

El control de costos como instrumento de la contabilidad administrativa para optimizar los recursos empresariales

Cost control as a management accounting instrument to optimize business resources

Santos Edwin Bonilla Alcedo¹

¹Universidad de Panamá, Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad, santos.bonilla-a@up.ac.pa, <http://orcid.org/0000-0002-6579-8100>, Panamá

Información del Artículo

Trazabilidad:

Recibido 29-07-2026

Revisado 18-08-2026

Aceptado 15-10-2026

Palabras Clave:

Control de costos

Contabilidad administrativa

Costeo basado en actividades

Costos estándar

Optimización de recursos

RESUMEN

El presente ensayo tiene como objetivo analizar el control de costos como instrumento de la contabilidad administrativa para la optimización de los recursos empresariales. Se desarrolló bajo un enfoque cualitativo, de tipo documental, mediante la revisión bibliográfica y el análisis de contenido de ocho obras de referencia en contabilidad de costos y administrativa, organizadas en cuatro categorías: concepto y clasificación del costo, sistemas de costeo y costos estándar, costeo basado en actividades y gestión estratégica de costos. Los resultados muestran que la evolución de estos enfoques ha desplazado el control desde la medición del resultado hacia la comprensión de sus causas, y que cada enfoque aporta al control una función específica, con limitaciones propias. En la discusión se identifican cuatro factores que explican el fracaso del control de costos en la práctica: el recorte indiscriminado, la mala asignación de responsabilidades, la falta de oportunidad de la información y la ausencia de criterio en su interpretación. Se concluye que el control de costos optimiza los recursos cuando se apoya en información causal, se asigna a responsables concretos y se vincula con la estrategia de la organización.

Keywords:

Cost control

Management accounting

Activity-based costing

Standard costs

Resource optimization

ABSTRACT

This essay aims to analyze cost control as a management accounting instrument for optimizing business resources. It follows a qualitative, documentary approach, based on a literature review and content analysis of eight reference works in cost and management accounting, organized into four categories: cost concept and classification, costing systems and standard costs, activity-based costing and strategic cost management. The results show that the evolution of these approaches has shifted control from measuring outcomes to understanding their causes, and that each approach contributes a specific function to cost control, with its own limitations. The discussion identifies four factors that explain why cost control fails in practice: indiscriminate cuts, poor assignment of responsibilities, untimely information and lack of judgment in interpreting it. It concludes that cost control optimizes resources when it relies on causal information, is assigned to specific managers and is linked to the organization's strategy.

INTRODUCCIÓN

En cualquier organización, los recursos son limitados y sus usos alternativos, múltiples. Cada balboa que se destina a materiales, mano de obra o gastos generales deja de estar disponible para otro fin. Por esta razón, la pregunta por el costo no es solo una pregunta contable, sino una pregunta de administración: ¿se están utilizando los recursos de la mejor manera posible para alcanzar los objetivos de la empresa? La contabilidad administrativa ofrece a la gerencia un conjunto de herramientas para responderla, y el control de costos ocupa un lugar central entre ellas (Horngren et al., 2012).

Sin embargo, en la práctica empresarial, y con frecuencia en el aula, el control de costos se entiende de manera estrecha, como sinónimo de reducción de gastos. Cuando las ventas caen, la reacción habitual es recortar partidas de forma lineal: un porcentaje menos de publicidad, de capacitación, de mantenimiento. Esa reacción puede mejorar la utilidad de un período, pero con frecuencia deteriora la capacidad de la empresa para generar ingresos en los siguientes. Controlar costos no es gastar menos a cualquier precio, sino gastar mejor: asignar los recursos donde generan valor y retirarlos de donde no lo generan.

A ello se suma que la literatura sobre costos ha evolucionado de manera considerable. Desde los sistemas de costeo histórico hasta el costeo basado en actividades y la gestión estratégica de costos, cada enfoque responde de forma distinta a la pregunta de cómo controlar los costos y con qué propósito. Johnson y Kaplan (1987) advirtieron que la contabilidad de costos tradicional había perdido relevancia para la gestión precisamente por no adaptarse a los cambios en la estructura de costos de las empresas. Comprender esa evolución es necesario para que el control de costos se convierta en una herramienta de optimización y no en una simple política de recortes.

