

XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**EL COSTEO HIBRIDO: LA MEZCLA ENTRE TRADICIÓN E
INNOVACIÓN EN LA APLICACIÓN DE METODOLOGÍAS DE
COSTEO**

Tipificación: Aportes a las disciplinas de Costos, Gestión o afines a
Ambas

Autores

**Maria Isabel Duque Roldán
Luis Fernando Gómez Montoya
Jair Albeiro Osorio Agudelo**

**UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA
(Miembro IIC)**

Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**EL COSTEO HIBRIDO: LA MEZCLA ENTRE TRADICIÓN E INNOVACIÓN EN LA
APLICACIÓN DE METODOLOGÍAS DE COSTEO**

Tipificación: Aportes a las disciplinas de Costos, Gestión o Afines a Ambas

RESUMEN

Todo ente económico requiere conocer de la forma más acertada posible el costo que tiene para este la producción y comercialización de bienes o la prestación de servicios y con ello garantizar una adecuada planeación organizacional y toma de decisiones; en otras palabras, un adecuado costeo de sus diferentes objetos de costo. Buscando facilitar esta labor, la teoría general de costos ha definido diversas metodologías o sistemas de costeo, los cuales mediante la aplicación de una serie de procedimientos obtienen como resultado final el costo de productos o servicios. Sin embargo, cada una de estas metodologías analizada de manera individual tiene una serie de ventajas y limitaciones; las primeras pueden potenciarse mientras que las segundas pueden eliminarse o mitigarse mediante la combinación de dos o más de ellas y por ende la utilización de las mejores prácticas de cada una de ellas en beneficio de los diferentes usuarios.

Uno de los nombres más comunes que se han utilizado al momento de mezclar metodologías de costeo ha sido el de "Costeo Híbrido" o también "Costeo Mixto". En este artículo se analizarán algunas de las combinaciones de metodologías que se han explorado, describiendo las ventajas que pueden traer para una implementación más exitosa de los costos.

INTRODUCCIÓN

Determinar el costo de los productos o servicios ofrecidos y con ello establecer los niveles de rentabilidad obtenidos, ha sido uno de los objetivos fundamentales dentro de la planeación y dirección organizacional. Para facilitar este objetivo y responder a las necesidades y retos que impone el mercado, la contabilidad y más específicamente la contabilidad de gestión y la contabilidad de costos han diseñado una serie de metodologías que de acuerdo con las condiciones que imperan en el mercado han pretendido dar respuesta a esas necesidades.

Han aparecido entonces en diferentes épocas del tiempo, sistemas o metodologías de costeo que se construyeron pensando en el tipo de organización que las requería, en principio los costos por procesos y los costos por órdenes respondían a las necesidades de información de compañías que fabricaban pocas líneas y con sistemas productivos relativamente sencillos; más adelante las expectativas gerenciales se centraron en la eficiencia y optimización de los recursos utilizados y surgieron los costos estándar con una definición más científica de los costos y con la posibilidad de establecer variaciones y asignar responsabilidades. Con la automatización de los procesos y el avance tecnológico en los sistemas productivos se disminuye el protagonismo de la mano de obra y el material como elementos principales dentro de la estructura de costos y los CIF-CIS comienzan a requerir un análisis detallado, para lo cual las metodologías tradicionales de costos no daban respuestas acertadas; razón por la cual se proponen nuevas metodologías de costeo en las cuales se utilizan múltiples bases de asignación y se costean otros niveles importantes de información dentro de la empresa. En este grupo de “nuevas metodologías” aparece el ABC como pionera de la nueva forma de costear.

Pero los sistemas productivos siguen evolucionando y las metodologías de costeo se han rezagado frente a las necesidades del mercado. El uso continuado del viejo modelo de contabilidad de costos en el nuevo entorno llegará a ser, en el mejor de los casos, irrelevante y, más probablemente, contraproducente para la estrategia de producción de la empresa; se necesitarán mejores indicadores de la calidad, del inventario, de la productividad, de la flexibilidad y de la innovación. Deben desarrollarse indicadores basados en la consecución de objetivos operativos que sustituyan la actual importancia de las medidas financieras de corto plazo. Kaplan (1983)

Hemos llegado al punto en que cada entidad requiere una solución específica a sus necesidades de información y es por ello que ante la falta de propuestas claras por parte de los investigadores y académicos, las empresas están buscando sus propias soluciones. Los investigadores necesitan dejar sus despachos y estudiar las prácticas desarrolladas en las organizaciones innovadoras. Las empresas están respondiendo a los cambios de su entorno mediante la introducción de nuevas formas organizacionales y nuevas

tecnologías de producción, pueden incluso estar introduciendo nuevos sistemas de medición en sus organizaciones. Kaplan (1984)

