



Julio 2019 - ISSN: 1696-8352

LA EVALUACIÓN DE LOS COSTOS Y SU INCIDENCIAS EN LOS RESULTADOS. ESTUDIO TEÓRICO.

**Autora: Dra. C. Aleida Llanes Montes
MSc. Kenia Miranda Hernández
MSc. Patricia Virgen quesada Hernández
Dra. C. Tamara Ramírez Escalona
Lic. Naivy Lemes Díaz**

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Aleida Llanes Montes, Kenia Miranda Hernández, Patricia Virgen quesada Hernández, Tamara Ramírez Escalona y Naivy Lemes Díaz (2019): "La evaluación de los costos y su incidencia en los resultados. Estudio teórico", Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana (julio 2019). En línea:

<https://www.eumed.net/rev/oel/2019/07/evaluacion-costos-resultados.html>

RESUMEN

Conocer con precisión los costos de los servicios permite valorar y analizar los procesos, actividades y rendimientos en el trabajo. En la investigación se propone un procedimiento para evaluar cómo inciden los costos sobre los resultados de los servicios prestados", que resulta herramienta indispensable para la planeación, el control y la toma de decisiones oportunas, el mismo constituye un elemento vital para la gestión y análisis interno de la entidad. Su elaboración se logra mediante el diseño y aplicación de un sistema de costo por procesos vinculando técnicas de la contabilidad de gestión, en función de aportar elementos precisos para la toma de decisiones. De esta forma se demuestra que el costo que se aplica en la actualidad en esta entidad es inadecuado pues arroja un costo ponderado para todos los servicios prestados cuando en realidad cada uno tiene diferente costo.

Palabras Claves: Procedimiento; Costo; Sistema de costos.

ABSTRACT

Knowing precisely the costs of the services allows to evaluate and analyze the processes, activities and performance in the work of the Servi. The research proposes a procedure to evaluate how costs impact on the results of the services which is an indispensable tool for planning, control and decision making. Vital element for the management and internal analysis of the entity. Its elaboration is achieved through the design and application of a cost-by-process system linking management accounting techniques, in order to provide precise elements for decision making. In this way it is shown that the cost currently applied in this entity is inadequate because it gives a weighted cost for all the services rendered when in fact each has different cost.

KEYWORDS: Procedure; Cost; System the cost.

INTRODUCCIÓN

Para el ser humano en general es importante la existencia de la herramienta de los costos en su vida diaria, ya que es natural que, día con día, el hombre tenga que implementar los mecanismos de los costos y recurrir a ellos para obtener un mejor control en todo lo que realice; así, entonces, los aplicará en su actividad comercial o, en su caso, en su actividad preponderante de ingresos.

En este sentido, el acto de llevar a cabo la función de producción en toda actividad empresarial exige del consumo de determinados elementos o factores que permiten la fabricación del producto o prestar el servicio. Las cantidades de factores de producción consumidas en el proceso de obtención del producto constituyen los costos del mismo.

Los costos siempre han sido un punto focal en cuanto a la organización de los modelos económicos, el mundo está en un proceso constante de cambios, se enfrenta a una época de vertiginosos avances en la tecnología y la economía, por lo que el buen manejo empresarial de los costos es una necesidad.

El análisis de los costos es fundamental ya que su reducción juega un papel esencial en la obtención de beneficios por parte de la empresa, a la vez que determina el precio de venta de los productos y la toma de decisiones oportunas. Si se consigue reducir los costos se podrá ofrecer al consumidor precios mucho más competitivos.

En Cuba esta cuestión cobra una mayor dimensión, cuando se aspira a lograr utilidad y rentabilidad en los diferentes sectores económicos, para ello se implementan estrategias con el objetivo de incrementar la producción, como paso decisivo en la formación de un nuevo modelo económico cubano, aspecto expuesto en los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución aprobados en el VII Congreso del Partido Comunista de Cuba donde se plantea: *“Continuar fortaleciendo la contabilidad para que constituya una herramienta en la toma de decisiones y garantice la fiabilidad de la información financiera y estadística, oportuna y razonablemente”* (p.23).

Por lo tanto, ser rentable y tener utilidades es el objetivo fundamental de la política económica, además de hacer un mejor uso de los recursos y racionalizar los costos. La implementación del Perfeccionamiento Empresarial debe conducir a una mayor rentabilidad de las empresas, el desarrollo de la economía cubana en la inversión extranjera y la economía mundial demandan de la aplicación de sistemas de costos novedosos que destaquen la disminución de los mismos.

Es evidente que resulta conveniente en cada unidad productiva conocer la situación que presentan los costos, su control y utilización como herramienta para la toma de decisiones. La utilización de novedosas técnicas de dirección adecuadas a las características de cada entidad debe ser de orden prioritario en cada una para el logro de una mayor eficiencia y rentabilidad en su gestión económica, constituyendo la contabilidad de costos una herramienta ideal para el control de la gestión y toma de decisiones.

Las empresas deberán implantar y desarrollar un Sistema de Costo cada vez más riguroso con el fin de medir adecuadamente la evolución de su eficiencia, que contribuya al éxito de sus operaciones, y de esta forma llevar a la práctica las palabras del Comandante Ernesto Ché Guevara cuando planteó:

“No se puede dirigir si no se sabe analizar, y no se puede analizar si no hay datos verídicos, si no hay todo un sistema de recolección de datos confiables en hombres habituados y transformarlo en números de manera que esta es una esencial tarea” (1964, p.36).

Se evidencia entonces la importancia estratégica que reviste para Cuba, una contabilidad de costos organizada, dirigida y sobre todo controlada de manera eficaz bajo los postulados contemporáneos de la administración.

En la actualidad el proceso de toma de decisiones en una entidad prestadora de servicios se encuentra directamente relacionada con los datos suministrados por la contabilidad de costos, la cual permite establecer el resultado de las operaciones realizadas y determinar los parámetros de funcionamiento a través de la utilización de los recursos que se exigen.

Por esta razón, se hace cada vez más imprescindible la necesidad de tomar decisiones administrativas inteligentes, relacionadas con la planificación y control de sistemas de procedimientos administrativos y contables que permitan acumular de una manera adecuada los datos relacionados a la prestación de servicios.

En función de lograr que en las entidades que prestan varios servicios, la gerencia pueda saber cuáles de éstos son más rentables y cuáles no, de igual forma contar con una herramienta que le permita planificar mejor la calidad en los servicios orientados hacia los renglones que generen mayores beneficios.

Estos instrumentos de control, al ser aplicados de manera adecuada, permiten alcanzar un mayor aprovechamiento de los recursos; así como también de los reportes obtenidos, los cuales sirven de base para la elaboración de presupuestos que al ser comprobados con las cifras reales pueden reforzar o reestructurar los proyectos de acción futura.

Sin embargo a pesar de la importancia de los sistemas contables, al realizarse un análisis de las funciones que exige la prestación de servicios y los sistemas de costos que se aplican en la actualidad en el Servi Cupet "Santa Lucía", se detectaron insuficiencias en la planificación y el control, es por ello que surge la necesidad de llevar a cabo una investigación que permita diseñar un sistema de costos, el cual se adapte a las necesidades de la entidad. Este sistema se propone con el objeto de aplicar los correctivos necesarios, lo cual proporcione mayores beneficios y una eficiente rentabilidad de los servicios prestados.

