

UNIDAD 8

Conceptos de costos para la toma de decisiones

Objetivos

Al finalizar la unidad, el alumno:

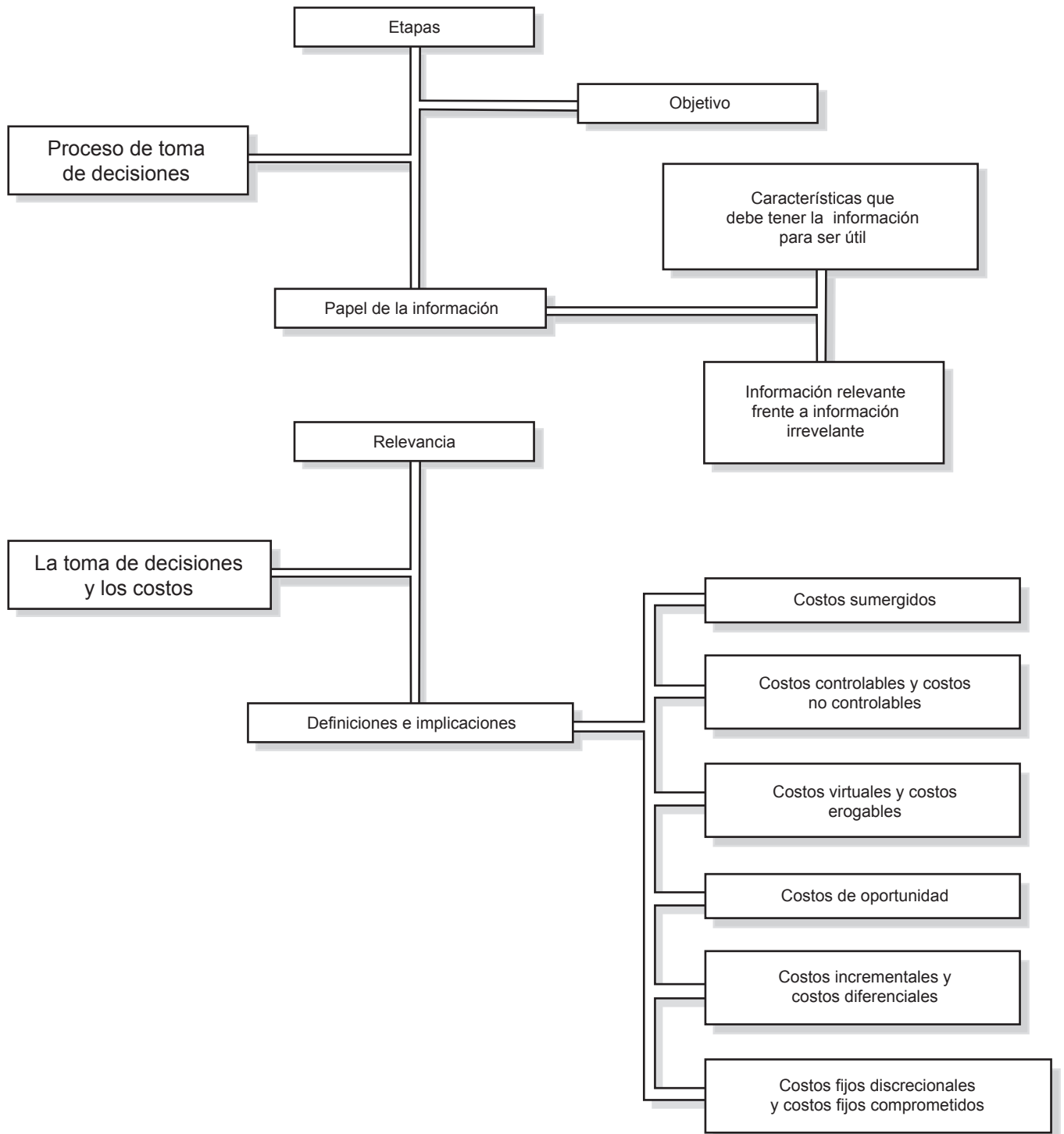
- Distinguirá los pasos que se siguen en el proceso de toma de decisiones.
- Determinará la diferencia entre los costos relevantes y los no relevantes.
- Identificará los costos sumergidos.
- Determinará la diferencia de los costos controlables y los no controlables, así como la de los erogables y los virtuales.
- Identificará la importancia que reviste el costo de oportunidad, para la toma de decisiones.
- Indicará la diferencia entre los costos diferenciales y los costos incrementales, así como de los comprometidos y los fijos discrecionales.

Descripción temática

Unidad 8. Conceptos de costos para la toma de decisiones

- 8.1. Papel de la información en la toma de decisiones.
- 8.2. Costos relevantes y costos irrelevantes.
- 8.3. Costos sumergidos.
- 8.4. Costos controlables y costos no controlables.
- 8.5. Costos virtuales y costos erogables.
- 8.6. Costo de oportunidad.
- 8.7. Costos incrementales y costos diferenciales.
- 8.8. Costos fijos comprometidos y costos fijos discrecionales.

● Conceptos centrales



Introducción

Para que la información contable recopilada para la toma de decisiones sea realmente útil, es necesario que tanto el contador que recopila la información, como el usuario que la interpretará, comprendan plenamente el significado e implicaciones de los distintos conceptos que la integran, de lo contrario, el contador difícilmente podrá presentar datos pertinentes que realmente ayuden a lograr el propósito que tiene la información que está ofreciendo y el usuario no podrá evaluar la calidad de la información que está analizando para tomar una decisión que influya de manera positiva a la empresa.

En esta unidad se analizarán de una manera práctica las definiciones y las implicaciones de los costos que son relevantes en la toma de decisiones, así como también de aquellos que no deben tomarse en cuenta ya que sólo provocarían una distorsión en la información que puede confundir al administrador para evaluar correctamente las distintas opciones que se le presentan.

8.1 Papel de la información en la toma de decisiones

En las unidades anteriores se ha mencionado que el administrador es quien toma las decisiones, es decir, determina de entre varias alternativas la mejor, la que sea de mayor provecho para la empresa. Decidir es escoger, seleccionar, y toda decisión implica un riesgo.

¿Cuáles son los pasos en la toma de decisiones y cómo interviene la información en cada uno de ellos?

Se toman decisiones no sólo en los negocios, sino también en todas las actividades cotidianas. Por ejemplo, todas las decisiones que una persona toma durante un día; en la mañana al sonar el despertador, se decide si se levanta inmediatamente o si, por el contrario, se toman algunos minutos más en la cama; se decide la ropa para vestirse; para desayunar se decide tanto sobre el tipo de alimento como la cantidad del mismo; para transportarse se decide la hora, el medio y la ruta a seguir. Todas estas decisiones se efectúan a diario y, por la rutina, su proceso es prácticamente automático. De manera adicional, el riesgo inherente en cada una de ellas es relativamente bajo.

Aunque rutinarias, estas decisiones tienen cierto riesgo, por ejemplo, permanecer cinco minutos más en la cama después de haber sonado el despertador, puede provocar llegar tarde; si se come menos de lo debido se corre el riesgo de no contar con la energía suficiente para desarrollar las actividades cotidianas, etc. En todos estos casos, el riesgo no es muy alto y se está dispuesto a enfrentar las consecuencias derivadas al hacer la selección entre las distintas alternativas.

Pero también existen aquellas decisiones de mayor trascendencia en las que seguramente se requiere primero de información sobre diferentes opciones, las cuales se evalúan y finalmente se selecciona a criterio la mejor. Es decir, se sigue un proceso más cuidadoso y razonado para tomar la mejor decisión, ya que el riesgo de cometer un error es alto. Por ejemplo, para seleccionar una profesión, primero se reunió información sobre las carreras en que se tiene más interés, analizando los pros y contras de cada una de ellas hasta que se selecciona una, la mejor, desde un punto de vista particular. Una vez seleccionada la carrera, se tiene que escoger la universidad, siguiendo un proceso similar.

La función de los administradores es tomar decisiones constantemente: a quién comprar, qué cantidad de artículos comprar, a qué costo, a qué precio vender, otorgar o no crédito, pagar al contado o aprovechar

financiamiento, contratar más personal o seguir con el mismo número de empleados, etc. En todas estas decisiones existe un riesgo que debe ser conocido y evaluado por el responsable de tomar la decisión, ya que su éxito en el trabajo dependerá de lo correcto de sus decisiones.

Un buen administrador es el que toma decisiones atinadas.

Pasos en el proceso de toma de decisiones. Un proceso racional de toma de decisiones se desarrolla con base en los siguientes pasos:

- Definición del problema.
- Establecimiento de los criterios de selección.
- Identificación de las alternativas.
- Evaluación de cada una de las alternativas.
- Selección de la mejor alternativa.

A continuación se analiza en forma resumida lo que implica cada uno de estos pasos.

Definición del problema

Una buena toma de decisiones se inicia con una correcta definición del problema que se pretende resolver u objetivo que se desea lograr, ya que todos los esfuerzos subsecuentes estarán dirigidos precisamente a la búsqueda de la solución del problema planteado o al logro del objetivo establecido.

Por el contrario, si el problema u objetivo se define erróneamente, se estarán buscando soluciones a un problema inexistente o a un objetivo diferente al que se está persiguiendo, con la consecuente pérdida de tiempo y recursos para la empresa.

Un problema –como señala Donald Weiss–,¹ no necesariamente tiene que relacionarse con una situación que requiera acción correctiva, también implica, entre otras cosas, la búsqueda de formas de mejorar lo que se está haciendo actualmente.

La importancia de definir el problema correctamente, es que de ahí se derivarán todos los planes y acciones a desarrollar.

Para definir correctamente el problema u objetivo de la decisión, se debe evitar confundir los síntomas con el problema. Un síntoma es una manifestación de un problema, pero no es el problema; los síntomas nos ayudan a definir el problema. Por ejemplo, en una consulta médica el doctor empieza preguntando por las manifestaciones del malestar, es decir, los síntomas (dolor de cabeza, pérdida del apetito, cansancio, falta de sueño, etc.); adicionalmente, le pide al paciente algunos estudios médicos como análisis de sangre, radiografías, etc. Con toda esta información el médico hace un diagnóstico, es decir, determina la enfermedad que padece la persona que lo está consultando. La recuperación del paciente dependerá en gran medida de lo correcto que sea el diagnóstico, es decir, la definición del problema. Por ejemplo, un dolor de cabeza no necesariamente implica que el paciente esté enfermo de la cabeza, la causa puede ser un problema de la vista que se puede solucionar con el uso de unos lentes apropiados.

¹ Weiss Donald H., *Cómo resolver problemas creativamente*, México, M. Aguilar Editor, p. 22.