Una de las soluciones que han planteado las organizaciones para resolver sus necesidades de información en el tema de costos ha sido la combinación de metodologías de costeo con el objetivo de buscar las bondades que cada una de ellas tiene y potenciar los resultados que se pueden obtener. Para analizar el tema de la combinación de metodologías o lo que se ha denominado “costeo híbrido” o “costeo mixto”, realizaremos en primera instancia una pequeña revisión bibliográfica que nos permita determinar desde la teoría de costos cuales han sido los sistemas de costeo que se han propuesto, para posteriormente analizar las ventajas y limitaciones que se han detectado sobre cada uno de éstos, analizados de manera individual, para finalmente revisar las combinaciones de metodologías que se han desarrollado, explorando los beneficios que puedan tener.

1. SISTEMAS DE COSTEO: DIFERENTES PUNTOS DE VISTA

Los costos han sido concebidos como una herramienta o instrumento de gestión para la toma de decisiones en procura de la racionalización de los costos y por ende un aumento del margen de ganancia o rentabilidad. Es así como desde la academia, la Teoría General de Costos se ha considerado como una herramienta de aplicación práctica. Es de anotar, que para obtener una perspectiva de los diferentes procedimientos de costos ya sean denominados como sistemas, metodologías, técnicas, sistemas de acumulación, entre otros; se debe establecer una relación muy estrecha entre los resultados y la filosofía del procedimiento, de manera que esta concepción es producto de un proceso de construcción entre él y el objeto observado.

Somos partidarios que a futuro los académicos debemos ofrecer estudios teóricos de valor agregado relacionados con la ampliación de los procedimientos de cálculo de costos, alcanzado una relación más profunda entre la Teoría General de Costos con la Contabilidad Gerencial y un avance cognitivo hacia nuevas teorías.

Han sido muchos los académicos que se han interesado por aportar a la Teoría General de Costos, asimismo seguirán apareciendo escritos y formas de clasificar los diferentes procedimientos de costeo para diferentes propósitos, a estos procedimientos se les denomina como sistemas, metodologías, técnicas o simplemente métodos de costeo. Para conocer diferentes puntos de vista sobre el tema, hicimos una recopilación de las diferentes formas y nombres de los múltiples procedimientos para el cálculo de costos de acuerdo con diferentes autores y encontramos lo siguiente:

AUTOR	NOMBRE UTILIZADO	TIPOS O CLASES
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 actividades - Costeo basado en el cliente
Polimeni, Ralph S.	Sistemas de Costos	<ul style="list-style-type: none"> - Sistema de acumulación de costos: por órdenes, por procesos, por operaciones, por proyectos - Costos reales, normales y estándares - Sistemas alternativos para el costeo del producto: costeo directo y costeo por absorción
Backer, Morton	Métodos de Costeo	<ul style="list-style-type: none"> - Costeo Total o Absorbente - Costeo Directo o Variable
	Sistemas de Costos	<ul style="list-style-type: none"> - Por órdenes de Trabajo - Por procesos de fabricación
	Según la naturaleza de los costos	<ul style="list-style-type: none"> - Costo Real, histórico, incurrido - Predeterminado - Estimado o normal - Estándar
Hansen y Mowen	Sistemas de costeo	<ul style="list-style-type: none"> - Por órdenes de producción - Por procesos - Por operaciones - Real - Convencional - Estándar - Basado en actividades (ABC)
Barfield, Jesse T. 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
Dearden, Jon	Sistemas de Contabilidad de Costos	<ul style="list-style-type: none"> - Históricos: órdenes de trabajo y por procesos - Estándar - Costos Directos - Costos por Absorción - Contabilidad de Costos Conjunta
Lawrence, W. B.	Sistemas de costos	<ul style="list-style-type: none"> - Por órdenes de trabajo específicos - Por procesos
Cuevas, Carlos Fernando	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
	Metodología	<ul style="list-style-type: none"> - Costeo Basado en Actividades
Cuervo Joaquín, Osorio Jair	Sistemas de costeo	<ul style="list-style-type: none"> - Costeo por órdenes de producción - Costeo por procesos - Costos Históricos - Costos Predeterminados

