**CAPÍTULO 3**

**CONCLUSIONES**

En el supuesto que los administradores dispongan de recursos y los niveles de demanda sean ilimitados, los desafíos de los procesos de toma de decisiones son escasos, por cuanto la elección de un curso de acción para el logro de los objetivos es relativamente sencilla.

Desafortunadamente son pocas las decisiones tomadas en estas circunstancias, por el contrario las restricciones de demanda, de capacidad de producción, disposición de recursos y múltiples circunstancias externas afectan a las diferentes alternativas de decisión haciendo inviables a muchas de ellas.

Ante estas circunstancias, la información de costos es importante para la toma de decisiones, por facilitar la elección de la alternativa correcta ante los diversos cursos de acción. Esta información deberá ser pertinente y oportuna, considerando que los cursos de acción no se relacionan sólo con los eventos actuales sino también con el futuro cercano caracterizado por cambios acelerados, es decir, la información debe estar basada en datos relevantes; dado que no puede verse claramente el panorama con datos relevante e irrelevantes a la vez.

Ciertamente, la pertinencia de la información se asocia usualmente a la información o datos relevantes, la cual es aquella que cambia entre dos alternativas distintas. Por lo anterior, normalmente, para tomar decisiones se utilizan los análisis de costos basados en costos relevantes, por ser los que impactan en las decisiones y que aún no se han incurrido, como costos futuros.

Precisamente, los costos relevantes son costos relativos al futuro que pueden verse afectado por la decisión tomada, los cuales suelen ser útiles no sólo para la toma de decisiones sino para el control de costos. Es decir, son costos que pueden variar según las alternativas, por esta característica de ser distintos también reciben el nombre de costos diferenciales.

Generalmente cuando los cursos de acción o alternativas de decisión impliquen cambios, aumento o disminución, del volumen de actividad, estos costos se equiparan a los costos variables, por ser estos los que cambian en los distintos cursos de acción. Pero existen muchas excepciones, a la anterior condición, dado que suelen hallarse muchos otros tipos de costos relevantes cuando se trata de cambiar un proyecto o decisión específica futura.

A partir de la clasificación mostrada en el capítulo 2, como relaciones entre costos directos, indirectos, fijos y variables, pueden vislumbrarse muchas de estas excepciones. Por ejemplo, en muchas circunstancias no necesariamente todos los costos directos son variables, existen costos variables que son directos, pero también existen costos directos que son fijos. Igualmente, existen costos indirectos que pueden ser variables o fijos. Por ello, se debe tener juicio al realizar el análisis de contribución marginal, el cual deberá ser distinto según la decisión a tomar, para poder identificar entre costos fijos y variables, directos o indirectos, y poder visualizar así cuales son los costos relevantes o diferenciales en cada alternativa de decisión.

En este sentido, es importante advertir que, por ejemplo, para decidir sobre el volumen de producción de cada artículo o pedido, no debe atribuirse como costos del producto ningún tipo de costos fijos aun cuando puedan ser asociados con facilitad a un tipo de producto. Para este tipo de decisiones sólo se deben imputar a los productos costos variables directos o indirectos, como por ejemplo los costos de materias primas y combustibles y lubricantes para maquinarias, dado que son costos que varían proporcionalmente con el volumen de producción y que deberán estar reflejados en el margen de contribución (MC).

Con la información generada por el MC se puede analizar constantemente la rentabilidad y conveniencia de fabricar cada línea de producto, lo cual es ampliamente utilizado cuando se tratan de diseñar mezclas de productos tendentes a maximizar utilidades. Lo más lógico sería observar el índice de contribución marginal y seleccionar los productos cuyo índice sea más elevado, y tratar de producir la mayor cantidad de esos productos por ser los más rentable para la organización, dado que los costos fijos permanecerán constantes cualquiera sea el volumen y tipo de producto fabricado dentro de un margen relevante de actividad.

Es decir, las organizaciones deberían en la medida de lo posible eliminar aquellos productos cuyo MC sea negativo o muy pequeño, lo cual implica una decisión de desinversión, para ocupar su atención en elaborar y vender aquel producto que contribuya en una mayor medida a cubrir sus costos fijos y a generar utilidades.

Sobre las decisiones de fijación de precios, es totalmente falso que los precios se basa solamente en el comportamiento de la competencia, o solo a partir del nivel de costos; por ello existen variedad de métodos, basados tanto en el nivel de costos como en factores externos (mercado, la competencia, clausulas escalatorias, precios diferenciales, entre otros), los cuales son complementarios, por lo que deben ser combinados para aumentar su efectividad y disminuir las desventajas de ser usados de forma separada.

