

# Costos estándar y su aplicación en el sector manufacturero colombiano\*

## **María Isabel Duque-Roldán**

Contador Público de la Universidad de Antioquia, Magíster en Ciencia Política. Profesora-investigadora. Coordinadora del Consultorio Contable, Universidad de Antioquia  
Correo electrónico: maduque@economicas.udea.edu.co

## **Jair Albeiro Osorio-Agudelo**

Contador Público de la Universidad de Antioquia, MBA Tecnológico de Monterrey. Profesor-investigador. Jefe Departamento de Ciencias Contables, Universidad de Antioquia.  
Correo electrónico: jair.albeirosorio@gmail.com

## **Didier Mauricio Agudelo-Hernández**

Contador Público de la Universidad de Antioquia. Especialista en Contraloría y Maestrando en Contabilidad, Universidad de Medellín, Profesor, investigador y consultor, Universidad de Medellín.  
Correo electrónico: didieragu@hotmail.com

---

\* Este artículo es un producto de la investigación *Análisis de la aplicación del sistema de costeo estándar en algunas empresas manufactureras colombianas y su impacto en la información contable y fiscal que preparan*, realizada por el Grupo de Investigaciones y Consultorías en Ciencias Contables, GICCO y registrada ante el Comité para el Desarrollo de la Investigación de la Universidad de Antioquia, CODI, según acta 574 de abril de 2010.

**Resumen** De acuerdo con José Álvarez-López, Joan Amat-i-Salas, Tomás Balada-Ortega, Felipe Blanco-Ibarra, Jesús Lizcano-Álvarez y Vicente Ripoll-Feliu (1996), el avance más notable que se ha producido en la Contabilidad de Costos con enfoque de gestión ha sido el desarrollo del Sistema de Costos Estándar. Su objetivo es disciplinar y controlar todas y cada una de las actividades y operaciones llevadas a cabo en la empresa con la finalidad de mejorar los resultados. Al prever y disciplinar los costos para todas las operaciones y todas las actividades, esta metodología exige que en cada área operativa de la empresa se trabaje según los métodos más eficientes; estos métodos son el resultado de estudios e investigaciones realizados por expertos en diferentes campos (contables, ingenieros, sociólogos, etc.).

Ahora bien, si los costos estándar son tan ampliamente reconocidos y recomendados desde la teoría de costos e incluso necesarios en las empresas manufactureras para la valoración de inventarios en un sistema de inventario permanente, ¿por qué su aplicación y análisis en Colombia son tan limitados? Esto ha conducido a que en muchos sectores no se aplique de forma adecuada, al punto de que se desvirtúan los resultados financieros de las empresas.

La utilización del sistema de costeo estándar es permitido por la normatividad fiscal colombiana, siempre y cuando al finalizar cada período, el valor de los inventarios y el costo de ventas se ajusten al costo histórico por medio del prorrateo de las variaciones resultantes. Sin embargo, muchas empresas colombianas podrían estar utilizando los costos estándar de una manera poco ortodoxa y peor aún, contrariando los principios de contabilidad generalmente aceptados y la normatividad fiscal, lo que lógicamente tiene una muy fuerte incidencia en los resultados y en la toma de decisiones de los diferentes usuarios de la información financiera. Así mismo, las normas internacionales de información financiera NIIF explícitamente se refieren a los costos estándar como una de las técnicas de medición de costos de los inventarios, lo que refuerza la importancia de su estudio.

El siguiente trabajo presenta los principales resultados obtenidos en la investigación que sobre la aplicación de esta metodología realizó el Grupo de Investigaciones y Consultorías en Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia, GICCO, en un importante número de empresas manufactureras colombianas y que evidencia las contradicciones en la aplicación de la metodología.

**Palabras claves autor** Sistemas de costos, costeo estándar, costos estándar, tratamiento de las variaciones en el costeo estándar, inventarios, NIIF, IFRS.

**Palabras claves descriptor** Manufacturas—Costos, Sistema de acumulación de costos, Estados financieros – Normas, Información financiera – Normas.