AUTOR	NOMBRE UTILIZADO	TIPOS O CLASES
		<ul style="list-style-type: none"> - 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
Sinisterra, Gonzalo	Sistemas de Costos	<ul style="list-style-type: none"> - Por órdenes de trabajo - Por procesos
Gómez Bravo, Oscar	Sistemas de Costos	<ul style="list-style-type: none"> - Por órdenes de fabricación - Por procesos
	De acuerdo a la forma como se calculan los costos	<ul style="list-style-type: none"> - Costeo por absorción - Costeo directo: estándar y variable - Costeo basado en actividades
García Colin, Juan	Sistemas de costos	<ul style="list-style-type: none"> - De acuerdo con las características de la producción: Costos por órdenes de producción y costos por procesos - De acuerdo con el momento en que se determinan: costos históricos y costos predeterminados (este a su vez se divide en estimados y estándar)
Romero Ceceña Alfredo	Métodos de Costeo	<ul style="list-style-type: none"> - ABC - Back Flush Accounting - Ciclo de vida de los productos - Throughput Accounting - Cadena de Valor
Zapata Sánchez Pedro	Sistemas de acumulación de costos	<ul style="list-style-type: none"> - Sistemas de costos por órdenes de producción (Históricos o Reales) - Costeo por procesos (Históricos o Reales) - ABC
Linares Andrés (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
Hargadon Jr Bernard y otros	Sistemas de Costeo	<ul style="list-style-type: none"> - Sistemas por órdenes de producción - Sistema de Costos por procesos
Del Río González Cristóbal	Sistemas de Costeo	<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: Estimados y Estándar

Podemos concluir de acuerdo con esta recopilación, que existen diferentes puntos de vista, todos ellos totalmente válidos y además debidamente justificados, unos con mayor profundidad que otros; podemos además notar cierta uniformidad en algunos conceptos principalmente en las metodologías que tienen que ver con la Contabilidad Financiera, pero muy poca uniformidad casi nula en lo que tiene que ver con las metodologías que apoyan a la Contabilidad Gerencial.

Algunos autores se refieren indistintamente con los términos: Sistema de Costeo, Métodos de Costeo o Metodologías de costeo, algunos hablan sólo de las metodologías tradicionales que fundamentalmente son las que menos discusión pueden tener y con la cual los autores en general se ponen de acuerdo como son los Sistemas de Costos por Procesos y los Sistemas de Costos por órdenes de Fabricación, pero cuando miramos los procedimientos de cálculo de costos más modernos, se puede notar que no existen acuerdos al respecto, pues cada uno de ellos presenta clasificaciones totalmente diferentes unos con más otros con menos cantidad de procedimientos como es el caso del Costeo Basado en Actividades, Costeo Basado en el Cliente, Costeo Basado en Ventas, Costeo Hacia Atrás, Contabilidad del Trúput, Costeo por Protocolos, Costeo Objetivo, Costeo del Ciclo de Vida de los Productos, entre otras.

Respecto a la denominación adecuada, consideramos que el término más indicado es el de Sistemas de Costos, por lo que se debería evitar utilizar términos tales como: Técnicas, Procedimientos, Métodos, entre otros, tal como lo plantea Solano (2006), justificando con 3 argumentos el término sistema:

El primero: en un sistema ninguna parte sobra ni tampoco ninguna parte falta. La disposición de los elementos de un sistema es tal que cada uno cumple su función; si un componente sobra es porque no tiene función o porque esta puede ser cubierta por otro elemento. Cualquiera sea el caso viola el principio de la sinergia, ya que “el todo sería menor que la suma de las partes”. Y si falta, habrá relaciones insatisfechas y una función quedaría sin realizar, por lo que el resultado objetivo no sería logrado. Se llegaría entonces a una contradicción con la misma definición del concepto de sistema. A esta propiedad se le denomina globalismo: “un cambio en una de las unidades del sistema, con probabilidad producirá cambios en las otras. El efecto total se presenta como un ajuste a todo el sistema.

El segundo, a medida que el sistema combate la entropía, tiende a compensarse a su interior. A este fenómeno se le conoce como homeostasia: “es el equilibrio dinámico entre las partes del sistema. Los sistemas tienen una tendencia a adaptarse con el fin de alcanzar un equilibrio interno frente a los cambios externos del entorno”.

Y el tercero: son muy pocos los sistemas que interactúan solo hacia el interior de sus componentes. La gran mayoría están rodeados por un entorno o medio ambiente que invade al sistema y lo obliga a modificarse en concordancia con los cambios del exterior. Gigch (1981) comenta: “Un sistema cerrado es un sistema que no tiene medio ambiente –es decir, no hay sistemas externos que lo violen- por lo cual no son considerados sistemas externos. Un sistema abierto es uno que posee medio

ambiente; es decir, posee otros sistemas con los cuales se relaciona, intercambia, y comunica”.