En este contexto, el presente ensayo tiene como objetivo analizar el control de costos como instrumento de la contabilidad administrativa para la optimización de los recursos empresariales, a partir de la revisión de los principales enfoques teóricos de la contabilidad de costos y de su aporte a la gestión. Se sostiene como tesis que el control de costos permite optimizar los recursos en la medida en que se apoya en información causal, se asigna a responsables concretos y se vincula con la estrategia de la organización.

MATERIALES Y MÉTODOS

El ensayo se desarrolló bajo un enfoque cualitativo, de tipo documental y con alcance descriptivo y analítico. Se empleó el método de revisión bibliográfica, que consiste en la identificación, selección, lectura crítica y síntesis de fuentes teóricas pertinentes para el problema de estudio, con el propósito de construir una argumentación fundamentada y no de generar datos empíricos primarios (Hernández-Sampieri y Mendoza, 2018).

La selección de las fuentes se realizó mediante muestreo intencional, a partir de tres criterios: pertinencia temática, es decir, que la obra abordara de forma directa la clasificación, medición, asignación o control de los costos; reconocimiento académico, entendido como el uso extendido de la obra en la formación universitaria en contabilidad o su condición de referente en la literatura especializada; y complementariedad, de modo que el conjunto de fuentes cubriera los distintos enfoques del control de costos, desde el costeo tradicional hasta la gestión estratégica. Con base en estos criterios, se seleccionaron ocho obras de referencia, entre textos universitarios de contabilidad de costos y administrativa, libros especializados y un artículo publicado en una revista académica.

El análisis de la información se efectuó mediante la técnica de análisis de contenido, con apoyo en una matriz de categorías definida de antemano. Las categorías de análisis fueron cuatro: (a) concepto y clasificación del costo como objeto de control; (b) sistemas de costeo y costos estándar; (c) costeo basado en actividades; y (d) gestión estratégica de costos. Para cada categoría se identificaron la idea central de cada enfoque, su aporte específico al control de costos y sus principales limitaciones. La síntesis resultante se presenta en el apartado de resultados y se contrasta, en la discusión, con las condiciones prácticas que determinan la eficacia del control de costos en las organizaciones, con especial atención a las pequeñas y medianas empresas panameñas.

Por tratarse de un ensayo de revisión documental, el estudio no recolectó datos de campo ni incluyó participantes, por lo que no requirió consideraciones éticas relacionadas con sujetos humanos. Su principal limitación es que las conclusiones se derivan del análisis teórico y de la experiencia docente del autor, y no de una contrastación empírica en organizaciones específicas.

RESULTADOS

El costo como objeto de control

Desde el punto de vista de la contabilidad administrativa, un costo es el sacrificio de recursos que se realiza para alcanzar un objetivo específico, medido generalmente en unidades monetarias (Horngren et al., 2012). Esta definición tiene una consecuencia importante: el costo siempre se refiere a algo, a un objeto de costo, que puede ser un producto, un servicio, un cliente, un departamento o una actividad. No existe «el costo» en abstracto; existen costos de objetos concretos, y la forma en que se definan esos objetos determina qué información recibirá la gerencia.

Para que el costo pueda controlarse, primero debe clasificarse. La clasificación según el comportamiento distingue entre costos variables, que cambian en proporción al volumen de actividad, y costos fijos, que permanecen constantes dentro de un rango relevante (Garrison et al., 2007). La clasificación según la

trazabilidad separa los costos directos, que pueden identificarse de forma económicamente factible con el objeto de costo, de los indirectos, que deben asignarse mediante algún criterio de distribución. Y la clasificación según la controlabilidad distingue los costos sobre los que un responsable tiene influencia significativa de aquellos que dependen de decisiones tomadas en otros niveles.

Estas tres clasificaciones no son redundantes. Un mismo costo puede ser fijo, indirecto y no controlable por el supervisor de planta (por ejemplo, la depreciación del edificio), pero controlable por la alta dirección, que decidió la inversión. Confundir estas categorías conduce a errores de gestión frecuentes: responsabilizar a un jefe de área por costos asignados que no puede modificar, o creer que un costo fijo desaparecerá si se elimina un producto, cuando en realidad seguirá existiendo y deberá ser absorbido por los productos restantes.