**Clasificación JEL** M41, P42, L23.

## Standard Costs and their Application in the Colombian Manufacturing Sector

**Abstract** According to Jose Alvarez-Lopez, Joan Amat-i-Salas, Thomas Ballad-Ortega, Felipe Blanco-Ibarra, Jesus Lizcano-Alvarez and Vicente Ripoll-Feliu (1996), the most notable progress in Cost Accounting with management approach has been the development of the Standard Cost System. Its purpose is to discipline and control each and every one of the activities and operations carried out in the company in order to improve results. Since it provides and controls the costs for all operations and all activities, this methodology requires each operational area of the company to work according to the most efficient methods, which are the result of research conducted by experts in different fields (accountants, engineers, sociologists, etc.). However, if standard costs are so widely recognized and recommended by the theory of costs, and even required in manufacturing companies for valuing inventories in a perpetual inventory system, why are their application and analysis so limited in Colombia? This situation has prevented proper implementation of this system, to the point that

the financial results of companies are compromised. The use of the standard costing system is permitted by Colombian tax regulations, provided that at the end of each period, the value of inventories and cost of sales conform to the historical cost through the apportionment of the resulting variations. However, many Colombian companies may be using the standard costs in an unorthodox way, and what is worse, against the generally accepted accounting principles and tax regulations, which obviously has a very strong impact on the results and the decision making of different users of financial information. Likewise, the international financial reporting standards, IFRS, explicitly refer to standard costs as one of the measurement techniques of inventory costs, which enhances the importance their study. This work presents the main results obtained in research on the application of this methodology by the Group of Research and Consulting in Accounting from the University of Antioquia, GICCO, in a large number of Colombian manufacturing firms, bringing to light the contradictions in the application of the methodology.

**Key words author** cost systems, standard costing, standard costs, treatment of variations in standard costing, inventory, IFRS.

**Key words plus** Manufactures, costs, Cost accumulation system, Financial information, Standards.

**Clasificación JEL** M41, P42, L23.

### **Custos-Padrão e a sua aplicação no sector manufatureiro colombiano**

**Resumo** Segundo José Álvarez-López, Joan Amat-i-Salas, Tomás Balada-Ortega, Felipe Blanco-Ibarra, Jesús Lizcano-Álvarez e Vicente Ripoll-Feliu (1996), o avanço mais notável que tem se produzido na Contabilidade de Custo com enfoque de gestão é o desenvolvimento do Sistema de Custo-Padrão. O objetivo é disciplinar e controlar todas e cada uma das atividades e operações efetuadas na empresa com

o alvo de melhorar os resultados. Na previsão e disciplinamento de custos para toda operação e atividade, esta metodologia exige que toda área operativa da empresa trabalhe segundo os métodos mais eficientes; estes métodos são resultado de estudos e pesquisas realizadas por expertos nos diferentes campos (contabilistas, engenheiros, sociólogos, etc.). No entanto, se os custos-padrão são tão amplamente reconhecidos e recomendados desde a teoria de custos e, incluso, necessários nas empresas manufatureiras para a valoração de inventários num sistema de inventário permanente, por que é que sua aplicação e análise na Colômbia são tão limitadas? Isto tem levado a que não se aplique de forma adequada em muitos sectores, ao ponto de desvirtuar os resultados financeiros das empresas. O uso do sistema de Custeio-Padrão é permitido pela normatividade fiscal colombiana, sempre e quando no final de cada período, o valor dos inventários e o custo das vendas sejam ajustados ao custo histórico mediante o rateio das variações resultantes. Contudo, muitas empresas colombianas podem estar a usar custo-padrão numa forma pouco ortodoxa e, ainda pior, a contrariar os princípios da Contabilidade geralmente aceites e a regulamentação fiscal, o que logicamente tem forte incidência nos resultados da toma de decisões dos diferentes utentes da informação financeira. Mesmo assim, as regulamentações internacionais de informação financeira NIIF referem-se especificamente aos custos-padrão como uma das técnicas de aferição de custos dos inventários, o que reforça a importância da sua análise. O presente trabalho apresenta os principais resultados obtidos na pesquisa que sobre aplicação desta metodologia realizou o Grupo de Pesquisa e Consultoria em Ciências Contábeis da Universidade de Antioquia, GICCO, sobre um número importante de empresas manufatureiras colombianas e que evidencia as contradições na aplicação da metodologia.