Así las cosas, podemos decir que en lo que tiene que ver con la clasificación, los Sistemas de Costos han sido catalogados de acuerdo con el momento de su aparición o desarrollo y se agrupan desde el punto de vista de la Contabilidad Financiera o Patrimonial en: Sistemas de Costos tradicionales y Sistemas de Costos Modernos. Como su nombre lo indica, los sistemas de costos tradicionales han sido utilizados durante un largo periodo de tiempo, se consolidaron con la Revolución Industrial y su aplicación es muy común en las empresas industriales o de transformación. Los sistemas de costos denominados modernos, son aquellos que se han desarrollado en un periodo relativamente reciente y que se aplican en empresas que están a la vanguardia en sus procesos y que buscan información más completa y confiable para tomar las decisiones que atañen a la administración, y son aplicadas por todos los sectores, en una menor proporción por las empresas manufactureras.

Los sistemas de costos tradicionales están comprendidos por:

- **Sistema de costos por órdenes de producción:** este sistema, también conocido como costos por pedidos o lotes o también “bola de nieve”, 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)

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.

Sistema de costos 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 productos homogéneos o donde la diferencia entre los tipos de productos no es sustancial.

Tanto el sistema de costos por órdenes como el sistema de costos por procesos se pueden trabajar bajo bases históricas o predeterminadas.

Costos históricos: son aquellos 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 este sistema es que acumula los costos de producción incurridos; es decir, costos comprobables. Como desventaja principal se puede señalar 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 se transmita 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)

Sistema de costos 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). 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)

Dentro de los sistemas de costos modernos podemos identificar los siguientes:

Sistema de 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 se agrupan en recursos y posteriormente 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)

Sistema de costeo basado 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 y Osorio, 2007)

Según Romero Ceceña (1996), esta innovadora metodología, reemplaza tres de los conceptos más importantes que se han utilizado en los sistemas de costos 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.

Sistema de 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. Éste implica pasar 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, ____)

Sistema de 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). 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.

Sistema de 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)

Sistema de costeo retroactivo o de efecto retardado (Backflush costing): 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)

Los anteriores sistemas de costos han sido utilizados en mayor o menor medida por los diferentes usuarios -algunos durante mucho tiempo, otros de forma reciente- por empresas que buscan tener la información de costos que necesitan para tomar decisiones. Desde finales de la década de los setenta, las organizaciones empresariales se han visto sometidas a toda una serie de cambios económicos, políticos, socioculturales y tecnológicos. Estos cambios que se han originado a nivel mundial, determinan condiciones diferentes para que las empresas puedan ser competitivas, obtener éxito y considerarse líderes en el mercado. . 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 que no corresponden a la realidad económica del ente económico o que simplemente utilizan para cumplir con alguna norma o alimentar la contabilidad. Un buen sistema de información de costos le permite a la empresa poder generar una ventaja competitiva en comparación con las empresas de su mismo entorno, una mala decisión en este tema puede hacer que una empresa no cumpla con los objetivos corporativos. En la literatura de costos se encuentran múltiples referencias en torno a las ventajas, desventajas y limitaciones que pueden tener los diferentes sistemas de costos, tanto tradicionales como modernos.

2. LIMITACIONES DE LOS SISTEMAS DE COSTOS APLICADOS INDIVIDUALMENTE

Existe evidencia documental que permite identificar tanto ventajas, como desventajas o limitaciones que se generan en la utilización de los sistemas de costeo. En este tema es importante anotar que todos los sistemas de costos, cuando la entidad es multiproducto/multiservicio, tienen desventajas, probablemente unos más que otros dependiendo de las condiciones, sectores y objetos de costos que se desea costear. Algunos autores se han interesado en documentarlas, en algunos casos específicamente, es decir, críticas puntuales a 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 reseñarán algunas de las principales observaciones que hacen que algunas metodologías de costeo pierdan credibilidad ante las organizaciones o personas que las utilizan.

Los sistemas de costos tradicionales fueron diseñados 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, principalmente porque cumplían con el objetivo fundamental de los costos desde el punto de vista de la Contabilidad Financiera: valorar los inventarios. En las empresas manufactureras o de transformación, 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 y demás gastos alcanzan a participar hoy en día casi en un 25% o mucho más del costo total, mientras que la mano de obra disminuyó y se estima que no supera el 10%. El tratamiento de los materiales y la mano de obra suele ser sencillo, pero el manejo de los CIF tiene un alto grado de dificultad; adicionalmente las empresas cada vez requieren más y mejor información a todo nivel para poder tomar decisiones acertadas.

