellas, se pueda obtener información razonable, pertinente, eficaz y eficiente. Algunas organizaciones podrán implementar dos metodologías de costeo tradicionales y esto generará costeo híbrido. Sin embargo

muchas, pueden considerar que la mejor combinación está en una metodología tradicional y una nueva metodología moderna, puesto que la idea puede no ser combinar dos metodologías que aporten información cuantitativa, sino que es preferible combinar una metodología que brinde información cuantitativa y otra que me la brinde cualitativa, para perfeccionar la toma de decisiones. El costeo híbrido finalmente, puede tomarse como una muy buena alternativa para el perfeccionamiento de la información contable y de costos, que mejora la toma de decisiones y ayuda al mejoramiento continuo.

CONCLUSIONES

La contabilidad gerencial, es una rama de la contabilidad que cada vez va tomando mayor fuerza en cuanto a su aplicabilidad e importancia en las empresas. Los costos siempre han sido una base fundamental para que se puedan tomar decisiones y para que se pueda competir en el mercado. Cuanto más adecuado sea el dato cuantitativo que se tenga acerca del costo, más eficiente será la información cualitativa que de allí se pueda generar.

Las metodologías de costeo requieren ser más acertadas en el cálculo del costo para que las organizaciones puedan tomar decisiones inteligentes y apropiadas que afectan la situación económica de la empresa. En respuesta a esta necesidad, y sabiendo que el entorno no es tan sencillo como el de hace algunos años, el costeo híbrido es planteado como una herramienta que servirá de gran apoyo a la aplicación de las metodologías de costeo.

Vale la pena que los estudiosos en costos aborden más este tema, puesto que no es mucha la bibliografía que existe al respecto, sin embargo algunas organizaciones que están utilizando varias metodologías de costeo están aplicando costeo híbrido sin que se den cuenta.

De igual forma es necesario que las empresas tengan una mentalidad más futurista y preparen a los empleados para las innovaciones que se puedan venir presentando. En el caso particular del costeo híbrido, es fundamental crear la conciencia de que es una herramienta actual y que les servirá de gran apoyo para la toma de decisiones.

El costeo híbrido trae consigo la seguridad de que mejora notablemente la aplicación de las metodologías de costeo, puesto que pueden realizarse diversas mezclas o combinaciones que se adapten a las empresas dado que todas son diferentes y por lo tanto requieren sistemas de información que se adecúen a sus estructuras.

BIBLIOGRAFÍA

- **Aguiar, H. y otros.** (1998). *Diccionario de términos contables para Colombia*. Medellín. Editorial Universidad de Antioquia.
- **Aguirre Flórez, J. G.** (2004). *Sistema de Costeo. La asignación del costo total a productos y servicios*. Bogotá. Colección Estudios de Contaduría. Universidad Jorge Tadeo Lozano.
- **Alvarez y otros.** (1996) *Contabilidad de Gestión Avanzada*. México. Mc Graw Hill.
- **Barfield, Jesse y otros.** (2005). *Contabilidad de costos tradiciones e innovaciones*. Quinta edición. México. Editorial Thomson.
- **Bendersky, E.** *ABC – ABM Gestión de costos por actividades*. Editorial de las ciencias, Buenos Aires, 2002
- **Candia Bouso, B., Isasi Fernández C.** (1997): *Manual sobre desarrollo de protocolos*. Revista todo Hospital 139, septiembre.
- **Capasso, C. M.** *La Teoría de las Restricciones y la Contabilidad del Throughput*. Revista Costos y Gestión N° 28, Buenos aires, 1998.
- **Castaño, S. y otros.** (2002). *Finanzas y Costos. Un acercamiento a la gestión financiera de las organizaciones en salud*. Colombia. Alfa omega Colombiana S.A.
- **Castellanos Elias, J.** (2003). Revisión crítica al ABC y a los “nuevos métodos de costeo”. *Revista Contaduría y Administración*. UNAM. N° 209. Págs. 47-55
- **Cokins, G.** Porqué falla la contabilidad tradicional a los gerentes.
- **Cuervo Tafur, J. y otro.** (2007). *Costeo Basado en Actividades –ABC-. Gestión basada en actividades –ABM-*. Colombia. Ecoe Ediciones.
- **Davidson, S.** (1982). *Manual de contabilidad de costos*. México: Mc Graw-Hill
- **Del Río González, C.** (2000). *COSTOS I. Históricos. Introducción al estudio de la Contabilidad y Control de los Costos Industriales*. México. Editorial ECASA.
- **Dohr, J. L.** 1961. *Contabilidad de costos*. S.I: S.N