**Palavras-chave autor** Sistemas de custos, custeio-padrão, custos-padrão, tratamento das variações no custeio-padrão, inventários, NIIF, IFRS.

**Palabras-chave descriptor** Produção – Custos, Sistema de acumulação de custos, Demonstrações Financeiras – Padrões, Informações financeiras - Normas.

**Clasificación JEL** M41, P42, L23.

## 1. El sistema de costeo estándar

Los costos estándar tienen su origen en los sistemas de información necesarios para la planeación y la contabilidad, lo que data de hace varios siglos. Pero el mayor desarrollo de esta metodología se dio a principios del siglo XX, con motivo del proceso de industrialización bajo la doctrina del taylorismo, es decir, la sustitución del esfuerzo humano por la máquina. En 1903, Frederick Winslow Taylor informó sobre avances significativos para lograr un mayor control de la elaboración y la productividad. El ingeniero Harrington Emerson (1908), en su libro *Efficiency as a Basis for Operation and Wages*, profundiza en el tema, lo que a su vez sirvió de inspiración al contador Chester G. Harrinson para formular en 1921 la Técnica de Valuación de Costos Estándar, cuyo primer ensayo fue hecho en Estados Unidos (1912). A partir de este momento y dada la necesidad de controlar y mejorar la eficiencia, se ha mantenido como uno de los principales sistemas de costos para las empresas de manufactura.

Contrario a lo que muchos pueden pensar, el *sistema de costeo estándar* es uno de los más utilizados por las empresas manufactureras en el mundo. Según Attiea Marie y Ananth Rao (2010), mientras que algunos académicos estaban muy ocupados señalando las debilidades del costeo estándar, otros observaron que esta

herramienta de contabilidad sigue siendo ampliamente utilizada en todo el mundo. Estudios realizados en países desarrollados han mostrado tasas de utilización de este sistema entre las empresas de hasta 73% en el Reino Unido y 86% en Japón. Más concretamente, se afirma que más del 90% de las 231 empresas encuestadas en el Reino Unido aplican el *costeo estándar* para el control de costos. Además, se encontró que el 63% de los gerentes informan que esta técnica es útil en la toma de decisiones. En otro estudio, el 76% de 303 contadores en el Reino Unido y el 73% de 85 especialistas en finanzas y contabilidad en Nueva Zelanda utilizaban costeo estándar.

En la encuesta global de prácticas en empresa, publicada por Charles T. Horngren, Srikant M. Datar y George Foster (2007, p. 229), se presentan unos resultados similares sobre el uso generalizado del *costeo estándar* por parte de los fabricantes de nueve países y que arrojan los siguientes resultados: Australia: 92%; Japón: 90%; Irlanda: 87%; China: 87%, Estados Unidos: 76%, Reino Unido: 76%; Nueva Zelanda: 73%; India: 68%; Singapur: 56%. Así las cosas, por impacto y cobertura, estamos ante un sistema de costeo muy importante, quizás uno de los más importantes de todos los enunciados por la teoría general de costos.

### 1.1. Definición

El *costeo estándar* representa lo que los costos deberían ser bajo un desempeño logvable, aceptable, pero no perfecto. Son costos que se determinan científicamente usando medios como los estudios de tiempos y movimientos y las estimaciones de ingeniería (Rayburn, 1999, p. 402). Son costos cuidadosamente predetermi-

nados, objetivos, costos que deben ser alcanzados (Hornngren, 1980, p. 194).

Son lo opuesto a los costos reales. Estos últimos son costos históricos en los que se ha incurrido, es decir, costos pasados, de ahí la palabra *históricos*. Los *costos estándar* se determinan con anticipación a la producción. Cuando se usa un *sistema de costos estándar*, tanto estos como los reales se reflejan en las cuentas de costos (Backer & Jacobsen, 1983, p. 316). La utilización de los costos estándar facilita la elaboración de presupuestos de operación, promueve el control de costos y simplifica los costos de los inventarios (Anderson, 1977, p. 436), pues en este sistema de costeo, todos los costos de producción son aplicados o absorbidos, es decir, representan precios y cantidades predeterminadas. Podríamos decir también que los *costos estándar* son fundamentalmente costos unitarios calculados con antelación al inicio del proceso productivo o al inicio del período contable y que se determinan para todos y cada uno de los productos en cada uno de los procesos productivos por cada elemento del costo.