Los sistemas de costos tradicionales suponen que todos los costos pueden ser considerados como variables, fijos o semifijos 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 u horas hombre, las horas máquinas, el costo de los materiales, de la mano de obra, entre otras sean las más relevantes. Estas bases causan cambios en los costos cuando el número de unidades producidas varía y cuando no se utiliza una base adecuada puede presentarse el subsidio cruzado de costos entre productos.

Según Cokins (2000), las metodologías tradicionales 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.

Para 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 críticos 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 sistemas 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 el sistema de costos 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 puede generar inexactitud en la distribución de los CIF y por lo tanto en el costo final del producto o servicio. Respecto a la tasa predeterminada, cuando es utilizada, se termina por asignar en muchos casos, costos que no son los reales y que por lo tanto no sirven de apoyo a la determinación del costo final del producto.

Estas limitaciones de los sistemas de costos tradicionales entre otras no mencionadas, son las que propiciaron la aparición de nuevos y mejores sistemas de costos con los cuales se pretendía suplir las deficiencias, y que se conocen como metodologías de costeo modernas, no han sido ajenas a las 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.

En un estudio realizado por la Organización CAM-I (Consortium for Advanced Management – Internacional), en una muestra de empresas norteamericanas, se preguntó por el nivel de satisfacción de los usuarios con la información que proporcionan los sistemas de costos y los resultados son altamente preocupantes, pues el 77% o más de los encuestados tuvieron niveles de satisfacción bajos, lo que comprueba que la metodología empleada para el costeo no responde a las expectativas de quienes utilizan la información para la toma de decisiones.

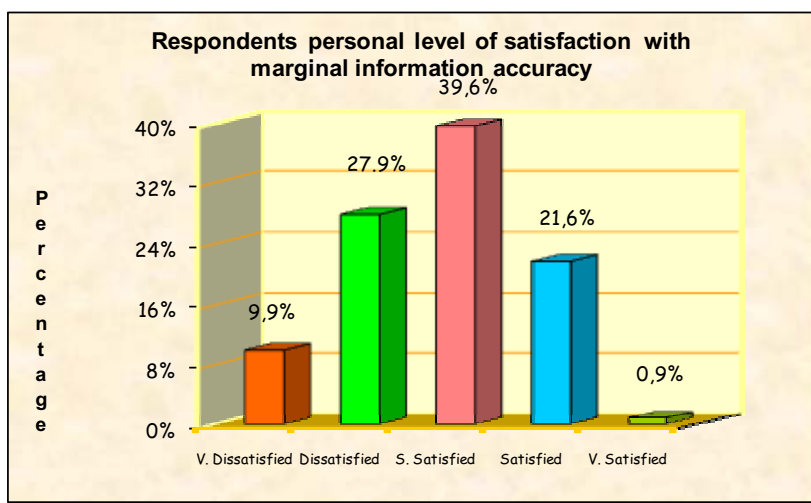


Figura 1

Nivel de satisfacción de los usuarios con la información de costos

Estudio preparado por el CAM-I disponible en www.cam-i.org

Por ejemplo, la metodología ABC muy utilizada en la actualidad, requiere de elementos que parecen complejos dado que busca determinar el costo de los productos o servicios (objetos de costo) 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 y Osorio (2007), se encuentran:

- **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 el costeo total o con el costeo directo.
- 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, pues una de sus premisas es que es un modelo gerencial y no contable.
- No se realizan análisis por áreas de responsabilidad.
- Las actividades son muchas veces agrupaciones de tareas muy diferentes.

Por otro lado, la metodología back – flush costing, ha sido criticada por Julio Castellanos Elías, en su artículo Revisión crítica al ABC y los nuevos métodos de costeo, 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 Elías 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 sido criticadas 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 en algunas ocasiones resulta 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.

3. BUSCANDO UNA MEJOR FORMA DE COSTEAR: LA COMBINACIÓN DE METODOLOGÍAS

Aunque algunas organizaciones se empeñan en seguir utilizando los sistemas de costeo tanto tradicionales como modernos de forma independiente, existen muchas que quisieran 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 proponer cambios, 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.

El Consorcio CAM-I también investigó entre los empresarios norteamericanos, acerca de cuál era el sistema de costeo utilizado en sus negocios, y de acuerdo con los resultados obtenidos se puede concluir que existe una disparidad de criterios entre la utilización de sistemas tradicionales y modernos, pero con una inclinación hacia modelos tradicionales, lo que justifica el grado de insatisfacción que tienen con la información de costos que se produce.