Sistemas de costeo y costos estándar

El control de costos requiere un sistema que acumule y asigne los costos de manera sistemática. Los dos sistemas tradicionales son el costeo por órdenes de trabajo y el costeo por procesos. El primero es propio de empresas que producen bienes o servicios diferenciados según las especificaciones de cada cliente, como una imprenta, un taller de construcción o una firma de consultoría; el segundo corresponde a la producción continua y homogénea, como la de una embotelladora o una planta de cemento (Polimeni et al., 1997). En ambos casos, el sistema permite conocer el costo unitario y compararlo con el precio de venta, con los costos de períodos anteriores y con los de la competencia.

No obstante, un sistema de costeo que se limita a registrar costos históricos informa sobre lo que ya ocurrió, cuando ya no hay margen de corrección. Por ello, la contabilidad administrativa introdujo los costos predeterminados y, en particular, los costos estándar. Un costo estándar es el costo que debería incurrirse para producir una unidad en condiciones de eficiencia razonable, y se construye a partir de estándares de cantidad y de precio para cada elemento del costo (Hansen y Mowen, 2007). Su función de control consiste en ofrecer un patrón de referencia contra el cual contrastar la realidad.

La comparación entre el costo estándar y el costo real produce variaciones que pueden descomponerse en sus causas: diferencias en el precio pagado por los materiales, en la cantidad consumida, en la tarifa de la mano de obra, en la eficiencia del tiempo empleado o en la absorción de los costos indirectos. Cada variación apunta a un área responsable y a una pregunta específica. Este mecanismo permite a la gerencia aplicar el principio de administración por excepción, concentrando su atención en las desviaciones significativas en lugar de revisar todas las partidas (Garrison et al., 2007).

Costeo basado en actividades

Los sistemas tradicionales de costeo fueron diseñados en un contexto en que la mano de obra directa representaba la mayor parte del costo de producción y los costos indirectos eran relativamente pequeños. Con la automatización, la diversificación de productos y el crecimiento de las funciones de apoyo, esa proporción se invirtió, y los costos indirectos pasaron a ser, en muchas empresas, el componente más importante del costo (Johnson y Kaplan, 1987).

Cooper y Kaplan (1988) demostraron que las bases de asignación basadas en el volumen tienden a sobrecostar los productos de alto volumen y subcostear los de bajo volumen y alta complejidad. Las consecuencias para la toma de decisiones son graves: la empresa puede creer que sus productos más especializados son rentables cuando en realidad destruyen valor, y abandonar líneas de alto volumen que en realidad subsidian al resto. Como respuesta, propusieron el costeo basado en actividades (ABC, por sus siglas en inglés), que asigna los costos primero a las actividades que consumen recursos y luego a los productos, servicios o clientes según su consumo real de dichas actividades, medido mediante inductores de costo.

El aporte del ABC al control de costos va más allá de un cálculo más preciso del costo unitario. Al hacer visibles las actividades, permite preguntar cuáles agregan valor para el cliente y cuáles no. La recepción de materiales, la inspección, el reprocesamiento o el almacenamiento prolongado consumen recursos, pero el cliente no está dispuesto a pagar por ellos. La gestión basada en actividades utiliza esta información para rediseñar procesos, eliminar actividades innecesarias y reducir el consumo de recursos sin afectar la calidad (Kaplan y Cooper, 1998).

Gestión estratégica de costos

Shank y Govindarajan (1993) dieron un paso adicional al proponer la gestión estratégica de costos, que integra el análisis de costos con la estrategia competitiva. Su planteamiento se apoya en tres ideas. La primera es el análisis de la cadena de valor, que examina los costos no solo dentro de la empresa, sino a lo largo de todo el recorrido que va desde las materias primas hasta el consumidor final, incluidas las relaciones con proveedores y clientes. La segunda es el análisis del posicionamiento estratégico: una

empresa que compite por liderazgo en costos requiere un control de costos distinto del que necesita una empresa que compite por diferenciación. La tercera es el análisis de los generadores de costos, que distingue entre los determinantes estructurales (escala, tecnología, complejidad) y los de ejecución (calidad, utilización de la capacidad, participación del personal).