Aunque los *costos estándar* no necesariamente deben ser incorporados a la contabilidad —pues pueden usarse exclusivamente para efectos administrativos y de toma de decisiones, caso en el cual se deben utilizar bases de datos alternativas que permitan lograr los objetivos al utilizar costos predeterminados—, muchos autores recomiendan su incorporación al sistema contable ya que de esta forma son tomados con mayor compromiso por la organización.

La comparación periódica del *costo estándar* con el *costo real* genera lo que este sistema denomina *variaciones* o *desviaciones*. Las variaciones indican el grado en que se ha obtenido un determinado nivel de actuación establecido por la gerencia. Las variaciones pueden agruparse por departamentos y por elemento del costo. El grado en que puede controlarse una variación depende de la naturaleza del estándar, del grado de actualización, del costo implicado y de las circunstancias particulares que originaron la variación (Godoy, 2010).

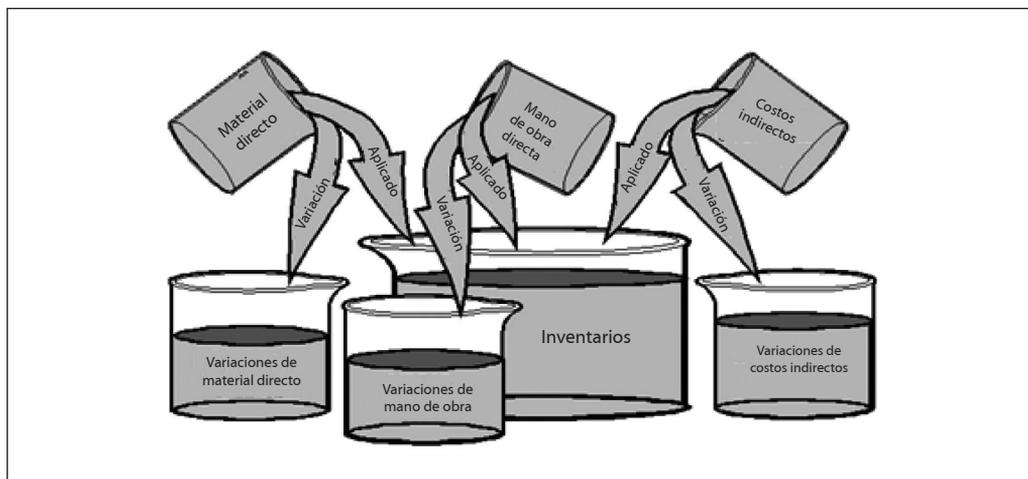


Figura 1. Sistema de costeo estándar

Fuente: imagen tomada de <http://maaw.info/Searchmaaw.htm> (traducción del equipo de investigación)

Los *costos estándar* son costos predeterminados con alto nivel de rigor en su cálculo. Cuando se recurre a métodos de menor rigor para la predeterminación de costos, como las tendencias estadísticas o el concepto de expertos, se obtienen costos estimados, que se constituyen en una alternativa cuando no es posible trabajar con *costos estándar*, bien sea por decisión de la administración, por razones técnicas o financieras. El alcance de los costos estimados es limitado ya que si bien soportan el proceso de planeación, las desviaciones frente a los costos reales son normalmente más significativas y poco sustentables, lo que dificulta el logro de los demás objetivos que se persiguen al pre-determinar costos.