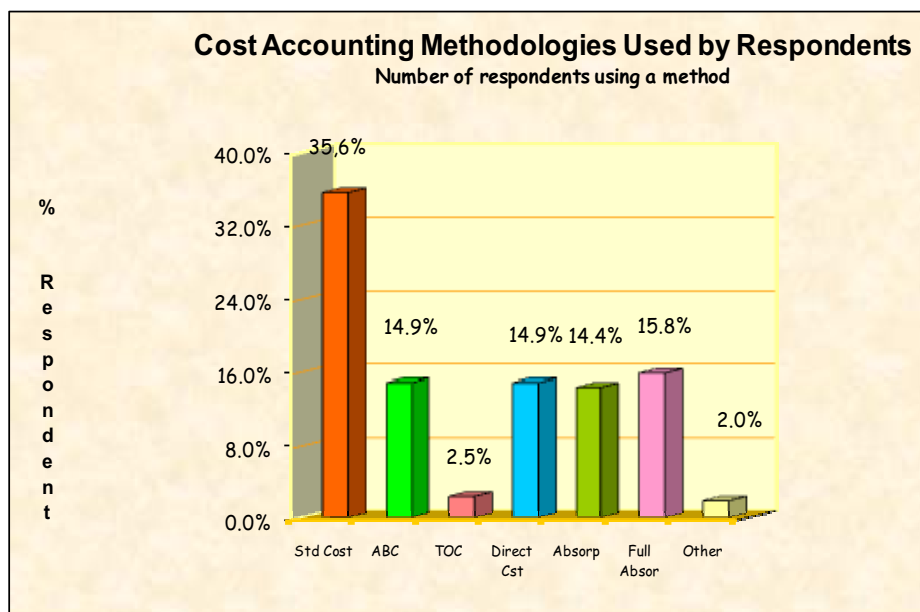


Figura 2

Sistemas de costeo empleados en las empresas norteamericanas

Estudio preparado por el CAM-I, disponible en www.cam-i.org

Con base en situaciones como la anterior, muchas empresas han optado por buscar mejorar el proceso de costeo y en ese proceso de exploración se ha generado una propuesta interesante: la mezcla de metodologías para el cálculo de los costos.

3.1 Definición del Costeo Híbrido

El concepto híbrido hace referencia a la unión o mezcla de dos o más cosas que al juntarse forman una nueva. Aplicando esta definición en la teoría de costos podría decirse que el Costeo Híbrido es la combinación o mezcla de dos o más metodologías de costeo que logren complementarse para alcanzar 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.

El costeo híbrido no debe ser entendido como una nueva metodología de costeo, puesto que su función principal es precisamente, mezclar las diferentes metodologías existentes tanto tradicionales como nuevas. El término costeo híbrido hace poco tiempo que se encuentra en la literatura de costos, por lo tanto es poca la información que se puede tener acerca de él, pero lo que no es tan nuevo, son las 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. (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)

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.

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.

En una reciente investigación realizada por el grupo de Investigaciones y Consultorias en Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia en las principales Clínicas y Hospitales de la Ciudad de Medellín y su área metropolitana, se pudo constatar las diferentes mezclas de metodologías que se aplican en este tipo de entidades:

Metodologías de costeo utilizadas en las entidades de salud

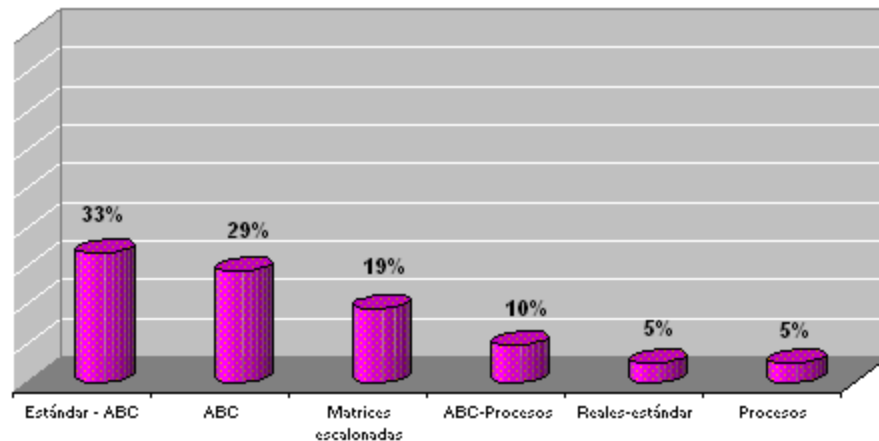


Figura 3

Metodologías de costeo empleadas por las entidades de salud en la ciudad de Medellín – Colombia