Materiales y métodos

Para el análisis de la incidencia de los costos en los resultados de los servicios prestados se utilizaron los siguientes métodos: histórico y lógico: para conocer el comportamiento referidos a la evolución histórica del costo, análisis y síntesis: permite resumir los aspectos más importantes de la bibliografía consultada vinculada con a la Economía de Costos y su reflejo en los resultados, revisión de documentos: relacionados con los documentos normativos afines con los servicios, los informes emitidos al cierre del período económico.

Costos sobre los servicios prestados, reflejado en la venta de gasolina, así como su incidencia sobre las utilidades y además la validación por un criterio de expertos. Finaliza con las conclusiones, recomendaciones y anexos.

Evolución histórica del Costo

Hacia el año 6000 a.C., ya existían los elementos necesarios para la actividad contable: la escritura y los números; el concepto de propiedad, un gran volumen de operaciones, las monedas y quizás, el crédito en los mercados, al respecto existe una tablilla de barro, que data de la época, de origen sumerio, en la que algunos investigadores creen encontrar registros de ingresos y egresos, a partida simple; otros más audaces identifican los registros a partida doble (Atilano, 2015, p.56).

Existen testimonios sobre contabilidad, tanto en Egipto como en Mesopotamia. Pagani, en su obra *Libri Comerciali*,...quien al referirse a la Atenas del siglo V a.C., dice que había reyes que imponían a los comerciantes la obligación de llevar determinados libros, con el fin de anotar las operaciones celebradas... igualmente para el año 2100, Hammurabi, reina en Babilonia, realizo su célebre codificación que lleva su nombre y en ella se toca el tema de la practica contable.

El primer gran Imperio Económico que se conoce fue el de Alejandro Magno (356,323 a.C.), los banqueros griegos, fueron famosos en Atenas, ejerciendo su influencia en todo el Imperio. De ellos se dice: "Llevaban una contabilidad a sus clientes, la cual debían mostrar cuando se les demandara; su habilidad, y sus conocimientos técnicos hicieron que con frecuencia se les empleara para examinar las cuentas de la ciudad.

Sin embargo, es en Roma, donde se encuentran testimonios específicos e incontrovertibles sobre la práctica contable desde los primeros siglos de fundada, en la que todo jefe de familia asentaba diariamente sus ingresos y gastos en un libro llamado "Adversaria", el cual era una especie de borrador, ya que mensualmente los transcribía, con sumo cuidado, en otro libro, el "Codex o Tubulae"; en el cual, a un lado estaban los ingresos (acceptum), y al otro los gastos (expensum) (Armenteros, 2003).

La Contabilidad de Costos tiene un desarrollo paralelo al proceso industrial. Tan pronto como surgieron las actividades fabriles se hizo necesario la contabilidad para registrarlas. Los historiadores de la contabilidad descubrieron que ya desde el año 1413, ciertas asociaciones industriales de Italia llevaban registros bastantes complejos de materiales y salarios, los cuales eran simples recordatorios y no prestaban otros servicios. Estos registros eran llevados por procedimientos de partida doble de la Teneduría de Libros; este método fue impreso en 1494.

La Revolución Industrial iniciada cerca de 1760, cambió todo el sistema contable que existía; por primera vez la competencia crea un problema, la inmensa rivalidad requirió buenos registros. La previsión adecuada para hacer acopio de materiales revistió importancia y prestó más atención al registro de los materiales. Empezó a prevalecer el uso de herramientas y equipos, y el desglose del costo llegó a ser el primer objetivo de la Contabilidad de Costos.

En el siglo XX y a raíz de la crisis de los años 1930, en Estados Unidos, el Instituto Americano de Contadores Públicos, organizó agrupaciones académicas y prácticas para evaluar la situación, de allí surgieron los primeros principios de contabilidad, vigentes aún muchos de ellos, otros con modificaciones. También, la crisis, dio origen al cambio de la "Certificación" por los "Dictámenes" de los Estados Financieros.

Es a partir de 1920 cuando los sistemas contables sufren un estancamiento, originado por la normativa legal. "Dada la creciente demanda de informes financieros, se inició el paso de la gestión de costos a la contabilidad de costos, centrada ésta última, en el cálculo del costo de producción con una orientación clara hacia la valoración de inventarios" (Vilar, 1992, p.3). En esta época, la Contabilidad de Costos se vio caracterizada básicamente, por suministrar información para la formación de los estados financieros externos.

No es hasta las décadas de los 40 y 50, cuando los investigadores en contabilidad, además del cálculo de costos, empiezan a plantearse la necesidad de utilizar la información contable para la planificación y el control, destacando la importancia que dicha información podía tener para la dirección. Así se demuestra en Paton (1943), Reed (1948), Dean (1948), Lay (1949), Backer y Jacobsen (1955) y Gillespie (1957), citados en Ripoll (1992, p.4 a 6).

Esto dio lugar a que, a finales de los años 50, apareciera el término de "*Management Accounting*" como disciplina extensiva a la tradicional Contabilidad de Costos.

Al realizar un análisis de la palabra costo se identifica que la misma tiene dos acepciones básicas, que significan en primer lugar, la suma de esfuerzos y recursos que se invierten para producir un bien, es el reflejo financiero de operaciones realizadas y factores empleados. La segunda acepción se refiere a lo que se sacrifica o desplaza en lugar de un objeto elegido, muestra, en términos monetarios los procesos de producción, de distribución y de administración en general, en este caso el costo de un bien equivale a lo que se renuncia o sacrifica con objeto de obtenerlo.

El primer concepto expresa los factores técnicos de la producción y se le llama costo de Inversión y el segundo manifiesta las posibles consecuencias económicas y se conoce como el costo de Sustitución.

Contabilidad de Costos

La única manera de conocer las finanzas de una organización con el fin de tomar decisiones, consiste en registrar todas y cada una de las operaciones de la misma. La rama de la contaduría que se dedica al registro, ordenación y producción de información financiera es la contabilidad.

La contabilidad general abarca el registro de todas las transacciones de una unidad mientras que la contabilidad de costos se enfoca a la recopilación, registro y producción de los datos relacionados con los recursos y operaciones que se reflejan financieramente en los costos. En la actualidad y en respuesta a las tendencias en la gestión de negocios, el término contabilidad de costos evoluciona hacia los de administración de costos y sistemas de información de costos.

Según Aguirre (2008), la contabilidad nació de la práctica y necesidad de registro, comenzó de la propia naturaleza humana, el carácter intelectual y fabril del hombre, que le llevan a producir y a computar; además el sentimiento de la propiedad lo conduce a valorar sus propiedades. En este sentido debido a los límites, lo obligan a registrar sus operaciones dentro de la empresa, lo que permite poco a poco que se forjen las características primarias de la contabilidad.

La Contabilidad de Costos suministra los registros sobre costos, inventarios, costo de venta y distribución, ventas y ganancias de cada una de los distintos tipos de productos o servicios. Estudia las relaciones costo-beneficio-volumen de producción, el grado de eficiencia y productividad, y permite la planificación y el control de la producción, la toma de decisiones sobre precios, los presupuestos y la política de capital.

Estos informes se transmiten en detalle para incluir cada una de las órdenes que forman un producto. En esta dirección la contabilidad de costos es la que proporciona los informes con detalles de las operaciones del negocio.

La contabilidad de costos tiene como objetivo esencial facilitar información a los distintos departamentos, a los directivos y a los planificadores para que puedan desempeñar sus funciones.