### 1.2. Objetivos de la aplicación del costeo estándar

El objetivo principal es disciplinar y controlar todas y cada una de las actividades y operaciones llevadas a cabo en la empresa con la finalidad de mejorar los resultados. La mayoría de las empresas manufactureras —por no decir todas— necesita un mayor control presupuestal, una mejor planificación de su producción, un adecuado costeo de sus productos e incluso en muchos casos, buenas políticas de fijación de precios de venta, con el ánimo de generar valor en última instancia para sus organizaciones. Para lograr estos objetivos es necesaria la utilización de una metodología o sistema de costeo. La incertidumbre sobre cuál de las múltiples opciones aplicar en este tipo de empresas, se ha dado desde hace muchos años entre los estudiosos en el tema de la contabilidad de costos y de gestión. Para algunos, la

mejor decisión es utilizar costos históricos o reales aunque su cálculo sea más demorado; sin embargo, los expertos recomiendan pre-determinar los costos, específicamente utilizando para ello los *costos estándar*; dado que además de permitirle a la organización contar con información de costos oportuna y confiable para la toma de decisiones, calcula “el deber ser” en materia de costos o metas de costos y condicionan la ejecución al logro de tales metas; por lo que cuenta con un análisis completo de las desviaciones que se presentan entre los costos reales y los *costos “ideales”* o *estándares*, para que la empresa evalúe la gestión y efectúe los correctivos necesarios que subsanen las ineficiencias.

### 1.3. Las variaciones o desviaciones calculadas por el costeo estándar

Como se dijo anteriormente, la comparación periódica que debe realizar esta metodología entre los costos realmente incurridos o utilizados en el proceso de producción (y que se encuentran solo en la información contable) con los costos absorbidos mediante el estándar aplicado, generan las variaciones o desviaciones. Diferentes autores, como Charles Horngren, 1980; Pedro Zapata-Sánchez, 2007; Morton Backer y Lyle Jacobsen, 1983; Grupo Océano, 2002, Letricia Gayle Rayburn, 1999; Cecil B. Gillespie, 1971; Henry R. Anderson, 1977 y Don Hansen y Maryanne Mowen, 1996, han analizado ampliamente el tema y han definido los siguientes tipos de variaciones:

- **Para material directo, MD:** para los autores enunciados, la variación de material se puede dividir en dos tipos: *variación de*

precio de la materia prima utilizada y variación de cantidad, eficiencia o uso de la materia prima. La primera tiene que ver con las desviaciones entre el precio de compra real y el que se había definido en el estándar; la segunda, con la cantidad de materia prima efectivamente utilizada frente al cálculo predeterminado de consumo de la materia prima. Autores como Morton Backer y Lyle Jacobsen (1983) plantean que, adicionalmente, se podría calcular otra variación denominada *variación por mezcla de materiales o sustitución de materiales*, la cual se presenta cuando al fijar el estándar se define un tipo de material para utilizar en la producción, pero al momento de ejecutarla, se utiliza uno alternativo con un costo diferente.

- **Para mano de obra, MOD:** es tal vez el elemento en el que todos los autores coinciden en dos tipos de variaciones: *variación de salario o de precio* y *variación de eficiencia*. La primera tiene que ver con los salarios del personal de planta y demás conceptos laborales efectivamente pagados a los empleados y registrados en la contabilidad, frente a los definidos al calcular el estándar y la segunda tiene que ver con el tiempo efectivamente empleado en llevar a cabo las actividades productivas frente al tiempo predeterminado al calcular el estándar.
- **Para costos indirectos de fabricación, CIF:** para este elemento del costo se encuentran diferentes niveles de cálculo de variaciones que van desde una *variación global* que resulta de comparar los CIF realmente consumidos frente a los CIF aplicados a la producción, pasando por el método de dos variaciones que se

compone de una *variación de presupuesto o de gasto* y una *variación de volumen*; el método de las tres variaciones que se compone de una *variación de presupuesto o de gasto*, una *variación de eficiencia* y una *variación de volumen o capacidad*; y finalmente, el método de las cuatro variaciones en las cuales se separan claramente las variaciones relacionadas con los CIF fijos y los CIF variables así: *variación en la tasa de CIF variables*; *variación de eficiencia de CIF variables*, *variación de presupuesto de CIF fijos* y *variación de capacidad de CIF fijos*.

- **Para contratos de servicios:** o tercerización, si bien en la literatura de costos no se encuentran referencias a este elemento del costo, no significa que en la práctica no sea relevante; por el contrario, en muchos casos es considerado uno de los elementos más importantes del costo; dado que en la actualidad, las nuevas prácticas empresariales tendientes a tercerizar o maquilar parte o todo el proceso productivo hacen que el denominado “*cuarto elemento del costo*” adquiera relevancia. Es necesario contemplar una *variación en precio* relacionada con el precio efectivamente cobrado por el tercero por el servicio prestado frente al precio predeterminado al calcular el estándar y una *variación de cantidad* relacionada con las unidades realmente procesadas por el tercero frente a las unidades que se predeterminó hacer por medio de terceros.