- **Duque, M.I., Osorio, J.A.** (2003). *Sistema de costeo basado en actividades aplicado al sector salud*. Revista Contaduría Universidad de Antioquia, número 43, julio-diciembre.
- **Escobar Bolívar, J.** (2002). *Sistemas de costeo*. Medellín: Jorge Escobar
- **Escobar Domínguez, S.** (2004). *Costeo por procesos*. Cali. Universidad Libre de Colombia.
- **García Colin, J.** (1996). *Contabilidad de Costos*. Colombia. Editorial Mc Graw Hill.
- **Gayle Rayburn, L.** (1999). *Contabilidad y Administración de Costos*. México. Mc Graw Hill.
- **Gillespie, C. M.** *Procedimientos contables para los costos estándar*. México; Uteha. 2 ed
- **Gómez Bravo, O.** (2001). *Contabilidad de Costos*. Colombia. Editorial Mc Graw Hill. Cuarta Edición
- **Hansen D, Mowen M.** (2003). *Administración de Costos. Contabilidad y Control*. México. International Thomson Editores.
- **Hargadon JR, B.** (1988) *Contabilidad de Costos*. Bogotá. Editorial Norma.
- **Harper, W. M.** (1982). *Contabilidad de costos*. Madrid: Edaf
- **Hicks, D. T.** (1998). *El sistema de costos basado en las actividades (ABC). Guía para su implantación en pequeñas y medianas empresas*. México. Alfa omega
- **Horngren, Charles; Foster, George y Datar, Srikant** (2006). *Contabilidad de Costos. Un enfoque gerencial*. México. Prentice Hall Hispanoamericana, S.A.
- **Isaza González, R.** (2005). *Manual de Costos. Sistemas de cálculo y toma de decisiones para optimizar utilidades*. Medellín. Centro interamericano jurídico – financiero.
- **Johnson, T., Kaplan, R.** (1988). *Ascenso y decadencia de la contabilidad general*. Administración de empresas, Volumen 18, número 214. Buenos Aires. Contabilidad moderna
- **Kaplan, R. S. y Cooper R.** (1999). *Coste y Efecto. Cómo usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad*. Barcelona. Gestión 2000.

- **Linares, A.** (Traductor). (1982). *Contabilidad de Costos*. México. WH Harper.
- **Machado, Marco. A.** (2002). De la contabilidad de Costos al control de gestión. *Revista Contaduría*. Universidad de Antioquia. Nº 41. Págs. 193-211
- **Mott, G.** (1998). *Contabilidad de gestión para tomar decisiones*. Santafé de Bogota: Alfa omega, Marcombo
- **Neuner, J. J. W.** (1980). *Contabilidad de costos; principio y práctica*. Mexico; Unión tipográfica editorial hispano-americana. 2 ed.
- **Osorio, O. M.** 1991. *La capacidad de producción y los costos*. Buenos Aires. Macchi Grupo editor.
- **Podmoguilnye, M. G.** (2005). *La evolución del costeo por actividades hacia el costeo híbrido de los procesos*. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión. Volumen 3, número 5.
- **Polimeni, R. S. y otros.** (1998). *Contabilidad de Costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. Tercera Edición. Bogotá. Mc Graw Hill.
- **Ramírez Padilla, D. N.** (2005). *Contabilidad administrativa*. México, Bogotá: Graw Hill. 7 ed.
- **Reyes. E.** (1974). *Contabilidad de Costos*. México. Ed. Limusa.
- **Rico E, L. F.** (2000). *Gerencia de costos y ventaja competitiva. La reducción de costos para el mejoramiento continuo*. Primera edición. Bogotá. CESA
- **Rodríguez, G., Chávez, J., Rodríguez, B., Chirinos, A.** (2007). *Gestión de costos de producción en el sector metalmecánico de la región zuliana*. Revista de Ciencias Sociales, v 13 no.3, Maracaibo.
- **Romero Ceceña, A.** (1996). *La contabilidad gerencial y los nuevos métodos de costeo*. México. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C.
- **Rosanas Marti, J. M.** (1993). *Contabilidad de Costes para la Toma de decisiones*. España. Editorial Desclee de Brouwer.
- **Sáez, A.** (1993). *Contabilidad de Costos y Contabilidad de Gestión*. México. Editorial Mc Graw Hill.

- **Sánchez Chinchilla, W. y otro.** (2006). *Contabilidad Conceptual e Instrumental*. Armenia. Investigar Editores. Segunda Edición.
- **Sinisterra V, G. y otros.** (2001). *CONTABILIDAD. Sistema de información para las organizaciones*. Cuarta Edición. Bogotá. Editorial Mc Graw Hill.
- **Sinisterra Valencia, G.** (2006). *Contabilidad de Costos*. Bogotá. Ecoe Ediciones.
- **Torres Salinas, A. T.** (2002). *Contabilidad de Costos*. Segunda Edición. México. Mc Graw Hill.
- **Zapata Sánchez, P.** (2007). *Contabilidad de Costos. Herramienta para la toma de decisiones*. Bogotá. Mc Graw Hill.
- <http://www.gestiopolis.com/recursos4/docs/fin/evocontabi.htm>
- <http://www.monografias.com/trabajos22/contabilidad/contabilidad.shtml>
- <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/abcmarvin.htm>
- <http://eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/invitados/cos-objet.pdf>
- http://www.wikilearning.com/monografia/sistema_de_costeo_por_ordenes_de_traba tr-caracteristicas_ventajas_y_desventajas_del_sistema/12962-14
- <http://www.mitecnologico.com/Main/ComparativodeMetodosVentajasDesventajas>
- www.rae.es
- www.diccionarios.com
- http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lcp/sanchez_c_l/capitulo4.pdf