En este sentido, los métodos de fijación de precios no deben ser considerados excluyentes, por cuanto el método más efectivo es el que puede combinar característica esenciales de cada uno, lo cual proporciona información flexible y variada, y por tanto permitirán fijar los precios más adecuados.

Desde otro punto de vista y a propósito de la flexibilización de los procesos de fijación de precios, propuestos por el método de precios diferenciales y de costos parciales usados, recomendados especialmente para el corto plazo, es importante aclarar que la fijación de precios es un proceso constante.

Los cambios en el ambiente competitivo y las reacciones de los competidores generados por el nivel de precios fijados por la organización, también pudieran generar oportunidades para el rediseño, la fabricación u oferta de nuevos productos, lo cual a su vez desencadena nuevos procesos de decisiones no sólo en cuanto al rediseño de mezclas de productos y la aceptación de pedidos adicionales, sino en los mismo procesos de fijación o actualización de precios.

Igualmente, las constantes revisiones y cambios de precio pudieran generarse por la vigilancia que los administradores emprenden, no sólo sobre sus precios de venta frente a sus competidores sino respecto a su propia mezcla de productos. Dicha comparación pudiera proporcionar información interesante que les impulse a cambiar sus precios de venta, por tratarse bienes complementarios o sustitutos.

En cuanto a la participación de la contabilidad de costos en la toma de decisiones sobre los programas de calidad, la elaboración de informes de costos de calidad donde se discrimine de forma apropiada entre costos de calidad y de no calidad son de suprema utilidad. Debido a que la gerencia generalmente valora un informe de la calidad basado en la disminución de costos, en lugar de otro basado en la disminución de fallas, dichos informes permiten que la dirección conozca y evalúe los beneficios que se obtienen de un proceso de mejoras, a partir no sólo de la reducción de errores, sino a la reducción de los costos en los mismos.

Por otra parte, considerando que existen conceptos evidentes, identificables y fácilmente cuantificables dentro de los sistemas contables, como comisiones, costos de producción, también existen otros que no están contenidos en dichos sistemas y difíciles de obtener, como los costos de oportunidad, los cuales no pueden dejarse de lado o ignorados dada su relevancia. Estos datos cambiantes de una alternativa a otra, basados en aspectos humanos y sociales denominados como aspectos cualitativos, deben ser tomados en cuenta en la evaluación de las alternativas de decisión, por lo que no sólo debe considerarse información en términos monetarios.

En los procesos de toma de decisiones además de los factores o datos relevantes cuantitativos, con frecuencia la gerencia debe incorporar aspectos relevantes cualitativos para tomar decisiones acertadas, incluso en aquellas decisiones menores y ruinarías; tales como satisfacción del cliente y empleados, calidad del producto, acciones de la competencia, entre otros, dado que gran cantidad de decisiones afectan áreas no financieras.

Incluso en muchas oportunidades los factores cualitativos suelen tener mayor importancia y tener mayor relevancia para quienes toman decisiones. Estos datos relevantes, son utilizados especialmente cuando las empresas desean evaluar el desempeño de los diferentes segmentos de la organización o líneas de productos. Por ejemplo el cierre de una planta o eliminación de una línea de productos, por ser poco rentable, puede impactar desfavorablemente en la motivación de los trabajadores que a su vez se reflejaría en una reducción de productividad, también podría impactar en la posición y penetración alcanzada en el mercado con producto líder.

Otra situación usual, y abordada en el presente trabajo, son las decisiones de asignación de recursos escasos y de fabricar o comprar a un proveedor externo, en este caso además de los datos relevantes mencionados (costo de adquisición, costo de producción, costos de oportunidad, entre otros), se debe establecer como premisa la conservación de los niveles de calidad del producto, las condiciones de fabricación y entrega del mismo, como aspectos cualitativos. De hecho estas condiciones o requerimientos mínimos de recursos deben ser planteadas como restricciones en los sistemas de ecuaciones o modelos matemáticos usados. De esta manera se asegura, en cierta medida, que la misma calidad o condiciones de entrega o fabricación del producto no se afecte por una decisión inadecuada, o combinación y/o asignación de recursos realizada.

Son tantos los aspectos cualitativos a considerar en todas las decisiones organizacionales, que los análisis cuantitativos de costos diferenciales son apenas el punto de partida del proceso de decisión.