#### 1.4. Variaciones por cambio o actualización del costo estándar

Cada empresa debe definir una política sobre el tiempo que cubren los estándares definidos

o bajo qué circunstancias se realiza la actualización de los costos estándar. Si al momento de su actualización, hay inventario en proceso o en producto terminado valorado a *costo estándar*, lo más probable es que se origine una variación por cambio de estándar, lo que en la práctica ha tenido dos tratamientos mutuamente excluyentes, uno es conservar el saldo de los inventarios al *costo estándar* anterior, de tal forma que el nuevo estándar solo afecta los nuevos inventarios y el otro tratamiento es actualizar el valor de los inventarios al nuevo estándar, lo cual genera una variación por actualización de estándar o como se ha denominado por quienes aplican esta práctica, “revalorización de inventarios”. Muy pocos autores han analizado este tema en cuanto a si esta práctica es permitida o no, y su utilización ha estado muy condicionada por las aplicaciones de software que soportan la información de los inventarios.

Según las Normas Internacionales de Información Financiera y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, la práctica de revalorizar los inventarios no está permitida; por el contrario, se debe valorar el inventario teniendo en cuenta el menor costo entre el costo histórico (real) o el valor de realización. Más adelante, se analiza detalladamente esta situación.

### 1.5. Manejo contable de las variaciones

El manejo contable de las variaciones generadas en la aplicación de los *costos estándar* es uno de los aspectos más importantes desde el punto de vista contable y financiero, pues del tamaño y del registro de las variaciones dependerán la razonabilidad del valor de los inventarios, el costo

de ventas del período y la utilidad/pérdida que se presente en los estados financieros.

En la literatura de costos, es frecuente hallar diferentes alternativas para el manejo de las variaciones, que dependen —básicamente— de la significancia de su monto y de la capacidad que tienen los sistemas de información para su registro. Entre las alternativas planteadas se encuentran:

- Cancelarlas contra el costo de ventas o los resultados.
- Prorratearlas entre los inventarios de materia prima (si este inventario se maneja a costo estándar), productos en proceso, producto terminado y el costo de ventas, solo en la contabilidad.
- Prorratearlas entre los inventarios de materia prima (si este inventario se maneja a costo estándar), productos en proceso, producto terminado y el costo de ventas, lo cual afecta el registro auxiliar de inventarios y la contabilidad.
- Asignar algunas de las variaciones directamente a resultados y prorratear el resto entre los inventarios.

Para Letricia Gayle Rayburn (1999, p. 36), cuando la variación no es significativa frente al costo total de los productos vendidos, al ingreso total de operación o respecto de alguna otra prueba de importancia relativa, se asigna la cantidad sobre o subaplicada a la cuenta de costo de productos vendidos; por el contrario, los contadores distribuyen las variaciones entre la producción en proceso, los productos terminados y el costo de ventas con base en la proporción relativa de las unidades vendidas,

terminadas y en proceso, cuando la cantidad en cuestión afecta de manera sustancial las valuaciones de los inventarios de la empresa.

El método escogido para la distribución de las variaciones deberá depender de la importancia de las cantidades monetarias que intervienen. Si la variación no es significativa, se podrían traspasar a la cuenta de costo de ventas. Sin embargo, cuando las variaciones son significativas y se originan por alguna irregularidad imprevista, su distribución es el procedimiento más adecuado. El método más aconsejable es juzgar cada variación individualmente y tomar una decisión basada en la causa de la misma (Grupo Océano, 2002, p. 433).

Si se utiliza el método de asignar las variaciones a resultados, los inventarios permanecerán valorados a costo estándar pues se parte del supuesto de que este es el único costo razonable; lo que significa que si el valor real de materiales, mano de obra, costos indirectos y servicios de terceros difiere de manera significativa del estándar que se utilizó como base de la valoración, la consecuencia sería que ni los inventarios ni el costo de ventas reflejarían la realidad de la empresa; por tanto, es necesario para quienes aplican este procedimiento, revisar constantemente el valor de los estándares y así evitar malas imputaciones contables.