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, definir es *fijar con claridad, exactitud y precisión la significación de una palabra o la naturaleza de una cosa*. Definir el problema u objetivo implica establecer de forma clara, exacta y precisa su alcance y naturaleza, y para ello se requiere información.

Establecimiento de los criterios de selección

Existen personas a las que no les gusta tomar riesgo alguno y prefieren no decidir, dejando que otros decidan por ellos o que las cosas sucedan solas. Esta actitud extrema se debe, de acuerdo con los especialistas, a un temor de empobrecimiento, ya que antes de tomar la decisión existen varias opciones potenciales pero, al mismo tiempo de escoger una de ellas, se renuncia a las otras.

Por ejemplo, un estudiante está por terminar sus estudios de preparatoria y debe decidir la carrera que va a estudiar. En ese momento, él tiene toda una gama de opciones, potencialmente puede estudiar cualquiera de ellas, pero cuando decida se queda con sólo una.

Para facilitar este proceso, es recomendable que previo al conocimiento de las posibles opciones, se fijen claramente los criterios de selección estableciendo dos categorías para estos criterios:

- La primera corresponde a ciertos requisitos básicos que necesariamente deberán satisfacer las opciones, de no serlo, deben ser eliminadas. A los criterios agrupados en esta categoría se les asigna el nombre de indispensables.
- Las opciones que aún no son eliminadas, deben ser tomadas como una segunda categoría de criterios que, aunque no son absolutamente necesarios, sí son deseables.

Mediante este proceso, relativamente sencillo, se pretende lograr la mayor objetividad posible en la toma de decisiones y seleccionar la mejor opción, es decir, aquella que satisface los criterios establecidos.

Retomando el caso del estudiante de preparatoria, para facilitar su selección de carrera profesional, él pudo establecer los siguientes criterios básicos:

- a) Que la carrera se ofrezca en alguna universidad de la ciudad.
- b) Que el tiempo de estudio requerido no sea superior a cierto número de años.
- c) Que posea en lo personal las habilidades e inclinaciones necesarias para estudiar esa carrera.
- d) Que exista una demanda real en el mercado de trabajo para los profesionistas de esa carrera, etcétera.

Asimismo, definió ciertos criterios que no son indispensables, por ejemplo, el hecho de que ciertas carreras no cubren el total de sus expectativas será un elemento adicional en la selección, por ejemplo:

- a) Promedio de sueldos que se están pagando a los profesionistas de esa carrera que entran por primera vez al mercado de trabajo.
- b) Ambiente de trabajo (zonas urbanas o en zonas rurales; empresas grandes o pequeñas).
- c) Posibilidad de desarrollarse en forma independiente en mediano o largo plazo.
- d) Grado de flexibilidad para cambiar de empleo, etcétera.

Para establecer los criterios de selección es necesario contar con información orientada precisamente a este fin.

Identificación de las alternativas

Una vez que se ha identificado el problema y se han establecido los criterios de selección en sus dos categorías, se identifican las alternativas que pueden solucionar el problema. Weiss sugiere que para identificar las alternativas se respondan las siguientes preguntas:

¿Cómo debería ser? Se debe responder con un lenguaje objetivo, empleando cifras donde sea posible y comparar la situación actual con el plan deseado.

¿Cómo podría ser? Debe ser en un lenguaje objetivo y empleando cifras donde sea posible, describiendo el plan ideal, es decir, de la mejor manera.

Como ejemplos más concretos de las preguntas anteriores que pueden ser útiles en la identificación de las distintas opciones para solucionar un problema o lograr un objetivo, el mismo autor enumera las siguientes:

- ¿Podemos hacer las cosas de manera distinta?
- ¿Podemos sustituir lo que hacemos por algo distinto?
- ¿Podemos tomar como ejemplo lo que hacen otras personas o adaptarlo?
- ¿Podemos darle un nuevo giro a las formas antiguas?
- ¿Sólo necesitamos más de lo mismo?
- ¿Necesitamos menos de lo mismo?
- ¿Podemos reordenar lo que hacemos actualmente?
- ¿Podemos hacerlo todo al revés?
- ¿Podemos cambiar métodos o funciones?

Se retoma el ejemplo del joven cuyo problema es la elección de una carrera profesional. Después de haber reunido información pertinente acerca de cada una de las principales carreras ofrecidas por las instituciones de educación superior y de plantear y responder las preguntas relevantes, ha identificado las siguientes ocho opciones: medicina, ingeniería civil, leyes, arquitectura, contaduría pública, economía, administración de empresas y biología marina.

Evaluación de cada una de las alternativas

Después de haber identificado las opciones (paso anterior) y aplicando los criterios de selección, el estudiante de preparatoria puede empezar la evaluación de cada una de las opciones que identificó. Supóngase que dentro de los criterios de selección indispensables se encuentra uno que establece que la carrera a estudiar se debe ofrecer en alguna universidad de la ciudad, y la de biología marina sólo la ofrecen instituciones foráneas, por tanto, esta carrera sería descartada, quedando ahora sólo siete posibles opciones. Estas se someterán a un proceso de evaluación más detallado, dando una ponderación a cada uno de los criterios de selección deseables y estableciendo como cada una de estas carreras satisface los criterios.

Selección de la mejor alternativa

El último paso del proceso de toma de decisiones es la selección de la mejor alternativa. Todas las opciones que se identificaron eran buenas en principio, pero se debe seleccionar la mejor. Por tanto, ¿cuál es ésta? La mejor opción es aquella que, además de satisfacer plenamente los criterios de selección indispensables, alcanzó la máxima ponderación en los criterios de selección deseables.

Es importante resaltar el papel tan importante que tiene la información en este proceso de toma de decisiones. Se requiere información para definir el problema y para establecer los criterios de selección. La información es indispensable para identificar las alternativas tanto como para su evaluación.

Si la información con la que se trabaja es de buena calidad, el éxito en la toma de decisiones está prácticamente asegurado, pero, si no es así se pueden seleccionar acciones que ponen en peligro la buena marcha del negocio.

Para que la información sea de calidad debe satisfacer (entre otros), los siguientes requisitos:

Que su contenido se pueda interpretar. Para ello, la información debe ser clara y concreta.

Que sea pertinente. Esto implica que se relacione con el problema que se está analizando y con la decisión que se desea tomar.

Que sea suficiente. Si se maneja más información de la que se requiere, será un elemento distractor que llevará a la confusión y a una definición equivocada del problema y de la identificación y evaluación de las alternativas. Si se maneja menos información de la necesaria, no se contará con suficientes elementos para una definición correcta del problema y de la identificación y evaluación de las alternativas.

Que sea objetiva. Es decir, que la información debe evitar prejuicios, hasta donde sea posible. Una forma de eliminarlos (o reducirlos), es cuantificando su contenido, es decir, expresarlo con cifras.

Que sea oportuna. Ser oportuna implica que la información la debe recibir el tomador de decisiones en el momento que la necesita en la toma de decisiones.

En todos los pasos del proceso de toma de decisiones, se requiere de información clara, pertinente, necesaria, objetiva y oportuna.

En la figura 8.1 se presenta un cuadro que resume los pasos en el proceso de toma de decisiones.

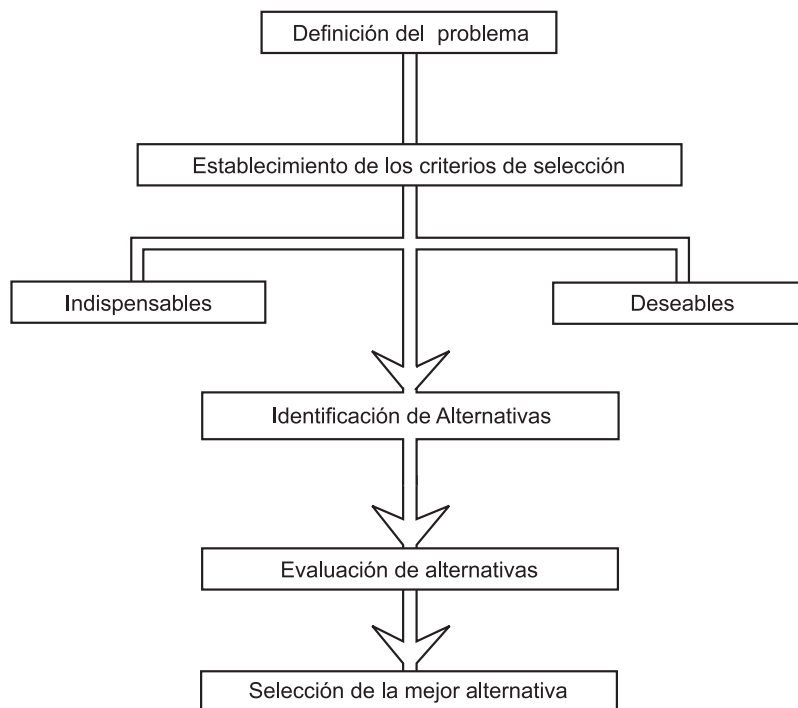


Figura 8.1 Proceso de toma de decisiones.

Ejercicio 1

1. Que el administrador sea el encargado de tomar de decisiones quiere decir que:

- a) Tiene autoridad sobre los empleados.
- b) Debe seleccionar entre varias alternativas.
- c) No debe correr riesgos.
- d) Debe elaborar información de calidad.

2. El proceso de toma de decisiones se realiza:

- a) Sólo en los negocios.
- b) Sólo en las actividades que desarrollamos en la vida diaria.
- c) En los dos casos anteriores.
- d) En ninguno de los casos anteriores.

3. La relación entre las decisiones y el riesgo es:

- a) Toda decisión implica riesgos.
- b) Las decisiones no implican riesgos.
- c) Son pocas las decisiones que implican riesgos.
- d) La mayoría de las decisiones implican riesgos.

4. La calidad de un administrador:

- a) No tiene que ver con sus decisiones.
- b) Está en función de lo correcto de sus decisiones.
- c) Depende del título universitario que posea.
- d) Está en función de su nivel en el organigrama de la empresa.

5. El proceso de toma de decisiones se inicia con:

- a) Definición del problema.
- b) Evaluación de alternativas.
- c) Selección de la mejor alternativa.
- d) Establecimiento de criterios de selección.

6. Un problema puede referirse:

- a) Sólo a situaciones que requieren acciones correctivas.
- b) Sólo a situaciones que requieren formas de mejora de lo desarrollado hasta el momento.
- c) A situaciones correctivas y preventivas.
- d) Situaciones que requieren acciones correctivas, así como a la forma de mejorar lo que se está haciendo actualmente.

7. Para facilitar el proceso de toma de decisiones es recomendable establecer dos categorías de criterios de selección:

- a) Primarias y secundarias.
- b) Indispensables y primarias.
- c) Deseables y secundarias.
- d) Indispensables y deseables.