Lawrence (1999) Define la Contabilidad de Costos de la forma siguiente:

"La Contabilidad de Costo es un proceso ordenado que usa los principios generales de contabilidad para registrar los costos de operación de un negocio de tal manera que, con datos de producción y ventas, la gerencia pueda usar las cuentas para averiguar los costos de producción y los costos de distribución, ambos por unidad y en total de uno o de los productos fabricados o servicios prestados, y

los costos de otras funciones diversa de la negociación, con el fin de lograr una operación económica, eficiente y productiva" (p.45).

De igual manera Brito (1998), explica que la Contabilidad de Costo es: *"La rama de la contabilidad dirigido específicamente al sector industrial, donde la principal actividad siempre tiene que ver con el proceso de transformación de materia prima en un producto terminado"*(p.33).

Sin embargo estos autores no contemplan el carácter de sistema de esta ciencia, para ello Rojas (2012) define la Contabilidad de Costos como: *un sistema de información, con el cual se determina el costo incurrido al realizar un proceso productivo y la forma como se genera éste en cada una de las actividades en las que se desarrolla la producción* (p.9).

La autora se afilia a esta definición pues en ella se analiza la contabilidad de costos como un sistema donde los elementos que la componen están relacionados entre sí.

De esta manera, como lo señalan los citados autores, la Contabilidad de Costos tiene un fin útil dentro de las empresas, debido a que presta ayuda para aumentar el volumen de producción optimizando los recursos y esfuerzos

Los contadores de costos tienen responsabilidades dentro de las empresas actuales debido a que el perfeccionamiento y el cambio; aceleran las operaciones industriales requiriendo de técnicas contables avanzadas que vayan a ese ritmo a efectos de sincronizar los ingresos y costos de inversión respectivos.

Objetivos y Propósitos de la Contabilidad de Costos

De acuerdo con Díaz (2003), la Contabilidad de Costos tiene los siguientes objetivos:

- Generar informes para medir la utilidad, proporcionando el costo de venta correcto.
- Valuar los inventarios para el estudio de situaciones financieras.
- Proporcionar reportes para ayudar a ejercer el control administrativo.
- Generar información para ayudar a la administración a fundamentar la estrategia competitiva.
- Ofrecer información para la toma de decisiones.
- Ayudar a la administración en el proceso de mejoramiento continuo, eliminando las actividades o procesos que no generen valor.

Por su parte Quezada (2003), nos explica que los propósitos fundamentales de la Contabilidad de Costos son:

- Contribuir al control de las operaciones y facilitar la toma de decisiones.
- Constituye un medio para planear y conducir adecuadamente los negocios, operándolos a niveles que brinden una adecuada rentabilidad"

A partir de los presupuestos teóricos analizados en relación con la Contabilidad de Costos, la autora considera que funciona como un sistema que sintetiza y registra los costos de los centros fabriles, de servicios y comerciales de una empresa con el fin de que puedan interpretarse, medirse y controlarse los resultados de cada uno de ellos a través de la obtención de costos unitarios y totales.

Se tiene en cuenta en esta definición, la relación estrecha que existe entre todos los elementos que componen los sistemas de costos, además de sus tres funciones principales, es decir que se puedan interpretar, medir y controlar.

Para ello, con el propósito de lograr una adecuada organización en la prestación de servicios, en el registro, análisis y cálculo del costo, es necesario la agrupación de los gastos en diferentes grupos.

Existen diferentes formas de clasificar los costos y los economistas tienen diversos criterios al respecto, pero de forma general se pueden agrupar como sigue:

De acuerdo al momento de su cálculo.

Históricos o reales: son informaciones reales del costo y para utilizarlos hay que esperar que concluya el período contable.

Predeterminados: la predeterminación del costo puede tener un carácter estimado cuando no tiene una base científica o estándar cuando se basa en normas científicas.

Estimado: el costo estimado indica lo que podría costar un artículo o grupo de artículos con un grado de aproximación relativo, ante la inexistencia de normas que permitan calcularlo con absoluto rigor.

Estándar: el costo estándar presupone la utilización de parámetros de medición que permitan determinar si las desviaciones con respecto al costo planificado son debidas, fundamentalmente a problemas tecnológicos, de organización o auténticos despilfarros de recursos.

Representa el "costo objetivo" de la empresa, es decir, lo que debe costar un producto o grupo homogéneo de productos, por lo que permite el análisis preciso de la eficiencia alcanzada en la actividad productiva. Cuando aún las condiciones organizativas y la calidad de las normas que exige

el costo estándar no se han logrado, se utiliza el costo normado, el cual permite determinada precisión, al contar con una base normativa menos rigurosa y condiciones organizativas aceptables.

Según las características del proceso

Costo por producto o grupo de productos o costo por órdenes específicas: se utiliza cuando se elabora un producto o grupo de productos con características concretas.

La ejecución del trabajo responde a un producto, lote de productos, proyectos o servicios diferentes, cada uno de los cuales está compuesto por cantidades claramente distinguibles y que se diferencian en cuanto a clase, tamaño, calidad o tipo de producto, se diferenciarán en cuanto al volumen de materiales, mano de obra u operaciones a las que se someten.

El tratamiento de los costos en esta agrupación es vinculando los costos específicos con cada orden de producción.

Costo por proceso: es un flujo continuo y homogéneo de productos o servicios. Debido a esta característica se relaciona la producción obtenida en un período determinado con los costos incurridos en ese período. El éxito del cálculo de los costos en esta agrupación viene dado por la adecuada relación entre la producción obtenida y los costos incurridos.

Según la controlabilidad de los mismos.

Costos controlables: son aquellos costos cuyo monto es responsabilidad de un dirigente determinado.

Costos no controlables: son aquellos costos cuya magnitud no es responsabilidad de un dirigente. En una empresa todos los costos son controlables, pero no al mismo nivel.

Según su relación con el producto.

Directos: son los costos de los recursos que se materializan de una forma clara en el producto terminado.

Indirectos: Son los que no tienen una relación tan marcada con el producto terminado, pero que es indispensable incurrir en los mismos para obtener la producción.

Según la expresión de su magnitud.

Total: es la sumatoria de los desembolsos necesarios para la producción y venta de un producto determinado, incluye el costo de producción, los gastos generales de dirección y los gastos de distribución y venta.

Unitario: es la relación entre el costo en cuestión y el volumen de productos asociados a este; en la medida que crece el volumen de productos, el costo unitario total decrece.

Según su comportamiento con respecto al volumen de actividad.

Fijos: son aquellos que en un rango determinado de producción permanecen constantes.

Variables: son aquellos que en un rango determinado varían de manera proporcional a las fluctuaciones en el volumen de producción.

Semivariables: son los costos que tienen un comportamiento mixto, es decir, se presentan en parte como costo fijo y en parte como variable.

Existen otros criterios de clasificación de los costos, lo que es importante tener en cuenta es si en el criterio dado se refleja la realidad concreta del costo y su naturaleza.

Finalidad del costo

La información de costo es de vital importancia para la toma de decisiones dentro de las entidades y de acuerdo con el análisis que se efectúa, por algunos economistas, los costos son útiles para tres propósitos fundamentales:

- Proporciona informes relativos a costos para medir ingresos y evaluar el inventario.
- Ofrece información para el control administrativo de las operaciones y actividades de la empresa.
- Proporciona informes sobre los cuales se basa la administración para el planeamiento y la toma de decisiones.