Quienes defienden la postura de que el estándar no debe ser el costo final de la producción—pues este se ve afectado por cambios inesperados en los niveles de producción o en los precios de los materiales, la mano de obra y otros costos de operación o que no pueden ser constantemente actualizados por la complejidad

de la operación en empresas con múltiples líneas de producto o porque los principios de contabilidad exigen que en los informes externos se refleje el costo real de los inventarios y del costo de ventas—preferirán la distribución de la variación entre los resultados y los inventarios.

Para el caso colombiano, las normas tributarias exigen el prorrateo de las variaciones entre los inventarios y el costo de ventas. El concepto DIAN 100447 de 1998, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, expresa: “Las variaciones presentadas entre lo predeterminado y lo real, son ajustadas al finalizar cada mes o cada ciclo contable, distribuyendo su valor entre el costo del inventario existente, tanto en la cadena productiva como en los productos terminados al igual que se debe asignar el valor correspondiente al costo de venta de los activos movibles enajenados durante el mismo período, cancelándose de esta forma la acumulación de la variación y equiparándose en este momento en un todo con los costos reales incurridos durante el mismo ejercicio contable, por lo que su procedimiento se ajusta a lo preceptuado en la norma fiscal...”. Este concepto no tiene en cuenta la significancia de la variación a ser prorrateada, tal como lo define la teoría de costos.

En lo que tiene qué ver con la *variación por cambio del costo estándar o revalorización de inventarios*, es muy frecuente encontrar que su registro contable se comporta de manera similar a las variaciones originadas en el proceso productivo. En la práctica se presentan manejos como los siguientes:

- Cancelarla contra el costo de ventas del período.

- Registrarla como un diferido que es amortizado contra el costo de ventas, en la medida en que se consuma el inventario.
- Registrarla como una cuenta valuativa del inventario que igualmente se amortiza según la rotación que tenga. En este caso, el inventario en contabilidad es diferente al registro auxiliar de inventarios que es mantenido al estándar.
- Aumentar/disminuir el valor de los inventarios en el auxiliar y en la contabilidad mediante la distribución de esta variación.

El procedimiento que considera la revalorización de inventarios, tiene poco sustento en la Teoría General de Costos y casi ninguno en la normatividad contable nacional e internacional. Backer y Jacobsen (1983) son algunos de los autores que sustentan esta variación; para ellos, cuando se cambian los estándares, es necesario revalorizar los inventarios. Sin embargo, de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia y según las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF/IFRS, los inventarios deben estar valorados a costo histórico (real) o a valor de realización, el menor de los dos. La revalorización de inventarios no es un procedimiento aceptado por la norma y no surge de una comparación del valor de realización y el costo histórico, razón por la cual no tiene sustentación contable. En términos prácticos, la actualización del estándar solo debe afectar los costos futuros, pero es muy frecuente que las aplicaciones de costos generen este tipo de variación y que se utilicen para compensar los efectos de la variación del proceso productivo pues nor-

malmente tienen signos contrarios, pero esta compensación puede no coincidir ni en tiempo ni en valor.

## 2. Verificación en campo de la aplicación del costeo estándar

Para determinar el grado de utilización del costeo estándar en las empresas manufactureras colombianas y construir un estado del arte frente al manejo contable que se les dan a esta metodología y a las variaciones que se generan, se hizo necesario realizar un trabajo de campo; para lo cual se tomó una muestra que fuera representativa de las empresas manufactureras que desarrollan su actividad en Medellín y su área metropolitana, pero que tuvieran impacto nacional.