8. Que la información sea pertinente quiere decir que:

- a) Sea clara y concreta.
- b) Debe evitar prejuicios.
- c) Se relaciona con el problema que se está analizando.
- d) La debe recibir el encargado de tomar decisiones cuando la necesita.

9. Que la información sea oportuna quiere decir que:

- a) Sea clara y concreta.
- b) Debe evitar prejuicios.
- c) Se relaciona con el problema que se está analizando.
- d) La debe recibir el encargado de tomar las decisiones cuando la necesita.

10. Una forma de lograr que la información sea objetiva es:

- a) Tratar que su contenido sea altamente cuantitativo.
- b) Tratar que su contenido sea altamente cualitativo.
- c) Que sea suficiente.
- d) Que su contenido se pueda interpretar.

8.2 Costos relevantes y costos irrelevantes

El objetivo de los costos es práctico, no sólo se trata de un asunto teórico o académico, ya que tener claro el significado de los diferentes conceptos de costos es indispensable para poder evaluar los diferentes cursos de acción en una empresa. Su definición ayuda a *identificarlos*; una vez identificados se pueden *medir* y, una vez medidos, se incorporan en la *información relevante* para *tomar una decisión* concreta.

Para la toma de decisiones, ¿cómo podemos distinguir un costo relevante de uno irrelevante?

No se puede controlar o tomar en cuenta la influencia de un costo en una decisión si no se está consciente de la existencia y monto de éste, ya que “lo que no se cuenta no cuenta”. En la medida en que la información que se está empleando incluya los costos pertinentes, se incrementa la posibilidad de lograr el fin que se persigue.

La información relativa a los costos tiene diversas aplicaciones, por ejemplo:

- Costeo de productos.
- Control.

- Evaluación del desempeño.
- Toma de decisiones.

Los costos que se deben informar y cuantificar en un determinado reporte dependen de la aplicación o uso que se pretende dar a la información. Para identificar correctamente un tipo determinado de costos es necesario:

Conocer la empresa. Consiste en estar enterado a fondo de la naturaleza de sus operaciones y su periodicidad así como también de sus principales políticas administrativas.

Entender claramente el problema que se pretende resolver. Sólo así se podrá adecuar la información relevante de los costos al uso que se le va a dar.

Manejar adecuadamente los conceptos de costos relevantes relacionados con la decisión que se va a tomar. Este conocimiento implica definir los costos involucrados, la forma en que se generan, la manera en que se miden, así como sus implicaciones en la marcha del negocio.

Para poder aplicar correctamente los conceptos de costos es necesario: identificar el costo, lo que implica determinar qué tipo de costo es; medirlo, es decir, tener claros los criterios que se aplican para determinar su monto.

Costos relevantes

Para tomar una decisión correcta, los administradores necesitan estimar todos los ingresos y costos relacionados con la alternativa que se está evaluando, es decir, aquellos ingresos y costos que son relevantes, que tienen una consecuencia o efecto sobre la empresa y la alternativa, por lo que se deben incluir en la información que se está empleando. Asimismo, un costo es relevante si se ve afectado por la decisión y es irrelevante si la decisión no tiene efecto alguno sobre éste. Los costos irrelevantes se deben omitir de la información porque no se ven alterados por la decisión, pero sí pueden provocar confusión y generar un error.

Los costos que son relevantes en una situación no necesariamente siguen siendo relevantes en otra.

La identificación de un costo relevante y uno irrelevante es relativamente sencilla ya que los primeros poseen dos características:

1. Son costos futuros, la empresa aún no ha incurrido en ellos, pero estima hacerlo en caso de que se seleccione la opción que se está evaluando. Es importante tener bien definido que todos los costos relevantes son costos futuros, pero que no todos los costos futuros son relevantes.
2. Sus montos son distintos bajo cada una de las alternativas.

A continuación se muestra un ejemplo de lo anterior. Supóngase que una empresa está evaluando la conveniencia de efectuar un cambio y dentro de la información que se está manejando se presentan dos costos, el A y el B.

	Situación actual	Situación esperada	Diferencia
Costo A	\$800,000	\$800,000	0
Costo B	\$200,000	\$300,000	\$100,000

El costo A es un costo irrelevante, ya que el costo actual es de \$800,000 (es un costo histórico, ya se incurrió en él) y no se modificaría en caso de que se efectuara el cambio en evaluación. El costo B es relevante sólo en \$100,000, ya que \$200,000 son históricos y se incurriría en \$100,000 adicionales en caso de que se decidiera el cambio.

En la información para evaluar alternativas, se deben omitir los costos irrelevantes.

El siguiente cuadro presenta las características de los costos relevantes frente a los irrelevantes:

	Costos relevantes	Costos irrelevantes
Son costos históricos	No	Sí
Son costos futuros	Sí	No*
Su monto se modifica en cada alternativa	Sí	No
Su monto permanece igual en cada alternativa	No	Sí

* Cuando un costo futuro no guarda relación alguna con la decisión, es irrelevante.

En resumen, al tomar una decisión se deben eliminar primero de la información los costos que no se ven alterados al comparar una alternativa con otra y luego tomar como base para la evaluación los costos que sí cambian.

Ejercicio 2

1. Un costo es relevante si:

- a) Se ve afectado por la decisión.
- b) Es un costo futuro.
- c) Es un costo histórico.
- d) Es un costo fijo.

2. Un costo es irrelevante si:

- a) La empresa aún no incurre en él.
- b) Es un costo futuro.
- c) No se ve afectado por la decisión.
- d) Se ve afectado por la decisión.

3. Los costos irrelevantes:

- a) Se deben incluir en la información para toma de decisiones.
- b) No se deben incluir en la información para toma de decisiones.
- c) Se deben sumar a los relevantes para tener el total de costos.
- d) Se deben restar a los relevantes para tener el neto de los costos.

4. Las definiciones de los distintos tipos de costos tienen un objetivo eminentemente:

- a) Teórico.
- b) Académico.
- c) Epistemológico.
- d) Práctico.

5. La información relativa a los costos se aplica en la práctica:

- a) Exclusivamente para costear productos o servicios.
- b) Sólo para controlarlos.
- c) Únicamente para tomar decisiones.
- d) Para los tres casos anteriores.

6. Los costos que se deben informar y cuantificar en un reporte dependen de:

- a) La aplicación o uso que se pretende dar a la información.
- b) La facilidad en su determinación.
- c) La relación que guardan con el volumen de producción.
- d) Las políticas administrativas de la empresa.

7. Para identificar correctamente un tipo determinado de costo, es necesario:

- a) Ser experto en contabilidad administrativa y en métodos cuantitativos.
- b) Conocer la empresa, entender el problema que se pretende resolver y estar familiarizado con los conceptos relevantes de costos.
- c) Tener claros los criterios para su cuantificación y la naturaleza de las cuentas en que fueron registrados.
- d) Que el contralor de la empresa diseñe un catálogo de cuentas adecuado a las operaciones que realiza el negocio.

8. Frente a cada una de las situaciones que se mencionan, anota en la columna correspondiente una “X” si se trata de un costo relevante o irrelevante.

	Relevante	Irrelevante
Una empresa evalúa la conveniencia de adquirir una camioneta para repartir mercancía a los clientes. Se calcula a la vez la depreciación de una camioneta antigua.		
Misma evaluación. Depreciación de una camioneta nueva.		
Misma evaluación. Costo de una camioneta nueva.		
Misma evaluación. El impuesto sobre tenencia de automóviles de la camioneta antigua.		
La Compañía Mercantil del Centro, S. A., tiene problemas con el espacio destinado a bodegas, por lo que se rentará una más; se tienen dos posibilidades de renta. Se valora la renta que se pagaría mensualmente para cada una de ellas.		
Misma evaluación. Costo original del edificio donde están operando actualmente.		
Misma evaluación. Costo de publicidad que se lanzará el próximo año para impulsar sus ventas.		
Misma evaluación. Sueldo que se pagará al jefe de bodega que se contratará como responsable.		
Misma evaluación. Depreciación del edificio.		
Misma evaluación. Sueldo que se paga actualmente al jefe de bodega.		

8.3 Costos sumergidos

En este apartado y en los siguientes, se analizarán distintos tipos de costos que suelen presentarse en la práctica, con la finalidad de establecer su papel en el proceso de toma de decisiones.

Se analizarán en primer lugar los costos sumergidos, a los cuales se les conoce también como costos hundidos.

¿ Qué papel tienen los costos sumergidos en la toma de decisiones?

Un costo sumergido es aquel en el cual la empresa ya incurrió y, por tanto, no puede modificarse, los administradores no pueden cambiarlo con una decisión posterior a la erogación. Por ejemplo, supóngase que una empresa adquirió en \$14,000 un equipo de cómputo que, debido a un cambio de estrategia, se canceló la actividad para la que fue adquirido, por lo que, ya no se necesita. El costo de \$14,000 no lo pueden eliminar o modificar; los administradores no pueden tomar decisión alguna que elimine un hecho consumado, en este caso, la adquisición de la computadora.

La empresa tendrá que definir qué hacer con ese equipo que no está utilizando. Supóngase que ha identificado dos posibles acciones que se pueden tomar al respecto:

- a) Rentarlo.
- b) Venderlo.

Con el propósito de evaluar cada una de las opciones se reunió la siguiente información.

	Rentar	Vender
Ingresos derivados de la renta	\$20,000	
Ingresos derivados de la venta		\$12,000
Otros costos relacionados	\$ 9,000	\$ 1,000
Costo del equipo de cómputo	\$14,000	\$14,000

En el cuadro anterior se nota, independientemente de lo que la empresa vaya a hacer con el equipo, que el costo de \$14,000 está presente, es decir, no se va a modificar.

Los costos sumergidos no se pueden eliminar o modificar, los administradores no pueden tomar decisiones que eliminen un hecho consumado.

Para finalizar este análisis, *los costos sumergidos no se deben tomar en cuenta en la toma de decisiones*, ya que reúnen las dos características que en el apartado anterior se establecieron para los costos irrelevantes: a) ser datos históricos y b) su monto no se modifica en cada una de las opciones a evaluar.

Retomando los mismos datos del ejemplo, si a las personas responsables de evaluar las dos opciones anteriores, se les presentara información incluyendo los \$14,000 de costos sumergidos, existe la posibilidad de que éstos se confundan con esa información o que, en el mejor de los casos, se tenga que invertir más tiempo para analizarla y comprenderla.

Por ejemplo, para la opción de rentar, se obtendrían ingresos por \$20,000 y se tendrían costos de \$23,000 (\$9,000 de otros costos más \$14,000 del costo del equipo de cómputo) generando una pérdida de \$3,000. En la opción de vender, los ingresos serían \$12,000 y los gastos \$15,000 (\$1,000 de otros costos más \$14,000 del costo del equipo), generando una pérdida de \$3,000. Estas cifras pueden conducir a una decisión equivocada, ya que en ambas alternativas, de acuerdo con la información, la empresa perdería \$3,000. Sin embargo, la empresa ya erogó \$14,000, independientemente de la alternativa que se quiera tomar, estos costos están presentes y por tanto no deben tomarse en cuenta.