Grupo de Investigaciones y Consultorias de la Universidad de Antioquia

Al responder a la pregunta sobre cuál metodología de costeo utilizaba la entidad se encontraron las siguientes respuestas:

- El 33% de las entidades utiliza una combinación ABC – Estándar (protocolos), el mecanismo de operación de dicha combinación es que las entidades utilizan, múltiples bases de asignación para la distribución de los costos y entre ellas utilizan los “protocolos de costos” o lo que se podría denominar las hojas de costos estándar de cada uno de los procedimientos que se llevan a cabo como base de asignación de los costos reales.
- En segundo lugar se encuentra el sistema de costos ABC con el 29% de las entidades. El manejar este sistema de costeo permitiría pensar que las entidades están optando por metodologías relativamente modernas para el cálculo de sus costos, sin embargo, al profundizar sobre el manejo de dicha metodología encontramos que la mayoría de las entidades denominan ABC a la utilización de múltiples bases de asignación para la distribución de costos y gastos y no porque calculen el costo de las actividades y procesos administrativos y operativos, lo que denota un desconocimiento total de la metodología y su forma de operación.

- En tercer lugar aparece una metodología denominada Matrices escalonadas con un 19% de las entidades encuestadas. Las matrices escalonadas no son más que la distribución de los costos y en ocasiones de los gastos reales consumidos por la entidad entre centros de costos, por lo que no puede denominarse metodología de costeo, simplemente es el nombre que un proveedor de software le ha dado a este tipo de distribuciones absolutamente tradicionales de costos.
- En cuarto lugar aparece una combinación entre ABC y procesos, la cual se utiliza en el 10% de las entidades encuestadas.
- En quinto lugar aparece una combinación de metodologías realizada por el 5% de las entidades encuestadas y que denominan Reales-Estándar, pero que sigue siendo la misma distribución multinivel de costos y gastos utilizando múltiples bases de asignación entre ellas los protocolos de costos para calcular el costo de cada procedimiento. Se debe aclarar en la denominación utilizada por este grupo de entidades que no hay una metodología llamada “real”, en realidad se refieren a la distribución de costos reales a diferentes niveles de información y que aunque dicen utilizar la metodología estándar lo único que hacen es utilizar la hoja de costos estándar de los procedimientos para distribuir costos reales, pues no se registran las variaciones en la contabilidad.
- El 5% de las entidades encuestadas denomina la metodología de costeo que utiliza bajo la categoría tradicional, sin especificar dentro del grupo de tradicionales cual utiliza, pero al indagar sobre el funcionamiento de la misma se encuentra que sigue siendo una distribución multinivel de costos reales, llegando sólo hasta el costeo por unidad de servicios.
- El 5% restante dice utilizar el costeo por procesos, dado que calculan el costo de cada de servicio.

Al analizar detalladamente las respuestas otorgadas a esta pregunta, se puede concluir que la mayoría de las entidades utiliza una combinación de sistemas de costos, por ejemplo, aunque la mayoría de las entidades encuestadas dice utilizar ABC como metodología de costeo base, es decir, ya sea sola en combinación con otras, muy pocas realmente la utilizan tal y como se debería, lo que se encuentra es que las entidades llaman ABC a la distribución de costos y algunas veces de gastos entre los diferentes niveles de información, sin embargo no hacen énfasis en el costeo y gestión de las actividades tanto de apoyo como asistenciales, así mismo aunque muchas dicen utilizar el costeo estándar, lo único que hacen es preparar una hoja de costos estándar para cada uno de los procedimientos ejecutados sin hacer cálculo de variaciones ni registrar las mismas en la contabilidad.

3.2 El costeo híbrido, ¿una nueva metodología de costeo?

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 la palabra híbrido se refiere al costeo o a los informes que se 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 entender el costeo híbrido sólo como una 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. La idea sobre la cual debe girar el concepto de Costeo híbrido, es la de que permita 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, buscar aplicar algún tipo de combinación entre sistemas de costos, puesto que como se ha dicho, es un gran avance que ha dado la teoría de costos, y mejora notablemente los resultados y la calidad de la información.

Se pueden señalar algunas ventajas y desventajas de la aplicación de un modelo de costeo híbrido:

VENTAJAS:

- Permite una mejor distribución de los costos reales de los productos y servicios prestados.
- Mejora la calidad de la información de costos para 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.
- Permite que cada organización se acomode, de acuerdo con sus necesidades, 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 procesos más complejos de costeo, bien sea por el costo financiero que esto involucra, por la capacitación que requiere el personal, por las necesidades de información financiera y estadística más completa y detallada o por las aplicaciones computacionales que requiere este proceso.