De acuerdo con lo expuesto, la información y análisis de costo se requiere y es útil en primer lugar, para el proceso de la toma de decisiones, donde permite la determinación de resultados de operaciones en un período determinado, la valorización de existencias de productos terminados y productos en proceso de elaboración, además del análisis y evaluación de la rentabilidad de los productos, la determinación de causas y responsabilidades en las desviaciones producidas, así como la reducción de los costos de producción y venta, además permite lograr que se trabaje con eficiencia.

Se puede afirmar entonces que el costo permite determinar en qué medida se aprovechan los recursos materiales, laborales y financieros en la entidad, así como determinar las desviaciones que existen respecto a los valores predeterminados, al hacer un adecuado análisis de los mismos y

establecer un plan de medidas con el objetivo de corregir todas las desviaciones que inciden de forma negativa en el proceso de producción y servicio.

Costos por Proceso

En esta época de globalización y entrelazamiento de las economías, las empresas se ven obligadas a mejorar la calidad en sus productos y servicios. En este sentido, la contabilidad de costos, la cual ofrece una determinación histórica del costo de la producción basado en la materia prima, la mano de obra y los gastos indirectos de producción, desemboca en sistemas de costos, mediante los cuales el costo de los artículos no se obtiene al finalizar el proceso productivo, si no se calcula de antemano y sirve de base de control y eficiencia.

La Contabilidad es una ciencia que se desarrolla como un sistema donde los diferentes procesos que la componen se relacionan entre sí, de esta forma se considera como un Sistema de Contabilidad y se define, según Piña (2014) como: *un proceso que abarca la recopilación, clasificación y entrada de datos primarios, el registro y procesamiento de esa información y la salida de esta a través de informes* (p.67).

En esta definición se ponen de manifiesto los diferentes procesos que se realizan en la contabilidad y se refleja la importancia de que exista una estrecha relación entre ellos.

Respecto a la contabilidad de costos su instrumentación como subsistema de la contabilidad general se plasma a través de las llamadas “cuentas de control” que son las que interesa desagregar la información agrupada en las mismas para “entender” la generación de los costos. Son las cuentas de control las que se desmenuzan en los registros auxiliares que componen la contabilidad de costos para asignar los consumos que se obtienen a las unidades de costo y permitir el control de la gestión de los sectores operativos.

Aquí es donde aparece la necesidad de “controlar” la ejecución de los procesos de producción, al hacer que la contabilidad de costos ya no brinde sólo información sobre los costos unitarios, sino que proporcione también información sobre la gestión operativa, lo cual permite obtener decisiones gerenciales para reducir costos.

A partir de este análisis, la Contabilidad de Costo por Proceso es un sistema de acumulación de costos, aplicables a las empresas productoras o de servicios. Según Jiménez (2010) se define el Costo por Proceso como: *un sistema de acumulación de costos por departamentos o centros de costos* (p.78).

La autora coincide con esta definición ya que en ella se tienen en cuenta el carácter de sistema, además de la importancia de los departamentos o centros de costos. Un departamento es una división funcional principal en una fábrica donde se realizan procesos de producción relacionados.

Por ello, un Sistema de Costo según la definición dada por Poblete (2008) se considera como: “... *un conjunto de normas, criterios, procedimientos, pautas y operaciones a seguir en la determinación y cálculo de los costos de producción u otros.* ” (p.56).

A continuación, este autor señala los objetivos de un Sistema de Costo, dentro de los que se encuentran:

- Fijar pautas a las que se someten los procedimientos de asignación de los costos
- Determinar los criterios a aplicar en la distribución y prorrateo de los gastos.
- Establecer la oportunidad o fecha en que deben ser calculados los costos.
- Las modalidades de cálculo.
- Las bases que se pueden utilizar.
- Cómo tienen que ser tratados ciertos costos.
- Forma de determinar los costos totales y unitarios.
- Metodología para el presupuesto de costos y determinación de estándares.

De acuerdo con su definición los Sistemas de Costos pueden ser:

- Costos Históricos o Post-Morten.
- Costos Predeterminados.

Este mismo autor hace una delimitación muy acertada de cada uno de estos conceptos y analiza también el concepto de Sistema de Contabilidad de Costos, exponiéndolo como:

” Conjunto de elementos, integrados por documentos, formularios, plan de cuentas, manual de cuentas, libros de contabilidad y registros utilizados en la recolección, clasificación, registro y procesamiento de los datos de base, de acuerdo con principios, normas y criterios contables de

aceptación general, con el fin de elaborar y exponer la información económica financiera, a través de los estados e informes contables, que requieren los diversos usuarios de dicha información” (p.89). En esta definición, la autora considera que se ponen de manifiesto los diferentes documentos que deben tenerse en cuenta en la contabilidad de costos, los cuales son importantes para lograr un mayor control.

Según Kaplan (2010) para que las empresas puedan obtener una información útil para el control operativo y puedan realizar un adecuado análisis de la rentabilidad de los productos deben desarrollar diversos sistemas de costos que pueden funcionar independientemente del sistema que se utilice para preparar los estados financieros externos (p.67).

En esta misma dirección, para la implementación de un sistema de costos en las empresas deben crearse determinadas condiciones mínimas, en función de que los resultados sean sólidos y permanentes, dado que la contabilidad de costos tiene como finalidad el costo por producto, mediante un control adecuado de los elementos del costo se logra además de una contabilidad analítica, la creación de una base organizativa que garantice su organización, como sería:

- a) Asignar la tarea para la adecuación e implantación del Sistema de Costos a una persona que sirva como instrumento de dirección.
- b) Asignar la tarea al personal que se dedicará al control, registro y análisis de los gastos con los planificados, costos estimados etc. para determinar su eficiencia y aplicar sus resultados oportunos y adecuadamente.
- c) Instrumentar períodos de análisis que hagan obligatorio su realización para la evaluación de la gestión económica administrativa a varios niveles.
- d) Estimular los resultados y los cumplimientos en la etapa de implantación, así como ofrecer el posterior seguimiento de explotación y utilidad.

Con esta base organizativa y las premisas que se requieren para comenzar su implantación, las cuales son determinación de los costos estimados, establecimiento del modelaje para su control, además del registro y análisis, se puede garantizar la implantación de un Sistema de Costos, que se considere como base de la calidad en la gestión empresarial y se emplee en las diferentes fases del campo de la contabilidad de costos.

En los sistemas de costos deben registrarse los gastos de manera uniforme y en el momento en que ocurren para que sean confiables y efectivos cuando se comparen con los costos normados (p.3).

La tarea de análisis de los costos, tienen tres momentos fundamentales e independientes, formando una unidad de trabajo homogénea como son:

- Planificación de los costos esperados para una producción prevista.
- Registro de los gastos reales en que se incurren.
- Cálculos de los costos unitarios reales imprescindibles, estos últimos para su control y análisis.

El sistema de costos va a estar conformado por registros y medios de procesamiento además de ser calculados por personas, con el objetivo de brindar la información necesaria a la administración sobre el comportamiento de los recursos que se emplean. Para que se cumpla este sistema es necesario elaborar normas y procedimientos e instrucciones metodológicas que permitan el registro, cálculo y control de los recursos que se inviertan en la producción (Gebauer, 2008).