Se retoma la información con los mismos datos, pero sin tomar en cuenta el costo sumergido del equipo, se tiene que:

	Rentar	Vender
Ingresos	\$20,000	\$12,000
Costo	<u>9,000</u>	<u>1,000</u>
Utilidad	\$11,000	\$11,000

Si se compara, el contenido de esta información es muy distinto del anterior, sin embargo, las dos opciones son igualmente buenas para la empresa; para seleccionar la mejor opción se deben tomar en cuenta otros aspectos de tipo cualitativo.

Según DeCoster y Schafer,² los economistas a menudo emplean los términos costos sumergidos y costos fijos como intercambiables, pero en contabilidad su significado es distinto.

Los costos sumergidos son costos irrelevantes para la toma de decisiones, por tanto, no deben incluirse en los datos de la información que se presente para estos fines.

Ejercicio 3

1. A los costos sumergidos se les conoce también como:

- a) Costos diferenciales.
- b) Costos de oportunidad.
- c) Costos del periodo.
- d) Costos hundidos.

2. Una característica de los costos sumergidos es que:

- a) Aún no se incurre en ellos.
- b) Ya se incurrió en ellos.
- c) Se pueden controlar fácilmente.
- d) Son difíciles de controlar.

3. El monto de un costo sumergido:

- a) Se puede modificar con cierta facilidad.
- b) Se puede modificar con cierta dificultad.
- c) No se puede modificar.
- d) Su modificación depende de si son fijos o variables.

4. Los costos sumergidos:

- a) Son relevantes para la toma de decisiones.
- b) No se deben tomar en cuenta para la toma de decisiones.
- c) Pueden jugar un papel muy importante en la toma de decisiones.
- d) Son el dato más importante en la toma de decisiones.

5. Ropa para Todos, S. A., fabricó el año pasado un lote de camisas para caballero, con un diseño que aparentemente no ha gustado a los clientes ya que las ventas han sido bajas. La empresa puede reprocesarlas para modificar su diseño o bien, mediante el pago de una comisión a un intermediario, se puede vender como uniforme a los repartidores de ciertos productos alimenticios.

² DeCoster, Don y Eldon Schafer, *Management Accounting, A Decision Emphasis*, Nueva York, Wiley/Hamilton, p. 29.

Se pide:

- a) Listar todos los costos implicados en la situación anterior.
- b) Identificar cuáles de estos costos son sumergidos.

6. Promotora de Turismo, S. A., posee un terreno en Acapulco, por lo que se está evaluando la conveniencia de construir ya sea un hotel, un restaurante o un centro de convenciones. El costo sumergido es:

- a) El costo del terreno.
- b) El costo del hotel.
- c) El costo del restaurante.
- d) El costo del centro de convenciones.

7. Para cada una de las situaciones que se mencionan a continuación anota “sí” en caso de que se trate de un costo sumergido, y “no” en caso contrario.

	Costo sumergido
a) Una empresa evalúa la conveniencia de adquirir una camioneta para repartir mercancía a los clientes. Se calcula a la vez la depreciación de una camioneta antigua.	
b) Misma evaluación. Depreciación de una camioneta nueva.	
c) Misma evaluación. Costo de una camioneta nueva.	
d) Misma evaluación. El impuesto sobre tenencia de automóviles de la camioneta antigua.	
e) La Compañía Mercantil del Centro, S. A., tiene problemas con el espacio destinado a bodegas, por lo que se rentará una; se tienen dos posibilidades de renta. Se valora la renta que se pagaría mensualmente para cada una de ellas.	
f) Misma evaluación. Costo original del edificio donde están operando actualmente.	
g) Misma evaluación. Costo de publicidad que se lanzará el próximo año para impulsar sus ventas.	
h) Misma evaluación. Sueldo que se pagará al jefe de bodega que se contratará como responsable.	
i) Misma evaluación. Depreciación del edificio.	

8.4 Costos controlables y costos no controlables

¿Cómo se puede distinguir un costo controlable de uno no controlable?

Dependiendo del grado de influencia que pueda tener un administrador para regular el monto de un costo, se clasifican en controlables y no controlables.

La clasificación de estos costos está en función de la referencia a un determinado puesto dentro de la organización de la empresa. Es decir, que si la persona que

ocupa un puesto donde se puede autorizar un costo, dicho costo es controlable por él, ya que puede regular tanto su creación como su monto; si ese determinado funcionario no puede autorizar un costo, éste es no controlable, ya que esa persona no cuenta con la autoridad para permitir que se incurra en él o para modificar su monto.

Para que una empresa pueda incurrir en un costo es necesario que alguien lo autorice, es decir, si un administrador puede autorizar un determinado costo, éste es controlable, pero si el administrador no lo puede autorizar, entonces el costo es no controlable.

Por ejemplo, la empresa Tapones y Rodelas, S. A., cuenta con un departamento de auditoría interna; el responsable de este departamento le reporta al contralor de la compañía. De acuerdo con las políticas de la empresa, el contralor es el que tiene la autoridad para modificar los sueldos del personal que le reporta directa o indirectamente. Por tanto, los sueldos de dicha área son un costo controlable por parte del contralor y no controlables por parte del gerente de auditoría interna.

Casi todos los costos son controlables en algún nivel de la estructura organizacional de la empresa, siendo la alta administración la que cuenta con la suficiente autoridad para controlar en forma directa o indirecta la mayoría de los costos en que incurre una compañía, por ejemplo, puede tomar decisiones autorizando o rechazando proyectos (los cuales siempre implican costos) o puede regular el monto de una determinada erogación. Es decir, en los niveles más altos de la estructura organizacional son más los costos controlables y a medida que se va descendiendo en esta estructura los costos no controlables se van incrementando.

Es importante determinar que los términos costo directo y costo controlable no se refieren a lo mismo. Un costo directo, como ya se mencionó en unidades anteriores, se refiere a la facilidad y razonabilidad de identificar un costo con un departamento u otro objeto de costeo, un costo puede ser directo a un departamento pero no controlable por el responsable de éste, como en el ejemplo de Tapones y Rodelas, S. A., donde los sueldos de los auditores internos son directos al departamento de auditoría interna, pero no son controlables por ese departamento.

Tampoco se deben confundir los términos de costo fijo y costo variable con los de controlable y no controlable. Un costo puede ser fijo y a la vez controlable o puede ser variable e incontrolable, ya que los criterios de variabilidad y de controlabilidad no son excluyentes entre sí. Por ejemplo, en Tapones y Rodelas, S. A., lo que se paga al personal de auditoría interna es un costo fijo, pero también es un costo controlable a nivel del contralor. Si en esta empresa, a los vendedores se les pagara una comisión sobre el monto de las ventas, dicha comisión sería un costo variable, el cual es controlable por parte del gerente de ventas, pero no controlable por el gerente de producción.

El concepto de controlable y no controlable toma particular relevancia en la evaluación del desempeño de los responsables de los distintos departamentos que componen una empresa (como se analizará en la unidad 10) y algunas veces puede ser importante también en la toma de ciertas decisiones.

Dependiendo del nivel de la estructura organizacional, los costos pueden ser controlables o no controlables. La mayoría de los costos de una empresa son controlables en algún nivel de su estructura organizacional.

Ejercicio 4

1. Dependiendo del grado de influencia que pueda tener un administrador para regular el monto de los costos se clasifican en:

- a) Controlables y no controlables.
- b) Fijos y variables.
- c) Directos e indirectos.
- d) Relevantes e irrelevantes.

2. El que un costo sea controlable en un departamento, depende de que:

- a) Sea un costo directo a ese departamento.
- b) Sea un costo fijo.
- c) El responsable del departamento lo pueda o no autorizar.
- d) El monto sea importante.

3. La mayoría de los costos en que incurre una empresa son controlables en algún nivel de su estructura organizacional.

- a) Verdadero
- b) Falso

4. Entre más alto sea el nivel de la estructura organizacional de una empresa, es más difícil controlar un costo.

- a) Verdadero
- b) Falso

5. Todos los costos directos a un departamento son controlables por él.

- a) Verdadero
- b) Falso

6. Todos los costos fijos son no controlables.

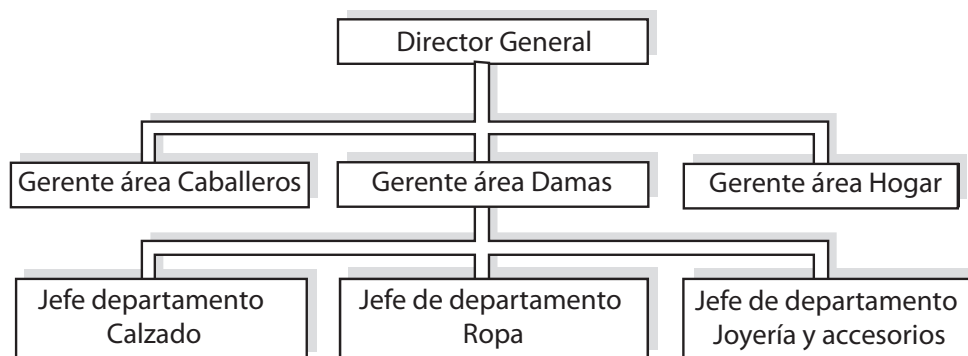
- a) Verdadero
- b) Falso

7. El concepto de costo controlable y costo no controlable toma particular relevancia en la evaluación del desempeño del responsable de un determinado segmento de la empresa.

- a) Verdadero
- b) Falso

8. Modas y Novedades, S. A., es una tienda departamental dividida por áreas (Caballeros, Damas y Hogar) y cada área a su vez está subdividida en departamentos.

Para cada una de estas áreas existe un administrador responsable, como se muestra en el siguiente organigrama (sólo el área Damas se presenta hasta nivel de sección para que el desarrollo del ejercicio no sea muy laborioso):



A continuación se presentan las principales responsabilidades de cada una de las personas que están al frente de estos segmentos:

	Funciones
Director general	• ☐ Autoriza la adquisición de activos fijos. • ☐ Autoriza los sueldos de los gerentes de área. • ☐ Autoriza la publicidad general de la empresa.
Gerente de área	• ☐ Autoriza la adquisición de inventarios. • ☐ Autoriza los sueldos de los jefes de departamento. • ☐ Autoriza la publicidad del área.
Jefe de departamento	• ☐ Autoriza los sueldos base de los vendedores. • ☐ Autoriza las comisiones de los vendedores. • ☐ Autoriza la publicidad del departamento.