Esta perspectiva corrige un sesgo frecuente del control de costos tradicional: la tendencia a optimizar cada departamento por separado. Una compra más barata puede reducir el costo de los materiales y, al mismo tiempo, aumentar los desperdicios, el reprocesamiento y las devoluciones. Un control de costos estratégico evalúa el efecto total de las decisiones sobre la cadena de valor y no solo sobre la partida que se pretende reducir.

La Tabla 1 sintetiza los resultados del análisis por categoría.

Tabla 1: Síntesis de los enfoques de control de costos analizados

Enfoque	Idea central	Aporte al control de costos	Limitación principal
Clasificación de costos	El costo se define respecto de un objeto y se clasifica por comportamiento, trazabilidad y controlabilidad.	Permite asignar cada costo a un responsable y separar lo relevante de lo irrelevante para decidir.	Por sí sola no indica si el costo es eficiente.
Costeo por órdenes y por procesos	Acumula los costos por pedido o por proceso para obtener el costo unitario.	Permite comparar el costo con el precio y con períodos anteriores.	Informa sobre el pasado, cuando ya no hay margen de corrección.
Costos estándar	Fija el costo que debería incurrirse en condiciones de eficiencia razonable.	Genera variaciones que señalan causas y responsables; permite la administración por excepción.	Depende de la calidad de los estándares; puede inducir conductas defensivas.
Costeo basado en actividades	Asigna los costos a actividades y luego a productos según su consumo real.	Corrige distorsiones de costeo e identifica actividades que no agregan valor.	Su implementación y mantenimiento son costosos.
Gestión estratégica de costos	Vincula el análisis de costos con la cadena de valor y la estrategia competitiva.	Evita la optimización aislada de áreas y orienta el control hacia la ventaja competitiva.	Requiere información externa a la empresa, a veces difícil de obtener.

Nota. Elaboración propia a partir de Garrison et al. (2007), Horngren et al. (2012), Hansen y Mowen (2007), Cooper y Kaplan (1988), Kaplan y Cooper (1998) y Shank y Govindarajan (1993).

DISCUSIÓN

Los resultados muestran que la evolución de los enfoques de costos ha desplazado el control desde la medición del resultado hacia la comprensión de sus causas. Mientras el costeo histórico responde a la pregunta de cuánto costó, los costos estándar preguntan cuánto debió costar, el costeo basado en actividades pregunta por qué cuesta lo que cuesta, y la gestión estratégica de costos pregunta si ese costo contribuye a la posición competitiva de la empresa. Este hallazgo coincide con la advertencia de Johnson y Kaplan (1987) sobre la pérdida de relevancia de una contabilidad de costos centrada solo en la valuación de inventarios, y respalda la tesis de que optimizar recursos exige información causal y no solo información de resultados.

Sin embargo, la disponibilidad de estos enfoques no garantiza su eficacia. El análisis permite identificar cuatro razones por las cuales el control de costos puede fallar en la práctica. La primera es el recorte indiscriminado. Cuando la reducción de costos se aplica de manera uniforme, sin distinguir entre actividades que agregan valor y actividades que no lo hacen, la empresa puede debilitar precisamente las capacidades que la hacen competitiva. Reducir la capacitación o el mantenimiento preventivo mejora el resultado inmediato, pero aumenta los costos futuros de fallas, rotación y pérdida de clientes. En este punto,

la gestión basada en actividades ofrece una alternativa más racional, al dirigir los recortes hacia las actividades que no agregan valor (Kaplan y Cooper, 1998).

La segunda razón es la mala asignación de responsabilidades. Si un gerente es evaluado por costos que no controla, perderá confianza en el sistema o buscará trasladar costos a otras áreas en lugar de reducirlos. La contabilidad por áreas de responsabilidad exige que cada informe presente, de manera separada, los costos controlables y los no controlables por cada responsable (Horngren et al., 2012). Este requisito conecta directamente con la clasificación de los costos según su controlabilidad, lo que confirma que la primera categoría de análisis no es un ejercicio académico, sino una condición del control eficaz.