Los sistemas de contabilidad de costos se aplican por las empresas porque éstas necesitan realizar funciones básicas tales como:

- Valorizar sus inventarios y cuantificar el costo de las mercancías que se venden, para así elaborar sus cuentas anuales, calcular el costo de sus actividades, productos y clientes, y por último entregar un feedback a directivos y empleados respecto a la eficiencia de los procesos.

- Evaluar los métodos que se pueden emplear para conocer los costos de los distintos objetivos (productos, actividades, centros de costos) y determinar el resultado del período.

El sistema de costo debe ser ante todo flexible y dinámico, en cuanto a brindar la información según las exigencias de análisis, de manera que asegure una correcta toma de decisiones, por lo que se debe confeccionar por cada entidad según sus necesidades, tomando en cuenta los aspectos organizativos y procesos que se realizan en cada una.

Sistemas de Costos por Proceso

Este sistema es aplicable en aquellas industrias cuyos productos terminados requieren generalmente de largos procesos, pasando de un departamento a otro y corresponden a productos uniformes o más o menos similares. El énfasis principal está en la función tiempo y luego en el producto en sí para

determinar el costo unitario, dividiendo el costo de producción del período entre el número de unidades procesadas.

El uso de un sistema de costos por procesos no altera la forma de acumulación en los costos de materiales directos, mano de obra directa e indirecta de fabricación. Los procedimientos normales de la contabilidad de costos se usan para acumular los tres elementos del costo. El costo por proceso se preocupa, sin embargo, de la asignación de estos costos a las cuentas departamentales apropiadas de inventarios de trabajo en proceso.

Un sistema de costos por proceso puede acumular cualquier método, costos de absorción normales (costos reales para materiales directos, mano de obra directa y costos de productos indirectos de fabricación aplicados a una tasa predeterminada) o costos de absorción estándar. (Costos esperados para mano de obra directa, materiales directos y costos indirectos de fabricación). Los asientos para reflejar cada operación de los elementos del costo son los mismos, aunque puede diferenciarse su cargo por los distintos departamentos o centros de costos.

Otro elemento que conforma el sistema de costo por proceso se considera el informe del costo de producción, en el cual se realiza un análisis de las actividades del departamento o centro de costo durante un período, por lo que es la fuente que permite resumir los asientos de diario del período, además de todos los costos imputables a un departamento o centro de costo y se presentan de acuerdo con los elementos del costo.

El Sistema de Costos por Proceso, según Morrillo (2013), *es un sistema que acumula los costos de producción en cada una de las fases del mismo, utilizado cuando se fabrican productos similares, en grandes cantidades, y en forma continua, a través de una serie de pasos de producción (p.50).*

En éste sistema el objeto de costo lo constituyen las distintas fases del proceso productivo, los costos se acumulan en cada uno durante un lapso de tiempo y son traspasados de un proceso a otro, junto con las unidades físicas del producto, de manera que el costo total de producción se halla al finalizar el proceso productivo, por efecto acumulativo secuencial.

De acuerdo con Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1994) el sistema de costo por proceso se emplea cuando están dadas ciertas condiciones específicas. En este sentido expresan lo siguiente:

"Un sistema de acumulación de costos por proceso se emplea cuando los productos se manufacturan mediante técnicas de producción masiva o procesamiento continuo. La acumulación del costo no es más que la recolección organizada y clasificada de los datos de costos" (p.45).

De esta manera, el aspecto más importante dentro de un sistema de costo por proceso lo constituye la determinación de los costos unitarios de producción, tanto en la etapa de proceso como terminados en un momento dado. Este aspecto es importante desde el punto de vista de la necesidad de proporcionar una buena información para el control y la toma de decisiones. Por ello, no se debe pensar que la determinación del costo, es el objetivo final de la contabilidad de costo, si no solamente es un medio instrumental para la planificación y el control.

Cuando se refiere al cómputo de los costos unitarios, es necesario profundizar en la identificación de los procesos productivos que se ponen de manifiesto, en aras de establecer si en un período se presentan pérdidas o disminuciones en el proceso productivo y cuando los productos quedan todavía en proceso al terminar el período.

Además de los costos totales y unitarios, cada elemento del costo se relaciona de forma separada, ya sea en el informe o en la relación de apoyo. La cantidad de detalles depende de las necesidades y deseos de la administración.

Constituye un aspecto importante en un sistema de costo por proceso la realización del inventario, acción durante la cual se puede tener un control de las cantidades existentes de cada producto que se elabora, así como si están en proceso o en fase de terminación, esta última operación requiere, de una base de medida para asignar los costos que corresponden a uno u otro inventario; para ello, se emplean las unidades equivalentes, las cuales consisten en determinar el número de unidades que con el mismo esfuerzo de costos se completaran de no existir los inventarios en proceso al principio y fin del período.

En un sistema de costos por procesos, los tres elementos del costo de un producto se acumulan de acuerdo con el departamento o centro de costos. Las cuentas individuales de inventario de trabajo en proceso se establecen para cada departamento y se cargan con los costos incurridos en el procesamiento de las unidades que se pasan a través de ellas. Una vez que se termina el proceso, el costo del inventario de trabajo en proceso en el último departamento se transfiere al inventario de

artículos terminados.

Existen dos principios de contabilidad que se consideran como factor determinante al momento de acumular costos, estos son:

- Principio de la Consistencia; una empresa debe usar los mismos métodos y procedimientos contables de un período a otro.
- Principio del Período Contable; consiste en que cualquier información contable debe indicar claramente el período al cual se refiere.

Objetivo y Características del Sistema de Costo por Procesos

Un sistema de costo por proceso se encarga de acumular los costos del producto con relación al departamento, el centro de costo o el proceso usado cuando un artículo o producto es elaborado a través de una producción masiva o en un proceso continuo.

El objetivo principal de la contabilidad de costos por proceso es determinar los costos de producción terminada y los inventarios finales de productos en proceso; el cual se logra mediante un informe departamental de los costos de producción.

Etapas en el establecimiento de los sistemas de costos por procesos

- Investigación preliminar.
- Determinación de los centros de costos y áreas de responsabilidad.
- Establecer procedimiento de registro de los costos reales.
- Determinar los análisis a realizar de forma operativa y corriente y a qué nivel se va a informar.
- Factores a tener en cuenta
- Tamaño de la entidad
- Ubicación geográfica
- Características tecnológicas
- Relaciones con proveedores y clientes
- Criterio de la gerencia sobre la utilización del costo como herramienta.

Un sistema de costos por procesos tiene las siguientes características:

- Los costos se acumulan y registran por departamentos o centros de costos.
- Cada departamento tiene su propia cuenta de inventarios de trabajo en proceso en el libro mayor. Esta cuenta se carga con los costos del proceso incurridos en el departamento o centro de costos y se acredita con los costos de las unidades terminadas transferidas a otro departamento o a un artículo terminado.
- Las unidades equivalentes se utilizan para determinar el inventario de trabajo en proceso, en términos de las unidades terminadas al fin de un período.
- Los costos unitarios se determinan por departamento en cada período.
- Las unidades terminadas y su correspondiente costo se transfieren al siguiente departamento o centro de costos o al inventario de artículos terminados. En el momento que las unidades dejan el último departamento del proceso, los costos totales del período han sido acumulados y pueden usarse para determinar el costo unitario de los artículos terminados.
- Los costos total y unitario de cada departamento son agregados periódicamente, analizados y calculados a través del uso de informes de productos.
- La corriente de producción es continua.
- La transformación del material se lleva a cabo a través de uno o más procesos.
- Los costos se calculan en el proceso a que corresponde.
- Registrar los distintos elementos del costo en los informes y estados del sistema de costo por proceso.