El mes pasado la empresa incurrió en los siguientes costos:

Publicidad	\$ 560,000
Sueldos	530,000
Comisiones a vendedores	380,000
Depreciación del edificio	240,000
Depreciación de muebles y enseres	120,000
Teléfono, luz y agua	800,000
Mermas y faltantes en inventarios	<u>70,000</u>
Total	\$2'700,000

Después de un análisis cuidadoso se pudo determinar cada uno de estos costos:

Publicidad \$120,000, para la empresa en general; \$280,000 para la publicidad por área (\$80,000 Caballeros, \$140,000 Damas y \$60,000 Hogar) y \$160,000 para la publicidad de los departamentos de cada área (\$20,000 para el área Caballeros; \$110,000 para el área Damas y \$30,000 para el área Hogar).

De los \$110,000 del área Damas, \$90,000 corresponden al departamento de ropa, \$8,000 al departamento de calzado y \$12,000 al departamento de joyería y accesorios.

Sueldos: \$200,000 para la dirección general; \$120,000 para los gerentes de área (\$40,000 Caballeros, \$60,000 Damas y \$20,000 Hogar); \$210,000 para los jefes de departamento (\$60,000 para el área de Caballeros, \$120,000 para el área de Damas y \$30,000 al área Hogar).

De los \$120,000 del área Damas, \$50,000 corresponden al jefe del departamento de ropa, \$40,000 al jefe del departamento de calzado y \$30,000 al jefe de joyería y accesorios.

Comisiones a vendedores. \$130,000 del área Caballeros, \$180,000 del área Damas y \$70,000 del área Hogar.

De los \$180,000 del área Damas, \$80,000 corresponden al departamento de ropa, \$40,000 al departamento de calzado y \$60,000 al departamento de joyería y accesorios.

Depreciación del edificio. Se prorratea a cada uno de los distintos segmentos con base en el espacio ocupado en metros cuadrados. Dirección general 10%, gerencia Caballeros 30%, gerencia Damas 40%, gerencia Hogar 20%.

De la depreciación asignada a la gerencia Damas, 60% corresponde al departamento de ropa, 30% al departamento de calzado y 10% a joyería y accesorios.

Depreciación de muebles y enseres. \$10,000 son por activos de la dirección general; \$20,000 por activos de la gerencia Hogar, \$40,000 por activos de la gerencia Caballeros y \$50,000 por activos de la gerencia Damas.

De los \$50,000 de la gerencia Damas, \$35,000 por activos del departamento de ropa; \$10,000 por activos del departamento de calzado, y \$5,000 por activos del departamento de joyería y accesorios.

Teléfono, luz y agua. Los mismos costos por departamento aplicados en la depreciación del edificio.

Mermas y faltantes en inventarios. En su totalidad corresponden al área Damas (\$50,000 al departamento de joyas y accesorios y \$20,000 al departamento de ropa).

Se pide:

1. Calcular los costos que corresponden a cada ramificación (empezando por los departamentos).
2. Definir si cada uno de los costos es directo o indirecto.
3. Definir si cada uno de los costos es controlable o no controlable.
4. Presentar un resumen del total de costos en cada segmento.

Para responder los puntos anteriores utiliza los siguientes cuadros:

Departamento de ropa

Costo	Cantidad	Directo	Controlable
Publicidad del departamento			
Sueldo del jefe			
Comisiones de los vendedores			
Depreciación del edificio			
Depreciación de muebles y enseres			
Mermas y faltantes en inventarios			
Teléfono, luz y agua			
Total			

Departamento de calzado

Costo	Cantidad	Directo	Controlable
Publicidad del departamento			
Sueldo del jefe			
Comisiones de los vendedores			
Depreciación del edificio			
Depreciación de muebles y enseres			
Teléfono, luz y agua			
Total			

Departamento de joyería y accesorios

Costo	Cantidad	Directo	Controlable
Publicidad del departamento			
Sueldo del jefe			
Comisiones de los vendedores			
Depreciación del edificio			
Depreciación de muebles y enseres			
Mermas y faltantes en inventarios			
Teléfono, luz y agua			
Total			

Área Caballeros

Costo	Cantidad	Directo	Controlable
Publicidad del área			
Publicidad del departamento (*)			
Sueldo del gerente			
Sueldos de los jefes de departamento (*)			
Comisiones de los vendedores (*)			
Depreciación del edificio			
Depreciación de muebles y enseres (*)			
Teléfono, luz y agua			
Total			

* Debido a que no se dan datos por departamento, se asignaron individualmente por área.

Área Hogar

Costo	Cantidad	Directo	Controlable
Publicidad del área			
Publicidad del departamento (*)			
Sueldo del gerente			
Sueldos de los jefes de departamento (*)			
Comisiones de los vendedores (*)			
Depreciación del edificio			
Depreciación de muebles y enseres (*)			
Teléfono, luz y agua			
Total			

* Debido a que no se dan datos por departamento, se asignaron individualmente por área.

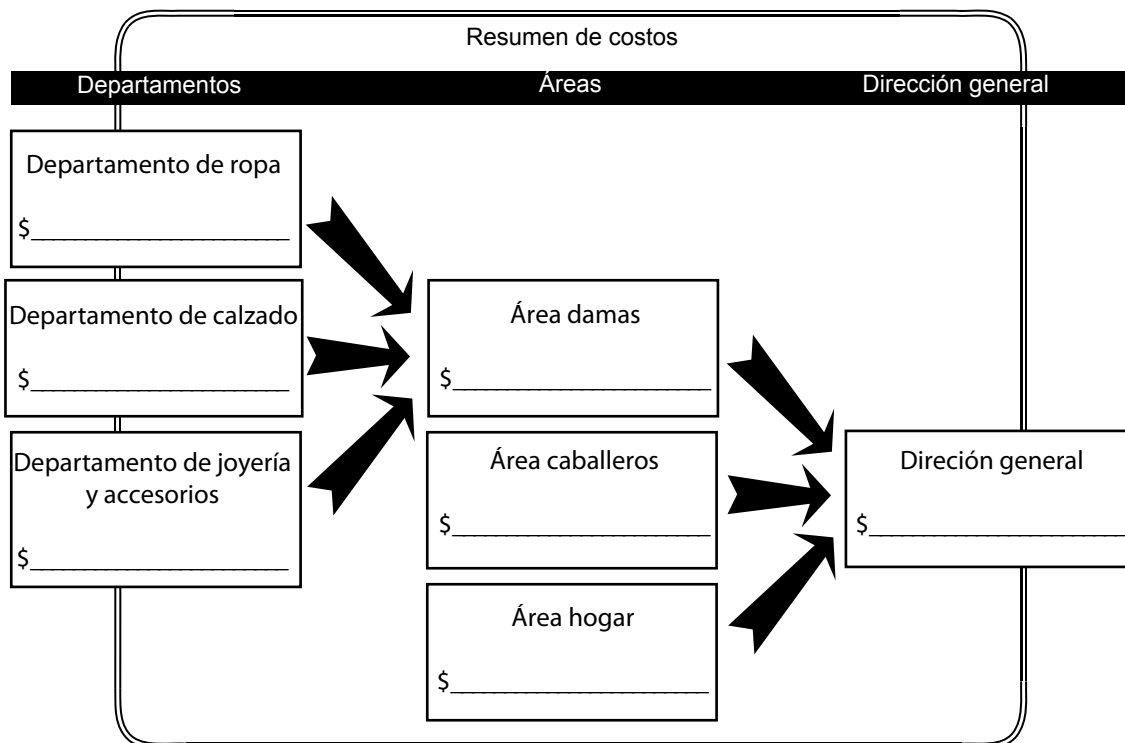
Área Damas

Costo	Cantidad	Directo	Controlable
Publicidad del área			
Sueldo del gerente			
Departamento de ropa			
Departamento de calzado			
Departamento de joyería y accesorios			
Total			

Dirección general

Costo	Cantidad	Directo	Controlable
Publicidad de la empresa			
Sueldos de la dirección general			
Depreciación del edificio			
Depreciación de muebles y enseres			
Teléfono, luz y agua			
Área Caballeros			
Área Damas			
Área Hogar			
Total			

Resumen de costos



8.5 Costos virtuales y costos erogables

¿Cuál es la diferencia fundamental entre un costo virtual y un costo erogable?

Dependiendo de si un costo implica o no un flujo negativo de efectivo (es decir, una salida o pago de dinero), los costos se clasifican en virtuales y erogables.

Costos virtuales

Los costos que no requieren (tanto en el actual periodo como en el futuro) del desembolso de una cantidad de efectivo, reciben el nombre de costos virtuales. Estos costos se registran contablemente para dar cumplimiento a un principio analizado en cursos anteriores, que se conoce como periodo contable. Este principio establece que, para determinar correctamente la utilidad de un periodo, a los ingresos correspondientes a ese lapso se les debe confrontar con los gastos relativos incurridos también durante el mismo periodo.

En el primer curso de contabilidad financiera se analizó un tema relativo a los ajustes que se deben correr previos a la formulación de los estados financieros, precisamente para registrar ingresos y gastos que por alguna razón (básicamente por falta de flujo de efectivo), no se habían registrado. La mayoría de esos ajustes generan costos virtuales.

Como ejemplos de costos virtuales tenemos los siguientes:

- Depreciación de activos fijos.
- Amortización de activos intangibles.
- Gastos derivados por estimaciones de cuentas incobrables.
- Cargo en resultados por concepto de inventarios obsoletos o de lento movimiento.
- Reconocimiento en resultados de la expiración de un pago anticipado.

Todas estas partidas y otras más que se analizarán en cursos posteriores, determinan la utilidad, pero no implican movimientos en los flujos de efectivo.

Costos erogables

Los costos erogables (conocidos también como costos desembolsables), son aquellos que implican que la empresa deberá hacer un pago mediante una salida de efectivo o mediante la entrega de otro activo, debido a una decisión tomada por la administración. Estos costos se incluyen en los reportes contables (aunque no necesariamente se identifican como erogables), se reconocen al momento que aparece un pasivo o disminuye un activo como consecuencia de un sacrificio económico y su monto es precisamente el del pasivo que surgió o el del valor del activo que se entregó o se entregará.

En opinión de DeCoster algunas de las personas que toman decisiones suponen equivocadamente que todos los costos variables son costos desembolsables.³ Aunque la mayoría de los costos variables son desembolsables, por ejemplo, comisiones a vendedores, costo de la materia prima, etc., también puede haber

³ *Ibid.*

costos virtuales variables como sería el caso de una maquinaria que se depreciara con base en unidades producidas o el gasto de cuentas incobrables calculado como un porcentaje de las ventas, etcétera.