CONCLUSIONES

Los procesos de costeo en las organizaciones requieren mayor acertividad en el cálculo del costo para que se 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, la mezcla de sistemas de costos aparece como una alternativa válida que servirá de apoyo al desarrollo de información de calidad.

Vale la pena que los investigadores en el área de contabilidad de gestión aborden este tema, puesto que no es mucha la bibliografía que existe al respecto; sin embargo, muchas empresas están utilizando mezclas de metodologías de costeo que no han sido exploradas y analizadas, es decir que el estudio de este tema se debe desarrollar en la empresa, con trabajo de campo, analizando y entendiendo los nuevos sistemas productivos y sus necesidades.

El costeo híbrido no debe entenderse como una mezcla específica de sistemas de costos, tal y como lo presentan algunos autores, se debe dar libertad a las organizaciones para escoger las metodologías que más se acomoden a sus necesidades

y mediante la buena implementación de la mezcla, 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.

BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez 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. (2002). ABC – ABM Gestión de costos por actividades. Editorial de las ciencias, Buenos Aires.
- Candia B., Isasi 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 Universo Económico N° 39. Revista “Enfoques” N° 10 Editorial La Ley.
- Castaño, S. y otros. (2002). Finanzas y Costos. Un acercamiento a la gestión financiera de las organizaciones en salud. Colombia. Alfaomega 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, J. y Osorio, J. (2007). Costeo Basado en Actividades –ABC-. Gestión basada en actividades –ABM-. Colombia. Ecoe Ediciones.
- Davidson, S. (1982). Manual de contabilidad de costos. Mexico: Mc graw-Hill
- Del Río, 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. (2003). Sistema de costeo basado en actividades aplicado al sector salud. Revista Contaduría Universidad de Antioquia, número 43, julio-diciembre.
- Escobar, J. (2002). Sistemas de costeo. Medellín.
- Escobar, S. (2004). Costeo por procesos. Cali. Universidad Libre de Colombia.
- García, J. (1996). Contabilidad de Costos. Colombia. Editorial Mc Graw Hill.
- Gayle, L. (1999). Contabilidad y Administración de Costos. México. Mc Graw Hill.
- Gigch, J. (1981). Teoría general de sistemas aplicada. Editorial Trillas. México.
- Gillespie, C. M. Procedimientos contables para los costos estándar. Mexico; Uteha. 2ed.
- Gómez, 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, B. (1988) Contabilidad de Costos. Bogotá. Editorial Norma.
- Harper, W. M. (1982). Contabilidad de costos. Madrid.
- Hicks, D. T. (1998). El sistema de costos basado en las actividades (ABC). Guía para su implantación en pequeñas y medianas empresas. México. Alfaomega
- Horngren, C. Foster, G. y Datar, S. (2006). Contabilidad de Costos. Un enfoque gerencial. México. Prentice Hall Hispanoamericana, S.A.
- Isaza, 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.
- Kaplan, R. (1983). La Medida del rendimiento de la producción: un nuevo reto para la investigación en contabilidad de gestión. The Accounting Review, vol LVIII, num 4, octubre.
- Kaplan, R. (1984). La evolución de la contabilidad de gestión. Accounting Review, vol LIX, num 3, Julio.

- Linares, A. (Traductor). (1982). Contabilidad de Costos. México. WH Harper.
- Machado, M. A. (2002). De la contabilidad de Costos al control de gestión. Revista Contaduría. Universidad de Antioquia. N° 41. Págs. 193-211
- Mott, G. (1998). Contabilidad de gestión para tomar decisiones. Santafe de Bogota: Alfaomega, 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.
- Ramirez, 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 metalmeccánico de la región zuliana. Revista de Ciencias Sociales, v 13 no.3, Marcaibo.
- Romero, A. (1996). La contabilidad gerencial y los nuevos métodos de costeo. México. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C.
- Rosanas, J. M. (1993). Contabilidad de Costes para la Toma de decisiones. España. Editorial Desclee de Brouwer.
- Saez, 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, G. (2006). Contabilidad de Costos. Bogotá. Ecoe Ediciones.
- Torres, A. T. (2002). Contabilidad de Costos. Segunda Edición. México. Mc Graw Hill.
- Zapata, P. (2007). Contabilidad de Costos. Herramienta para la toma de decisiones. Bogotá. Mc Graw Hill.

Cibergrafía

- <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_trabatr-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
- <http://www.monografias.com/trabajos11/teosis/teosis.shtml?monosearch>.