Componentes del sistema de costos por proceso.

Los costos de producción están formados por tres elementos que son Materiales, Mano de Obra y Costos Indirectos de Fabricación, según Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1994), de cada uno de éstos.

Materiales: son los elementos básicos que se transforman en productos terminados a través del uso de la mano de obra y de los costos indirectos de fabricación en el proceso de producción; estos materiales pueden ser indirectos o directos.

- **Materiales Directos:** son aquellos que pueden identificarse con la producción de un artículo terminado, que pueden asociarse fácilmente al producto y representan un costo importante del producto terminado. Un ejemplo sería la tela que se utiliza en la fabricación de ropa.

- Materiales Indirectos: son los demás materiales o suministros involucrados en la producción de un artículo que no se clasifican como materiales directos.

Mano de Obra: es el esfuerzo físico o mental empleado en la elaboración de un producto. Los mismos son clasificados como mano de obra directa y mano de obra indirecta.

- Mano de Obra Directa: es aquella directamente involucrada en la fabricación de un producto terminado que puede asociarse a este con facilidad. Ejemplo el trabajo de los operadores de maquinarias de fábrica.

- Mano de Obra Indirecta: es aquella involucrada en la fabricación de un producto que no se considera mano de obra directa. La mano de obra indirecta se incluye como parte de los costos indirectos de fabricación. El trabajo de un supervisor es un ejemplo de la mano de obra indirecta.

Costos Indirectos de Fabricación: estos costos se utilizan para acumular los materiales indirectos, la mano de obra indirecta y los demás costos indirectos de fabricación que no pueden identificarse directamente con los productos específicos. Ejemplo de otros costos indirectos de fabricación además de materiales y mano de obra indirecta son alquileres o arrendamientos, energía, calefacción y depreciación del equipo de la fábrica."

Los costos de producción se calculan, analizan y controlan en los centros de costos los cuales constituyen las unidades de trabajo en un Servi Cupet.

Centros de Costos.

Debido al crecimiento de las organizaciones en cuanto a tamaño y a que sus operaciones se encuentran más ampliadas, a cada proceso dentro de la empresa se le asigna un centro de costo, los costos se acumulan por centros de costos en lugar de por departamentos. Por ejemplo, el departamento de "ensamblaje" de una compañía manufacturera electrónica puede dividirse en los siguientes centros de costos: disposición de materiales, alambrado y soldadura.

Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1999), definen los centros de costos como: *"Una unidad en la cual el desempeño se mide en términos de costos presupuestados y cuyo gerente tiene responsabilidad únicamente sobre el incurrimento del costo"* (p.733).

Desde el punto de vista contable, según Marquéz (2016), el Centro de Costos, *es la forma de dividir la información registrada en el sistema, para efectos del análisis, procesamiento y control de datos.*

La autora se afilia a esta definición pues en ella se pone de manifiesto las funciones del centro de costo es decir el análisis, procesamiento y control de datos.

En un centro de trabajo, de acuerdo con sus características, se pueden crear tantos «Centros de costos» como se necesiten y generar el máximo detalle según aplique para la empresa. Incluso, manejar subniveles en forma de árbol (Estructura multinivel con Costos ABC automáticos). Es así como dependiendo de la Empresa y sus necesidades particulares, el Centro de Costos puede ser, por ejemplo: departamento, sucursal, bodega, obra en construcción, proyecto, conjunto habitacional, lote de cultivo, entre otros.

Su manejo facilita el proceso de codificación y digitación de la información, asimismo, agiliza el análisis de los reportes y las múltiples consultas, porque de acuerdo a su necesidad, permite obtenerlos en forma resumida, detallada o cruzada, es decir, global (por un Nivel que agrupa varios Centros) o individual (por cada Centro de Costos Auxiliar). Por consiguiente, amplía las posibilidades para la toma de decisiones.

Los centros de costos, son responsables por los costos incurridos dentro de su área; los supervisores de producción deben reportar a la gerencia de nivel intermedio por los costos incurridos, elaborando periódicamente un informe de costo de producción. Este informe constituye un registro detallado de las actividades de costo y de unidades en cada departamento o centro de costo durante un periodo.

En este sistema, los costos se determinan por cada fase del proceso fabril y en un periodo establecido. Es el caso de la producción de productos químicos, fabricación de cerveza, extracción de minerales, etc. Estas empresas se caracterizan por tener una continuidad en las labores productivas y una uniformidad en los productos que se obtienen (Polimeni, 1998, p.34).

El costo por proceso es el sistema de acumulación más adecuada para aquellas entidades que prestan varios servicios, como en el caso del Servi Cupet "Santa Lucía" dedicado a la venta de combustible, mercancías y gastronomía. En este tipo de sistema cada uno de los elementos del costo (servicios prestados, costos de materiales y costos indirectos) se acumula según los centros de costo. Aun cuando esta entidad ya cuenta con sus centros de costos definidos y las cuentas donde se registran cada una de las operaciones que se realizan; no les es posible delimitar los costos y gastos

totales, registrados en su totalidad en la cuenta, es decir los gastos corrientes de la entidad, así como las cuantías que se corresponden con cada tipo de servicio.

El análisis de equilibrio, su importancia en la toma de decisiones

El análisis de equilibrio y de costo-volumen-utilidad es una técnica de uso muy generalizado en la planeación de las utilidades, de las ventas y en consecuencia de la producción, ambas constituyen herramientas que pueden proporcionar información relevante para la toma de decisiones certeras en la empresa y que están relacionadas fundamentalmente con la introducción de nuevos productos, el volumen de producción, la fijación de los precios de los productos y la selección de los mejores procesos de producción. Ambas herramientas tienen en cuenta la relación entre los costos, los ingresos y la utilidad.

En este sentido, el punto de equilibrio indica el nivel de ventas para el cual las utilidades serán cero. A menudo la gerencia requiere información en cuanto a:

- 1- Utilidad para un determinado nivel de ventas.
- 2- Nivel de ventas necesarias para alcanzar la utilidad pretendida o meta.

Ambas analizan la relación entre los costos, los ingresos y las utilidades. Para ello es necesario conocer la relación entre el costo-volumen y su utilidad, lo cual facilita la toma de decisiones empresariales relacionadas fundamentalmente con:

- Introducción de un nuevo producto.
- Volumen de producción.
- Fijación de los precios de los productos.
- Selección de mejores procesos de producción.

El punto de equilibrio cambiará cuando varía cualquiera de los tres factores que se, utilizan para su determinación (costo total, costo variable y el costo fijo).

De esta manera, el punto de equilibrio, según Padilla (2014), se define como:

El volumen de producción y ventas con el cual el ingreso total compensa exactamente los costos totales, que son la suma de los costos fijos y los costos variables. Es una representación gráfica o matemática del nivel de apalancamiento, que se basa en la relación entre los ingresos totales de la empresa y su costo total, según cambia la producción (suponiendo que se vende la totalidad de esta) (p.2).

En esta definición se ponen de manifiesto los elementos a tener en cuenta para lograr el equilibrio entre los costos que se presentan durante la elaboración de un producto, así como los ingresos que recibe una empresa al vender su producción.