Implicaciones para la toma de decisiones

Dependiendo de la decisión que se vaya a tomar, algunos de los costos irrelevantes son virtuales, por ejemplo, la depreciación de los activos fijos que tiene la empresa, así como de las que va a adquirir no es relevante, excepto por su efecto fiscal, ya que al ser una partida deducible implica un ahorro de impuestos.

Lo mismo sucede con los costos erogables, en algunos casos puede ser un costo relevante, pero en otros puede ser irrelevante. Por ejemplo, supóngase una situación en la que se está evaluando la conveniencia de rentar una bodega adicional que estará a cargo de un jefe (la persona se tendría que contratar), que le reportará al gerente de almacenes (el sueldo de este gerente no se verá modificado por la renta de la bodega adicional). Para tomar la decisión, el sueldo que se pagará al gerente a pesar de ser un costo desembolsable, es un costo irrelevante, ya que el monto del desembolso no se ve afectado por la decisión; en cambio, el sueldo del nuevo jefe es un costo relevante. Por tanto, lo que lo hace relevante o irrelevante, no es porque sea erogable sino por la modificación que éste sufre bajo las alternativas que se están considerando.

¿En función de qué, los costos son relevantes o irrelevantes?

No necesariamente todos los costos virtuales son costos fijos, no todos los costos desembolsables son costos variables.

Ejercicio 5

I.

1. Dependiendo de si un costo implica o no un flujo de efectivo los costos se clasifican en:

- a) Fijos y variables.
- b) Directos e indirectos.
- c) Virtuales y erogables.
- d) Relevantes e irrelevantes.

2. A los costos que no provocan (ni en el presente ni en el futuro), un flujo negativo de efectivo se les conoce como:

- a) Costos erogables.
- b) Costos virtuales.
- c) Costos fijos.
- d) Costos variables.

3. A los costos que implican un movimiento negativo en el efectivo se les conoce como:

- a) Costos erogables.
- b) Costos virtuales.
- c) Costos fijos.
- d) Costos variables.

4. Los costos desembolsables es otro nombre de los costos:

- a) Erogables.
- b) Virtuales.
- c) Fijos.
- d) Variables

5. Todos los costos desembolsables son costos variables.

- a) Verdadero
- b) Falso

6. Todos los costos virtuales son costos irrelevantes.

- a) Verdadero
- b) Falso

7. Todos los costos erogables son costos relevantes.

- a) Verdadero
- b) Falso

8. Todos los costos virtuales son costos fijos.

- a) Verdadero
- b) Falso

II.

A continuación se presentan ciertas transacciones, en la columna apropiada deberás anotar “+” si tiene un efecto de incremento sobre la utilidad o el flujo de efectivo, “0” si no tiene efecto alguno sobre estas partidas, y “-” si el efecto es de disminución. Asimismo, en la última columna anota la letra “V” si es un costo virtual, “E” si es un costo erogable y “N” si no corresponde a ninguna de estas dos categorías.

Por ejemplo.

	Efecto sobre utilidad	Efecto sobre flujo de efectivo	Tipo de costo
Compra al contado de inventarios	0	-	E

Costo	Efecto sobre utilidad	Efecto sobre flujo de efectivo	Tipo de costo
Adquisición de un seguro pagado por anticipado.			
Monto cargado a gastos por la parte proporcional del tiempo transcurrido desde la adquisición de la prima del seguro anterior hasta la fecha actual.			
Amortización de una patente.			
Incremento a la estimación de cuentas incobrables.			
Depreciación del equipo de reparto.			
Dividendos decretados.			
Pago de los dividendos anteriores.			
Sueldos pagados al personal administrativo.			
Comisiones ganadas por los vendedores pero que aún no se les pagan.			
Pago de las comisiones a los vendedores.			

8.6 Costo de oportunidad

Cualquier toma de decisiones implica evaluar y posteriormente seleccionar de entre las distintas opciones la mejor. Esta selección, tal y como se analizó en el apartado 8.1 de esta unidad, implica sacrificar los beneficios de otra alternativa que era buena (pero no la mejor).

¿Cómo se mide un costo de oportunidad?

Por ejemplo. Si dos aficionados al fútbol Pedro González y Juan Padilla, están estudiando una carrera universitaria pero Pedro adicionalmente trabaja de tiempo parcial por las tardes y este viernes hay un partido donde juega por el campeonato su equipo favorito y los dos están haciendo planes para asistir; la decisión que debe tomar Juan es, asistir o no al evento; en el caso de Pedro, esta decisión se tiene que plantear como la selección de dos alternativas; ir a trabajar el viernes por la tarde o asistir al partido. Supóngase que después de evaluar cada una de ellas, Pedro decide asistir al partido para apoyar a su equipo. Si le preguntáramos a cada uno de ellos cuánto le va a costar ir al estadio, en el caso de Juan, el costo es básicamente el precio del boleto de admisión, pero en el caso de Pedro, además del costo del boleto tiene otro, el sueldo que va a dejar de ganar al no trabajar esa tarde. Este último tipo de costo recibe el nombre de *costo de oportunidad*.

Definición de costo de oportunidad

Un costo de oportunidad se define como los beneficios que se dejan de recibir al seleccionar una alternativa (la mejor) en lugar de otra. Es decir, el flujo neto de efectivo derivado de una determinada alternativa que se pierde si no se selecciona dicha alternativa.

El costo de oportunidad de un activo es la cantidad de dinero que se deja de recibir al darle a ese activo el uso actual en lugar de otro uso alternativo. Por ejemplo, el dinero que está invertido en inventarios se podría tener depositado en una cuenta de inversión en la cual la empresa ganaría una determinada cantidad de intereses, pero la empresa consideró que era mejor invertirlo en inventarios. Por tanto, el costo de oportunidad son los intereses que se están dejando de ganar.

Si un activo no tiene un uso alternativo su costo de oportunidad es cero. En el ejemplo de los dos aficionados al fútbol, Juan no tiene un costo de oportunidad ya que independientemente del uso que le dé a su tiempo el viernes en la tarde, no recibe flujo de efectivo alguno, en cambio Pedro tiene un costo de oportunidad ya que al asistir al partido no se presentará a trabajar por lo que dejará de percibir un flujo de efectivo.

Importancia de los costos de oportunidad en la toma de decisiones

En opinión de Joel Dean,⁴ los costos de oportunidad informan a los administradores que resulta peligroso limitar el conocimiento de los costos solamente a lo que la empresa está haciendo. El costo crítico en muchos casos se refiere a lo que no se está haciendo y se pudiera hacer; lo cual representa un riesgo puesto que es sencillo tomarlo en cuenta.

Los costos de oportunidad son relevantes en la toma de decisiones (ya que satisfacen los dos requisitos que se han estado mencionando) y se debe estar alerta para considerarlos, ya que al no indicar entradas o salidas de efectivo la contabilidad no los toma en cuenta en sus reportes lo que lleva a que se ignoren completamente.

El costo de oportunidad de un activo es el ingreso que se dejará de percibir al darle a ese activo el uso actual en lugar de otro uso alternativo.

Identificación y medición de los costos de oportunidad

Para identificar un costo de oportunidad es recomendable formular dos preguntas:

- ¿Tiene algunos usos alternos este activo?
- ¿Cuál es el mejor de ellos?

Una vez que se tengan las respuestas, se puede cuantificar el costo de oportunidad, determinando el monto de los beneficios que recibirá la empresa si se le da al activo un uso alternativo. En la práctica puede existir cierto grado de dificultad para realizar esta cuantificación, sobre todo si no se conoce la aplicación opcional que se le pudiera dar a un determinado recurso.

Los costos de oportunidad son datos relevantes para la toma de decisiones, ya que reflejan los beneficios que está dejando de recibir la empresa al haber seleccionado una alternativa determinada sacrificando otra.

⁴ Dean, Joel, *Managerial Economics*, Englewood Cliffs, Nueva Jersey, Prentice Hall, p. 260.

Ejercicio 6

I.

1. A los beneficios que se dejan de recibir al seleccionar una alternativa en lugar de otra se les da el nombre de:

- a) Costos sumergidos.
- b) Costos relevantes.
- c) Costos erogables.
- d) Costos de oportunidad.

2. Si un activo no tiene un uso distinto al que se le está dando actualmente:

- a) Su costo de oportunidad permanece constante.
- b) Su costo de oportunidad es positivo.
- c) Su costo de oportunidad es negativo.
- d) Su costo de oportunidad es cero.

3. La contabilidad incluye en sus reportes tradicionales los costos de oportunidad.

- a) Verdadero
- b) Falso

4. Los costos de oportunidad son relevantes en la toma de decisiones.

- a) Verdadero
- b) Falso

5. En la práctica normalmente es relativamente fácil calcular un costo de oportunidad.

- a) Verdadero
- b) Falso

II.

Identifica el costo de oportunidad en cada una de las siguientes situaciones:

1. Una empresa posee dos aviones que usa exclusivamente en los viajes de negocios de sus ejecutivos. En la ciudad existe una fuerte demanda de servicios de aerotaxi.

2. Una empresa tenía invertidos \$10'000,000 en instrumentos financieros. El mes pasado vendió esa inversión y con lo que obtuvo adquirió un terreno para construir sus oficinas.

3. Raúl García estaba estudiando el penúltimo semestre de la carrera de contador público hasta que recibió una oferta de trabajo con un sueldo bastante atractivo, razón por la cual decidió dejar sus estudios.

4. Un médico canceló tres citas con sus pacientes para poder asistir a un concierto.

5. Mercantil del Centro, S. A., le rentaba a Alimentos de la Costa, S. A., una parte de su edificio, debido a que necesitaba espacio para almacenar inventarios le pidió desocupara el local.

8.7 Costos incrementales y costos diferenciales

¿Cuál es la diferencia entre un costo incremental y un costo diferencial?

Un costo diferencial, como lo indica su nombre, es el monto o cantidad de diferencia de un mismo costo en dos alternativas. Por ejemplo, una persona desea salir de vacaciones, y está evaluando ir a Guadalajara o bien a Mérida. Después de estar consultando con varias agencias de viajes reunió la siguiente información.

Costo del paquete vacacional a Mérida	\$9,600
Costo del paquete vacacional a Guadalajara	7,700
Costo diferencial	\$1,900

Los costos incrementales son costos agregados en los que se incurre al tomar una determinada acción. Son la diferencia en el costo total resultante de un cambio. En el ejemplo anterior, si comparamos el paquete de Guadalajara con el de Mérida, los costos se incrementan en \$1,900, es decir, éste es el costo incremental.

Por tanto, todos los costos incrementales son costos diferenciales, ya que surgen de la comparación de dos situaciones. Sin embargo, en estas comparaciones de costos, las diferencias no necesariamente reflejan un incremento. Por ejemplo, un abogado renta una oficina por la cual paga \$10,000 de renta; en un edificio cercano puede rentar una oficina por \$9,000 mensuales, el costo diferencial es de \$1,000 (\$10,000 – \$9,000), es decir, aunque todos los costos incrementales son costos diferenciales, no todos los costos diferenciales son incrementales.