La tercera razón es la falta de oportunidad. En muchas pequeñas y medianas empresas panameñas, según la experiencia docente y profesional del autor, el costo de los productos se calcula al cierre del ejercicio, cuando ya se han fijado precios, aceptado pedidos y comprometidos recursos durante todo el año con información aproximada. En ese escenario, ni los costos estándar ni el costeo basado en actividades pueden cumplir su función, porque la información llega cuando ya no es útil. Un control de costos eficaz requiere cálculos periódicos, al menos mensuales, y sistemas de información que integren las compras, la producción y las ventas.

La cuarta razón es la ausencia de criterio en la interpretación. Los informes de costos contienen supuestos (bases de asignación, estándares, niveles de actividad) que condicionan sus resultados. Un gerente que no conoce esos supuestos puede tomar decisiones equivocadas sobre cifras técnicamente correctas. Por ello, la formación en contabilidad de costos no debe limitarse a la mecánica del cálculo; debe desarrollar la capacidad de cuestionar el modelo, identificar sus limitaciones y usar la información con juicio profesional. Finalmente, cabe señalar que los enfoques analizados no son excluyentes. Una pequeña empresa no necesita implementar un sistema completo de costeo basado en actividades para beneficiarse de su lógica; basta con identificar sus actividades principales, estimar cuánto cuestan y preguntarse cuáles agregan valor. Del mismo modo, la gestión estratégica de costos puede comenzar con una pregunta sencilla: si la empresa compite por precio o por diferenciación, y si su estructura de costos es coherente con esa decisión. La elección del enfoque debe responder al tamaño, la complejidad y la estrategia de cada organización.

CONCLUSIÓN

El control de costos constituye un instrumento esencial de la contabilidad administrativa para optimizar los recursos empresariales, siempre que se entienda como un proceso de gestión y no como una simple política de recortes. Su valor radica en permitir que la gerencia sepa cuánto cuestan sus productos, servicios y actividades, por qué cuestan lo que cuestan y quién puede influir en ello.

La revisión de los enfoques de costos, desde el costeo histórico hasta los costos estándar, el costeo basado en actividades y la gestión estratégica de costos, muestra un desplazamiento del control desde la medición del resultado hacia la comprensión de sus causas. Este desplazamiento es el que permite pasar de reducir costos a optimizar recursos: eliminar lo que no agrega valor, fortalecer lo que sí lo hace y tomar decisiones de precios, mezcla de productos y procesos con fundamento.

La eficacia del control de costos depende de condiciones que no son únicamente técnicas: la asignación clara de responsabilidades, la oportunidad de la información, su vinculación con la estrategia y la capacidad de los gerentes para interpretarla. Para las organizaciones panameñas, en particular las pequeñas y medianas, el desafío consiste en superar la visión del costo como un dato de cierre contable y convertirlo en información de gestión cotidiana. Se recomienda, para futuros trabajos, contrastar estos planteamientos mediante estudios de campo que evalúen el grado de adopción de estos enfoques en empresas panameñas y su relación con el desempeño.

REFERENCIAS

- Cooper, R. y Kaplan, R. S. (1988). Measure costs right: Make the right decisions. *Harvard Business Review*, 66(5), 96-103.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W. y Brewer, P. C. (2007). *Contabilidad administrativa* (11.ª ed.). McGraw-Hill Interamericana.
- Hansen, D. R. y Mowen, M. M. (2007). *Administración de costos: Contabilidad y control* (5.ª ed.). Cengage Learning.
- Hernández-Sampieri, R. y Mendoza Torres, C. P. (2018). *Metodología de la investigación: Las rutas cuantitativa, cualitativa y mixta*. McGraw-Hill Education.
- Horngren, C. T., Datar, S. M. y Rajan, M. V. (2012). *Contabilidad de costos: Un enfoque gerencial* (14.ª ed.). Pearson Educación.

- Johnson, H. T. y Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. y Cooper, R. (1998). *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Harvard Business School Press.
- Polimeni, R. S., Fabozzi, F. J., Adelberg, A. H. y Kole, M. A. (1997). *Contabilidad de costos: Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales* (3.^a ed.). McGraw-Hill.
- Shank, J. K. y Govindarajan, V. (1993). *Strategic cost management: The new tool for competitive advantage*. The Free Press.