De esta manera la importancia del análisis del equilibrio radica en:

1. Determinar el nivel de operaciones necesario para cubrir todos los costos relativos a las operaciones que se realizan.
2. Evaluar la rentabilidad de los diversos niveles de producción y ventas.
3. Planear la producción.
4. Planear las ventas.
5. Planear resultados antes y después de ISR y PTU.
6. Controlar costos.
7. Tomar decisiones oportunas.

Para considerar el punto de equilibrio es importante conocer sus características dadas en:

- Análisis del Equilibrio: indica el nivel mínimo de ventas requerido para cubrir todos los gastos.
- Análisis de Costo-Volumen-Utilidad: se utiliza para indicar el nivel de ventas necesarias para lograr un nivel de utilidad meta.
- Punto de Equilibrio: el punto (expresado en términos de unidades y de valor), en el cual los costos totales igualan el ingreso total y la utilidad es cero.

Dentro de sus características se destaca la simplicidad del producto, elemento que en la práctica limita su utilidad. Estas limitaciones se pueden vencer al utilizar técnicas más sofisticadas para el análisis de los modelos básicos que se mencionan con anterioridad.

Limitaciones de los análisis de equilibrio

1. Dificultades para la clasificación de los costos: en las clasificaciones de los costos en fijos y variables, se presenta una gran complejidad sobre todo en la práctica ya que algunos son mixtos, es decir pueden ser fijos hasta un determinado nivel pero pueden variar en un rango de la producción.

2. Dificultades para la estimación de la relación costo-volumen-utilidad: suponiendo que los costos se pueden clasificar correctamente en fijos y variables, es necesario estimar la relación entre el costo y la producción. Este análisis se realiza a través de la aplicación de una técnica estadística conocida como análisis de regresión (método de los mínimos cuadrados). Es digno señalar que los datos que se utilizan en estos análisis son datos históricos, por tanto la relación estimada será representativa de las relaciones pausadas, en base a la tecnología reinante en aquella época. Por lo que la relación costo-volumen puede que no indique el comportamiento futuro del costo si la tecnología productiva ha cambiado.
 3. Supuesto de linealidad entre el costo y el ingreso: la relación entre la producción, el costo total (CT) y el ingreso total (IT) no siempre son lineales, entonces:
 CT: Aumentará con la producción a una tasa creciente.
 IT: Aumentará con la producción pero a una tasa decreciente.
- Cuando las relaciones no son lineales habrá dos puntos de equilibrio y el nivel de producción que genera la máxima utilidad, se determinará haciendo uso de los cálculos.
4. Dificultades para la aplicación de los multiproductos: los análisis de equilibrio se pueden utilizar cuando existe un solo producto, sin embargo la gerencia se ve precisada a planear la utilidad para más de una línea de productos.
- El punto de equilibrio operativo de una empresa está sujeto a distintas variables: los costos fijos, los costos variables y el precio de venta unitario. Los efectos que se originan por los incrementos y decrementos sobre cada una de estas variables pueden determinarse por medio de la ecuación del punto de equilibrio.

CONCLUSIONES

- Los fundamentos teóricos relacionados con la Contabilidad de Costos demuestran que la misma ha ido evolucionando con el paso del tiempo, no obstante, en la actualidad se constatan insuficiencias en los mecanismos contables para la evaluación de la incidencia de los costos sobre los servicios prestados lo que dificulta la toma de decisiones oportunas.
- Los mecanismos contables necesitan ser evaluados periódicamente para ello es preciso elaborar normas, procedimientos e instrucciones metodológicas que permitan el registro, cálculo y control de los recursos que se invierten en la producción.

BIBLIOGRAFÍA

- Aguirre, L. (2008). Iniciativas económicas para el desarrollo de los costos. *Evaluación Económica*, Vol 3, No 5, pp 34–47, Perú.
- Aimar, O. (1995). *Sistemas de costos basados en actividades*. Barcelona, España: Bilbao.
- Amat, O. (1993). *Contabilidad y Finanzas de Hoteles*. Barcelona, España: Ediciones Gestión.
- Amat, S. y Dowds, J. (1998). *¿Qué es y cómo se construye el cuadro de mando Integral?*. Boston, EE. UU: Harvard – Deusto Finanzas & Contabilidad.
- Amat, O. y Soldevila, P. (2003). *Contabilidad y gestión de costos*. España: Ediciones 2000.
- Amat, S. y Joan, M. (1992). *La Contabilidad de Gestión en la Empresa Española*. Barcelona: EADA.
- Amat, S. y Joan, M. (1993). *El Control de Gestión: Una perspectiva de dirección*. (2da ed.). Barcelona, España: Ediciones Gestión S.A.
- Armenteros, D. (2000). *Sistemas de costos en Cuba, Hay que ponerse al día*. La Habana, Cuba: ANEC.
- Armenteros, M. y Vega, V. (2000). *Evolución histórica de la Contabilidad de Gestión en Cuba*. La Habana, Cuba: Pueblo y Educación.
- Armenteros, M. (2003). *Historia y Evolución de la Contabilidad de Costos*. La Habana, Cuba: Pueblo y Educación.
- Atilano, J. (2015). *Historia de la Contabilidad y los Costos*. Colegio Veritas de Contadores Públicos de México.
- Beascochea, J. (1994). *ABC y Contabilidad Analítica de Costes*. Barcelona, España: Bilbao.
- Beer, S. (1963). *Cibernética y administración*. México DF: Continental S.A.