Para algunos especialistas, ésta es una diferencia muy sutil por lo que siguen un criterio más práctico tomando estos dos conceptos como términos intercambiables, tal es el caso de Hilton quien dice: “a los costos diferenciales también se les conoce como costos incrementales”⁵.

El costo diferencial es la diferencia entre el total del mismo costo con dos alternativas distintas.

Además de los costos incrementales, existe otra clase de costos diferenciales que es la de *costo marginal*. Un **costo marginal** es el incremento en los costos de los productos al fabricar una unidad adicional. Esto se explica en el siguiente ejemplo.

Cantidad de artículos producidos	Costo total de producción	Costo marginal
1	\$ 8,000	
2	\$10,000	\$2,000
		Incremento en los costos al producir una unidad adicional
8	\$63,000	
9	\$64,800	\$1,800
		Incremento en los costos al producir una unidad adicional

⁵ Hilton, Ronald W., *Managerial Accounting*, Nueva York, McGraw Hill, p. 51.

Relevancia de los costos diferenciales en la toma de decisiones

Los costos diferenciales, precisamente por ser distintos en cada una de las alternativas, siempre son relevantes en la toma de decisiones, por lo que se deben incorporar en la información que se analiza para evaluar cada una de las distintas alternativas.

Todos los costos incrementales son costos diferenciales, pero no todos los costos diferenciales son incrementales.

Ejercicio 7

1. A la cantidad resultante de comparar un mismo costo con dos distintas alternativas se le conoce como:
 - a) Costo diferencial.
 - b) Costo de oportunidad.
 - c) Costo virtual.
 - d) Costo sumergido.
2. En sentido estricto, no existe diferencia alguna entre un costo diferencial y un costo incremental.
 - a) Verdadero
 - b) Falso
3. Todos los costos incrementales son costos diferenciales.
 - a) Verdadero
 - b) Falso
4. Todos los costos diferenciales son costos incrementales.
 - a) Verdadero
 - b) Falso
5. Todos los costos marginales son costos incrementales.
 - a) Verdadero
 - b) Falso
6. Todos los costos incrementales son costos marginales.
 - a) Verdadero
 - b) Falso
7. Todos los costos diferenciales son relevantes en la toma de decisiones.
 - a) Verdadero
 - b) Falso

8.8 Costos fijos comprometidos y costos fijos discrecionales

¿Cuál es el origen de los costos fijos comprometidos y de los discrecionales?

El concepto de costo fijo, así como sus implicaciones y aplicaciones en contabilidad administrativa se analizaron en otras unidades. A continuación se analizará una categoría especial de estos costos: los comprometidos y los discrecionales.

Definición de costos fijos comprometidos

Un costo comprometido es un costo fijo que se va a estar generando durante un periodo largo, debido a ciertas decisiones de inversión tomadas por la empresa. Por ejemplo, cuando una empresa decide adquirir una maquinaria o comprar un equipo se está comprometiendo a incurrir en cierta cantidad de costos fijos durante varios años como son, depreciación, mantenimiento, reparaciones, seguros contra incendio o destrucción, etcétera.

De acuerdo con Garrison y Noreen,⁶ los costos fijos comprometidos tienen dos características:

1. Son costos a largo plazo, es decir, abarcan varios años. Por ejemplo, si una empresa adquiere un edificio donde instala sus oficinas corporativas, durante cada uno de los años de vida útil de este activo se va a estar incurriendo en un costo determinado por depreciación.

2. No se pueden eliminar o reducir sin poner en peligro la rentabilidad de la empresa o las metas a largo plazo de la organización. Retomando el ejemplo anterior del edificio, el monto de la depreciación difícilmente se puede reducir o eliminar, debido a que está en función de una inversión que ya se efectuó y, si se reduce, se verán afectadas la rentabilidad y las metas de la empresa.

Definición de costos fijos discrecionales

Los costos discrecionales (conocidos también como programados), se originan debido a una política general establecida por la administración de la empresa, es decir, la administración define cuáles costos y el monto de los mismos, por ejemplo, el nivel de sueldos que se pagará al personal del área administrativa, el monto de la publicidad y otras partidas similares se proyectan como parte de los presupuestos anuales y pueden modificarse año tras año.

Se trata de un costo discrecional si se pueden eliminar o modificar a corto plazo. En caso contrario, se trata de un costo comprometido.

Los costos discrecionales tienen dos características.

1. La naturaleza de estos costos es de corto plazo (no mayor a un año). Forman parte del plan a corto plazo determinado en el presupuesto anual de la empresa.

2. Se pueden reducir o eliminar sin afectar seriamente la rentabilidad de la empresa.⁷ Por ejemplo, en el presupuesto se aprobó una determinada cantidad de sueldos al personal administrativo, pero debido a una

⁷ *Ibid.*

situación crítica, la empresa se ve obligada a prescindir de los servicios de una parte importante del personal administrativo; la rentabilidad de la empresa no se verá afectada seriamente por esta medida (partiendo del hecho que las actividades y funciones del personal despedido no agregaban valor).

Relevancia de estos costos en la toma de decisiones

Para las decisiones a corto plazo los costos fijos comprometidos son irrelevantes ya que por una parte son históricos, es decir, ya se incurrió en ellos y, por otra, su monto no se ve afectado por las alternativas que se están evaluando. En cambio los costos fijos discrecionales o programados si se pueden ver afectados por cada una de las alternativas.

Los costos discrecionales se originan como parte de los planes a corto plazo que integran los presupuestos anuales.

Ejercicio 8

1. Son costos que se generan durante un periodo largo de tiempo debido a ciertas decisiones de inversión efectuadas por la administración de la empresa:

- a) Virtuales.
- b) Erogables.
- c) Comprometidos.
- d) Discrecionales.

2. Una característica de estos costos es que no se pueden eliminar o reducir sin poner en peligro la rentabilidad de la empresa:

- a) Virtuales.
- b) Erogables.
- c) Comprometidos.
- d) Discrecionales.

3. “Costos programados” es otro nombre con el que se conoce a los costos:

- a) Virtuales.
- b) Erogables.
- c) Comprometidos.
- d) Discrecionales.

4. Normalmente estos costos tienen una naturaleza de corto plazo; forman parte del plan a corto plazo determinado en el presupuesto:

- a) Virtuales.
- b) Erogables.
- c) Comprometidos.
- d) Discrecionales.

5. Para las decisiones a corto plazo los costos fijos comprometidos son irrelevantes.

- a) Verdadero b) Falso

6. La depreciación es un ejemplo de costo comprometido.

- a) Verdadero b) Falso

7. La publicidad es un ejemplo de costo discrecional.

- a) Verdadero b) Falso

Resumen

En esta unidad se analizó la importancia de la información relativa a los costos para la toma de decisiones. Primeramente, se mostró la importancia del administrador para tomar decisiones, así como también los pasos necesarios para *tomar una decisión en forma racional*: definiendo el problema, estableciendo criterios de selección, identificando alternativas, evaluando alternativas, y seleccionando la mejor.

Enseguida se presentó un breve análisis de las *características de los costos* para distinguir los que son relevantes para la toma de decisiones, de aquellos que son irrelevantes. Los relevantes son costos futuros cuyo monto se ve alterado en cada una de las alternativas. Los irrelevantes, en cambio, son costos históricos y su monto no se altera bajo cada una de las opciones.

A continuación se muestra un cuadro que resume y complementa cada uno de los costos cuyas definiciones se analizaron en esta unidad.

Tipos de costos	Criterios para diferenciarlos	Papel en la toma de decisiones
Costo relevante- costo irrelevante	Se ve o no afectado por la decisión	Los relevantes se deben incluir en la información. Los irrelevantes se deben eliminar
Costo sumergido	Es un costo histórico. Su monto no se ve alterado en ninguna de las alternativas	Son costos irrelevantes
Costo controlable- costo no controlable	A un nivel de mando su monto puede o no ser alterado o eliminado	Son relevantes para la evaluación del desempeño y también para cierto tipo de decisiones
Costos virtuales- costos erogables	Si implican o no la entrega de efectivo o de otro activo	Los costos virtuales históricos son irrelevantes, pero los futuros al igual que los costos erogables son relevantes
Costo de oportunidad	Beneficios que se dejan de obtener al seleccionar la mejor alternativa en lugar de otra	Es un dato relevante
Costo incremental- costo diferencial	Diferencia entre el total del mismo costo con dos alternativas distintas	Es un costo relevante
Costo fijo comprometido- costo fijo discrecional	Si no se pueden eliminar o modificar a corto plazo, es un costo comprometido, en caso contrario, se trata de un costo discrecional	Normalmente los costos fijos comprometidos son irrelevantes y los discrecionales pueden ser relevantes

Actividades sugeridas

1. Supón que tienes dos ofertas de trabajo. Establece un modelo con los criterios de selección para determinar cuál de los dos es el que te conviene, clasificando estos criterios en dos categorías:

- a) Aquellos que necesariamente deben de cumplirse para poder seleccionar una alternativa.
- b) Aquellos que aunque no sean indispensables, son deseables.

2. Lee el Boletín A-1 de la Comisión de Principios de Contabilidad y elabora una lista de las características que enumera para que la información contable pueda ser útil.

Autoevaluación

1. Marca con una “X” el tipo de costo que se refiere (un costo puede abarcar más de una categoría).

	Costo de oportunidad	Costo sumergido	Costo virtual	Costo fijo comprometido	Costo incremental
Depreciación de un equipo antiguo					
Intereses que se dejan de ganar al retirar una inversión para comprar equipo de reparto					
Depreciación de un equipo que se piensa adquirir					
Un local anexo al edificio se le rentaba a otra empresa, pero ahora se está usando como bodega					
Publicidad para un producto nuevo					
Sueldo de un nuevo supervisor que se va a contratar					
Monto de la materia prima consumida en la producción de unos artículos que no se han podido vender					
Costos en los que se incurrió para organizar la empresa					
Amortización de los costos anteriores					
Renta que se pagará por una oficina					

2. El sueldo que una persona pudiera estar ganando en este momento, en lugar de estar resolviendo este cuestionario de autoevaluación es:

- a) Un costo de oportunidad.
- b) Un costo sumergido.
- c) Un costo incremental.
- d) Un costo erogable.

3. Un ejemplo de un costo que no debe tomarse en cuenta para la toma de decisiones es:

- a) Costo de oportunidad.
- b) Costo sumergido.
- c) Costo incremental.
- d) Costo marginal.

4. Una empresa usa una parte de un edificio como bodega aunque ese espacio lo puede rentar a otra empresa. La renta es:

- a) Costo de oportunidad.
- b) Costo sumergido.
- c) Costo incremental.
- d) Costo erogable.

5. Las características de un costo de oportunidad:

- a) Son costos relevantes para la toma de decisiones que la contabilidad incorpora en sus registros.
- b) Son costos relevantes para la toma de decisiones que la contabilidad no incorpora en sus registros.
- c) Son costos irrelevantes para la toma de decisiones que la contabilidad incorpora en sus registros.
- d) Son costos irrelevantes para la toma de decisiones que la contabilidad no incorpora en sus registros.

6. Camisas de Gala, fabricó 500 camisas el mes pasado. El costo variable de producción de esas camisas es:

- a) Un costo incremental.
- b) Un costo virtual.
- c) Un costo de oportunidad.
- d) Un costo sumergido.

7. Los costos incrementales siempre son costos fijos.

- a) Verdadero
- b) Falso

8. Entre más alto sea el puesto en la estructura organizacional de la empresa es mayor el número de costos controlables.

- a) Verdadero
- b) Falso

9. Los costos sumergidos siempre son costos fijos.

- a) Verdadero b) Falso

10. Margarita González trabaja como secretaria en una empresa y está evaluando la conveniencia de entrar a estudiar preparatoria de tiempo completo en una institución privada. Debido a que su familia vive en otra ciudad ella está rentando un departamento junto con otras amigas.

- a) Identifica el costo sumergido.
- b) Identifica el costo incremental.
- c) Identifica el costo de oportunidad.

Respuestas a los ejercicios

Ej. 1

1. b)
2. c)
3. a)
4. b)
5. a)
6. d)
7. d)
8. c)
9. d)
10. a)

Ej. 2

1. a)
2. c)
3. b)
4. d)
5. d)
6. a)
7. b)
- 8.

	Relevante	Irrelevante
Una empresa evalúa la conveniencia de adquirir una camioneta para repartir mercancía a los clientes. Se calcula, a la vez, la depreciación de una camioneta antigua.		x
Misma evaluación. Depreciación de una camioneta nueva.		x
Misma evaluación. Costo de una camioneta nueva.	x	
Misma evaluación. El impuesto sobre tenencia de automóviles de la camioneta antigua.		x
La Compañía Mercantil del Centro, S. A., tiene problemas con el espacio destinado a bodegas, por lo que se rentará una más, se tienen dos posibilidades de renta. Se valora la renta que se pagaría mensualmente para cada una de ellas.	x	x
Misma evaluación. Costo original del edificio donde están operando actualmente.		x
Misma evaluación. Costo de publicidad que se lanzará el próximo año para impulsar sus ventas.		x
Misma evaluación. Sueldo que se pagará al jefe de bodega que se contratará como responsable.		x*
Misma evaluación. Depreciación del edificio.		x
Misma evaluación. Sueldo que se paga actualmente al jefe de bodega.		x

* Es irrelevante ya que la decisión se refiere a la selección de una bodega, cualquiera que ésta sea, el monto del sueldo del jefe no se verá modificado.

Ej. 3

1. d)
2. b)
3. c)
4. b)
5. a) Producción, reproceso, comisiones
b) Costos de producción del lote
6. a)
7. a) Sí.
b) No.
c) No.
d) Sí.
e) No.
f) Sí.
g) No.
h) No.
i) Sí.

Ej. 4

1. a)
2. c)
3. a)
4. b)
5. b)
6. b)
7. a)
- 8.

Departamento de ropa

Costo	Cantidad	Directo	Controlable
Publicidad del departamento	\$ 90,000	Sí	Sí
Sueldo del jefe	50,000	Sí	No
Comisiones de los vendedores	80,000	Sí	Sí
Depreciación del edificio	57,600	No	No
Depreciación de muebles y enseres	35,000	Sí	No
Mermas y faltantes en inventarios	20,000	Sí	Sí
Teléfono, luz y agua	192,000	No	No
Total	\$524,600		

Departamento de calzado

Costo	Cantidad	Directo	Controlable
Publicidad del departamento	\$ 8,000	Sí	Sí
Sueldo del jefe	40,000	Sí	No
Comisiones a los vendedores	40,000	Sí	Sí
Depreciación del edificio	28,800	No	No
Depreciación muebles y enseres	10,000	Sí	No
Teléfono, luz y agua	96,000	No	No
Total	\$222,800		

Departamento de joyería y accesorios

Costo	Cantidad	Directo	Controlable
Publicidad del departamento	\$ 12,000	Sí	Sí
Sueldo del jefe	30,000	Sí	No
Comisiones de los vendedores	60,000	Sí	Sí
Depreciación del edificio	9,600	No	No
Depreciación de muebles y enseres	5,000	Sí	No
Mermas y faltantes en inventarios	50,000	Sí	Sí
Teléfono, luz y agua	32,000	No	No
Total	\$198,600		

Área Caballeros

Costo	Cantidad	Directo	Controlable
Publicidad del área	\$ 80,000	Sí	Sí
Publicidad del departamentos	20,000	Sí	Sí
Sueldo del gerente	40,000	Sí	No
Sueldos de los jefes de departamento	60,000	Sí	Sí
Comisiones de los vendedores	130,000	Sí	Sí
Depreciación del edificio	72,000	No	No
Depreciación de muebles y enseres	40,000	Sí	No
Teléfono, luz y agua	240,000	No	No
Total	\$682,000		

Área Hogar

Costo	Cantidad	Directo	Controlable
Publicidad del área	\$ 60,000	Sí	Sí
Publicidad del departamentos	30,000	Sí	Sí
Sueldo del gerente	20,000	Sí	No
Sueldos de los jefes de departamento	30,000	Sí	Sí
Comisiones de los vendedores	70,000	Sí	Sí
Depreciación del edificio	48,000	No	No
Depreciación de muebles y enseres	20,000	Sí	No
Teléfonos, luz y agua	160,000	No	No
Total	\$438,000		

Área Damas

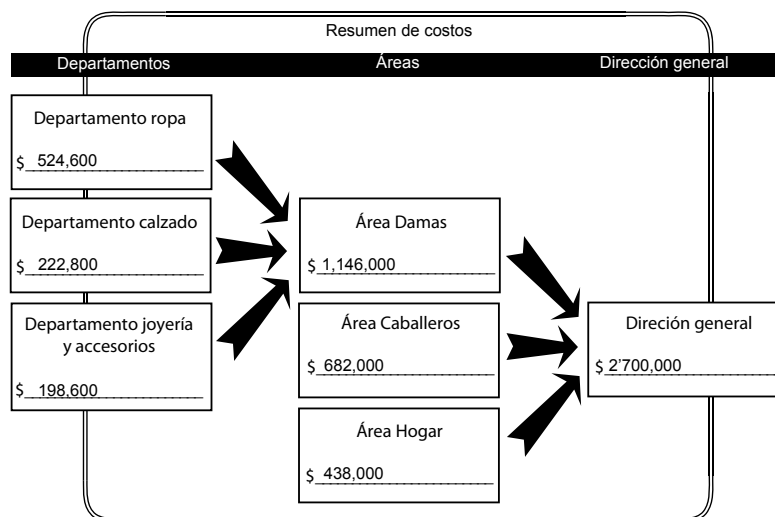
Costo	Cantidad	Directo	Controlable
Publicidad del área	\$ 140,000	Sí	Sí
Sueldo del gerente	60,000	Sí	No
Departamento de ropa	524,600	Sí*	Sí*
Departamento de calzado	222,800	Sí*	Sí*
Departamento de joyería y accesorios	198,600	Sí*	Sí*
Total	\$1'146,000		

* Contiene unas partidas que no son directas ni controlables, tales como depreciación de edificio y teléfono, luz y agua.

Dirección general

Costo	Cantidad	Directo	Controlable
Publicidad de la empresa	\$ 120,000	Sí	Sí
Sueldos de la Dirección general	200,000	Sí	Sí
Depreciación del edificio	24,000	No	Sí
Depreciación de muebles y enseres	10,000	Sí	Sí
Teléfono, luz y agua	80,000	No	Sí
Área caballeros	682,000	Sí	Sí
Área damas	1'146,000	Sí	Sí
Área hogar	438,000	Sí	Sí
Total	\$2'700,000		

Resumen de costos

**Ej. 5****I.**

1. c)
2. b)
3. a)
4. a)
5. b)
6. b)
7. b)
8. b)

II.

	Efecto sobre utilidad	Efecto sobre flujo de efectivo	Tipo de costo
Adquisición de un seguro pagado por anticipado.	0	—	E
Monto cargado a gastos por la parte proporcional del tiempo transcurrido desde la adquisición de la prima del seguro anterior hasta la fecha actual.	—	0	V
Amortización de una patente.	—	0	V
Incremento de la estimación de cuentas incobrables.	—	0	V
Depreciación del equipo de reparto.	—	0	V
Dividendos decretados.	0	0	E
Pago de los dividendos anteriores.	0	—	E*
Sueldos pagados al personal administrativo.	—	—	E
Comisiones ganadas por los vendedores pero que aún no se les pagan.	—	0	E
Pago de las comisiones a los vendedores.	0	—	E*

* Esta transacción tiene que verse conjuntamente con la inmediata anterior, ya que los costos erogables implican que, en el presente o en el futuro, vaya a darse un desembolso de efectivo.

Ej. 6

I.

1. d)
2. d)
3. b)
4. a)
5. b)

II.

1. Lo que deja de recibir por no rentar el avión como aerotaxi.
2. Los intereses y otros rendimientos que dejan de obtener.
3. Lo que va a dejar de ganar por trabajos donde requieren personal titulado.
4. Los honorarios que dejó de recibir.
5. La renta que dejó de cobrar.

Ej. 7

1. a)
2. b)
3. a)
4. b)
5. a)
6. b)
7. a)

Ej. 8

1. c)
2. c)
3. d)
4. d)
5. a)
6. a)
7. a)

Respuestas a la autoevaluación

1.

	Costo de oportunidad	Costo sumergido	Costo virtual	Costo fijo comprometido	Costo incremental
Depreciación de un equipo antiguo		X	X	X	
Intereses que se dejan de ganar al retirar una inversión para comprar equipo de reparto	X		X		
Depreciación de un equipo que se piensa adquirir			X		X
Un local anexo al edificio se le rentaba a otra empresa, pero ahora se está usando como bodega	X		X		
Publicidad para un producto nuevo					X
Sueldo de un nuevo supervisor que se va a contratar					X
Monto de la materia prima consumida en la producción de unos artículos que no se han podido vender		X			
Costos en los que se incurrió para organizar la empresa		X			
Amortización de los costos anteriores		X	X		
Renta que se pagará por una oficina					X

2. a)

3. b)

4. d)

5. b)

6. d)

7. b)

8. a)

9. b)

10. a) La renta del departamento.

b) Colegiatura en la universidad.

c) El sueldo.