- Brito, L. (1998). Contabilidad de costos. Un enfoque administrativo y de gerencia. Editorial McGraw- Hill, México.
- Campistrous, L. y Rizo, R. (1998). *Indicadores e Investigación Educativa*. La Habana, Cuba: Editorial Pueblo y Educación.
- Castillo, A., Cuspineda, O., Hernández, R. y Ricard, M. (1985). *Costo I*. La Habana, Cuba: Pueblo y Educación.
- Cuspineda, O. (1988). *Principios para la Planificación, Registro y Cálculo del costo de producción*. La Habana, Cuba: Pueblo y Educación.
- Chaviano, N. (2000). La Contabilidad y el Perfeccionamiento Empresarial. *Revista Auditoría y Control*, 1(13), 56-65.
- Díaz, A. (2003). *Tutorial para la asignatura de Costos y presupuestos*. Universidad Nacional Autónoma de México. Fondo Editorial.
- García, J. (2010). *Contabilidad de Costos*. 3era Edición. México: McGraw – Hill.
- Gebauer, E. (2008). Empresas competitivas. Editorial McGraw- Hill, México.
- Gregorio, P. (2016). Clasificación de los Costos de producción en una empresa. *Publicaciones Didácticas*. Universidad Autónoma de México. Vol. 4, No, 77, 216-228.
- Gómez, G. E. (2017). “Una aproximación a la historia de los costos en contabilidad”. *Sitio Web GestioPolis.com*, [en línea], actualizado para el año 2012, Recuperado el 8 de Agosto el 2017, de: <http://www.gestiopolis.com/canales/financiera/articulos/43/histocosto.htm>
- González, J. (2014). *Contabilidad de Costes y de Gestión*. Universidad de la Laguna. México.
- González, M. y Tamez, X (2017). Evolución Histórica de la Contabilidad de Costos. *II Congreso Virtual Internacional Desarrollo Económico, Social y Empresarial en Iberoamérica*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, Colombia.
- Guevara, E. (1977). *Escritos y Discursos*. La Habana, Cuba: Pueblo y Educación.
- Guevara, E. (1964). *Comparecencia en el programa de televisión*. [programa televisivo]. La Habana, Cuba: ICRT.
- Hernández, R. (1990). *Contabilidad de Costo*. México DF: Continental S.A.
- Horngren, F. (1966). *Contabilidad de Costos: Un enfoque gerencial*. (8va ed.). México. DF: Continental S.A.
- Hongren, CH. (1976). *La contabilidad de Costo en la Dirección de Empresas*. La Habana, Cuba: Pueblo y Educación.
- Horngren, F. (1991). *Contabilidad de Costos: Un enfoque gerencial*. (6a ed.). México DF: Continental S.A.
- Hongren, CH. (1995). *Contabilidad Financiera*. La Habana, Cuba: Pueblo y Educación.
- Jiménez, W. (2010). *Contabilidad de Costos*. Colección Didáctica Ciencias Económicas y Administrativas. Fundación para la Educación Superior, San Mateo Colombia.
- Kaplan, A. (2010). *Costeos por procesos*. Universidad de Chile. Centro de Control de Gestión. Chile.
- Lang, T. (1958). *Manual de Contador de Costos*. México. DF: Continental S.A.
- Lawrence, P. (1999). Contabilidad de costos. Segunda Edición. La Habana, Cuba: Pueblo y Educación.
- López, A. y Menéndez, M. (1989). *Curso de Contabilidad Interna*. Barcelona, España: Bilbao.
- López, M. (2005). *Contabilidad de Gestión*. Potosí, Universidad Tomás Fría. Bolivia.
- López, M. (2005). *Tendencias actuales del costo como herramienta de gestión*. Recuperado el 4 de mayo de 2016, de [http //www.degerencia.com/articulos.php?artid=680](http://www.degerencia.com/articulos.php?artid=680).
- López, M. (2005). *La Contabilidad de Gestión: evolución y particularidades*. Recuperado el 5 de julio de 2016, de <http://www.ilustrados.com/publicaciones/EEplpEpFuWFAjmFjB.php>
- Mallo K, y Meljem, G. (2000). *Contabilidad de costos y estratégica de Gestión*. Barcelona, España: Bilbao.
- Mallo, P., Artola, M., Galante, M., Morrettini, M., Busetto, A. (2010) Análisis de Costo- Volumen- Utilidad bajo condiciones de incertidumbre. *XXVII Congreso Internacional de Profesores Universitarios de Costos*. Tandil, Argentina.
- Marqués, C (2016). Centros de Costos ABC. *Cuadernos de Contabilidad*, 13 (33), Colombia, 527-543.
- Martí, R. y. Fredes, B. (1994). *Contabilidad de costos para la toma de decisiones*. Barcelona, España: Bilbao.
- Manuel, J. (2005). *Contabilidad y Decisiones*. Barcelona, España: Bilbao.

- Masayasu T., Takeo, Y., Innes, J. y Falcone, M. (1997). *Gestión Moderna de Costes*. Barcelona, España: Bilbao.
- Morrillo, M. (2013). *Contabilidad de Costos II. Principios y prácticas de la Contabilidad de Costos por proceso*. Presentación digital, Universidad de los Andes. México.
- Neuner, W. (1975). *Contabilidad de Costos*. La Habana, Cuba: Pueblo y Educación.
- Ortega, J. (2012). *Los Costos por procesos*. La Habana, Cuba: Pueblo y Educación.
- Osorio, O. (1999). *Costos. Aportes a la Contabilidad de Gestión*. La Habana, Cuba: Pueblo y Educación.
- Padilla, D. (2014). *Planeación Financiera. Punto de Equilibrio*. Universidad Nacional de México.
- Palencia, C. (2014). *Costos II. Licenciatura en Contaduría*. Universidad Nacional Autónoma de México. Curso de Educación a Distancia.
- Partido Comunista de Cuba. (2011). *Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución*. VI Congreso del Partido Comunista de Cuba. La Habana, Cuba: Autor.
- Partido Comunista de Cuba. (2017). *Actualización de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución*. En: Documentos del 7mo Congreso del Partido aprobados por el III Pleno del Comité Central del PCC el 18 de mayo del 2017 y respaldados por la Asamblea Nacional del Poder Popular el 1 de junio de 2017. Tabloide (I). La Habana, Cuba: Autor.
- Pérez De León (2010) *Contabilidad de Costos*. Instituto Mexicano de Contadores. México: Públicos, A.C. Limusa.
- Pérez, J. (2010). Uso de herramientas de mejoramiento y su incidencia en costos, fallas y factores de éxito de grandes y medianas empresas industriales del Valle e Aburra. *Gest. Prod.*, São Carlos, Brasil, Vol. 17, No. 3, p. 589-602.
- Piña, R. (2014). *Contabilidad de Costos*. Tecnológico de Estudios Superiores del Oriente del Estado de México. Los Reyes la Paz Estado de México. México.
- Polimeni, R. (1998). *Tratado de contabilidad de costos por sectores económicos. Primera Edición, Consultores, SA, Perú*.
- Polimeni, R., Fabozzi, A. y Adelber, G. (1994). *Contabilidad de Costos: conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. (3a ed.). Colombia: [s.n.].
- Polimeni, R., Fabozzi, A. y Adelber, G. (1999). *La empresa y la teoría de costos*. Universidad de Valparaíso. México.
- Poblete, F. (2008). *Sistemas de Costo Predeterminado. Costeo Directo y Decisiones*. La Habana, Cuba: Pueblo y Educación.
- Quezada, J. (2003). *Guía del Análisis Costos Beneficios de los Proyectos de Inversión*. Fondos Estructurales FEDER, Comisión Europea. España.
- Rayburn, L. G. (1987). *Contabilidad de costos. (Vol. Tomo I y II)*. Barcelona, España: Bilbao.
- Ripoll, F. (1992). *La Contabilidad de Gestión*. McGraw-Hill: España.
- Ripoll, F, Vicente, M. (1994.). *Introducción a la Contabilidad de Gestión. Cálculo del costo*. McGraw-Hill: España.
- Rodríguez, C. (2013). El procedimiento en la investigación Revista de Investigación e Innovación, Vol. 8, No 5, Brazil.
- Rojas, R. (2012). *Sistema de Costos un proceso para su implementación*. Universidad Nacional de Colombia, Sede Manizales. Colombia.
- Sánchez, B. (2014). Problemática de Concepto de Costos y Clasificación de Costos. *QUIPUKAMAYOC*, Revista de la Facultad de Ciencias Contables, Universidad Nacional de Perú, Vol. 16 N° 32, pp. 103-112 (2009) UNMSM, Lima – Perú.
- Sánchez, P. (2015) *Contabilidad de Costos. Herramientas para la toma de decisiones*. Empresas del Grupo ALFAOMEGA, Colombia.
- Shank, J. K. (1995). *Gerencia estratégica de costos*. España: Editora Norma.
- Soto, J. (2015). *Distintos tipos de Costos en las empresas*. Universidad del Nordeste. Perú.
- Valdés, O. (1999). *El criterio de expertos en la investigación educativa*. La Habana, Cuba: Editorial Pueblo y Educación.
- Vilar, A. (1992) *Raíces Históricas de la Contabilidad*. La Habana, Cuba: Editorial Pueblo y Educación.
- Yordanis, R. B. (2006.). *La contabilidad de gestión*. Recuperado el 5 de mayo de 2016, de <http://gestiopolis.com>.