El número de observaciones que se deberían realizar en esta investigación se calculó mediante un muestreo no probabilístico. El método escogido para determinar el tamaño de la muestra fue el muestreo por criterios o fines especiales, ya que es una muestra por conveniencia en la que se escogen los miembros de la muestra, es decir, el investigador elige el número y los elementos que van a conformar la muestra. A pesar de que este método puede presentar sesgo, es el que más se acomoda a los objetivos de este trabajo, pues el objetivo era visitar un grupo representativo de empresas cuya base de medida fueran sus ingresos, es decir, se buscaba estudiar una muestra representativa de empresas grandes en ingresos y volúmenes de operación, y no un gran número de empresas. Se optó por incluir en la muestra empresas manufactureras de mediano y gran tamaño; muchas de estas empresas hacen parte de

grandes conglomerados económicos o grupos económicos, esto para garantizar que tuvieran implementado el *sistema de costeo estándar* y contaran con una aplicación madura que apoyara este proceso. Se estudiaron 35 empresas que en volumen de ingresos representan el 40% de los ingresos totales de las empresas manufactureras de Antioquia y el 8,6% de las empresas de Colombia, pertenecientes a los sectores de alimentos, bebidas, textiles y confecciones, químicos, cuero, papel y cartón, plásticos, metalmeccánico, vidrio y fabricación de electrodomésticos.

**El instrumento utilizado.** Se diseñó un formato de encuesta para ser aplicado a los jefes y directores financieros, jefes y directores de costos o jefes y directores de contabilidad de las entidades seleccionadas; las preguntas abarcaban temas contables y de costos relacionados con el registro y valoración de los inventarios, el costo de ventas y el manejo de las variaciones. A continuación, se presentan los resultados de algunas de las principales preguntas:

**Pregunta: ¿cuál es el criterio de medición que utiliza la empresa para los inventarios?**

Costo histórico \_\_\_ Valor actual \_\_\_  
 Valor de realización \_\_\_ Valor presente \_\_\_  
 Otro \_\_\_ ¿Cuál? \_\_\_\_\_

A los encuestados se les leyó la lista de criterios que —según la norma contable— aplican para medir el valor de los activos y, por supuesto, entre ellos se incluyeron los dos permitidos actualmente en Colombia para la valoración de los inventarios (costo histórico o valor neto de realización) pero a ellos no se les aclaró que

solo dos eran los permitidos, precisamente para medir el grado de conocimiento que tuvieran sobre el tema.

El resultado refleja un desconocimiento generalizado; el 29% de los encuestados responde que el criterio mediante el cual miden el valor de los inventarios se compone de una mezcla entre histórico (real) y estándar, lo que permite concluir que algunos rubros del inventario al final del mes quedan valorados a costo real (casi siempre el material) y otros (productos en proceso y producto terminado) quedan valorados a costo estándar.

El 23% de los encuestados dice utilizar el criterio del costo histórico (real) para todos sus inventarios. El 14% de las empresas utiliza como criterio de medición de los inventarios el *costo estándar*, pues todos sus inventarios al finalizar el mes reflejan el *costo estándar* y no el real. Otro 14% no sabe cuál criterio aplica la empresa y otro 14% aplica el valor actual; pero al preguntarles cómo lo hacen, simplemente responden que para ellos el estándar es el valor actual, es decir, también valoran su inventario a *costo estándar* pero consideran que este es asimilable al valor actual. El 3% valora sus inventarios con el criterio promedio, lo que permitiría concluir en primera instancia, que desconocen los criterios de medición de los inventarios y que no saben con claridad a qué valor se reflejan los inventarios en la contabilidad, pues confunden criterio de medición con método de valoración; el 3% restante valora sus inventarios a costo real, es decir, histórico; pero estos encuestados afirman que este procedimiento lo hacen al cierre del mes, lo que permite concluir o bien que el resto del mes no saben el valor del inventario o que durante todo

el mes tienen su inventario a *costo estándar* y al cierre lo convierten a valor real. **Conclusión:** por lo menos el 57% de las empresas encuestadas no cumple la normatividad contable al valorar sus inventarios total o parcialmente a *costo estándar* y no a costo real o a valor de reposición (el menor de los dos). El 43% restante cumplen la normatividad al respecto.

**Pregunta: ¿cuál es el método de valoración de inventarios utilizado por su empresa?**

PEPS \_\_\_ UEPS \_\_\_  
 Identificación específica \_\_\_  
 Promedio ponderado \_\_\_  
 Retail \_\_\_ Otro \_\_\_  
 ¿Cuál? \_\_\_\_\_

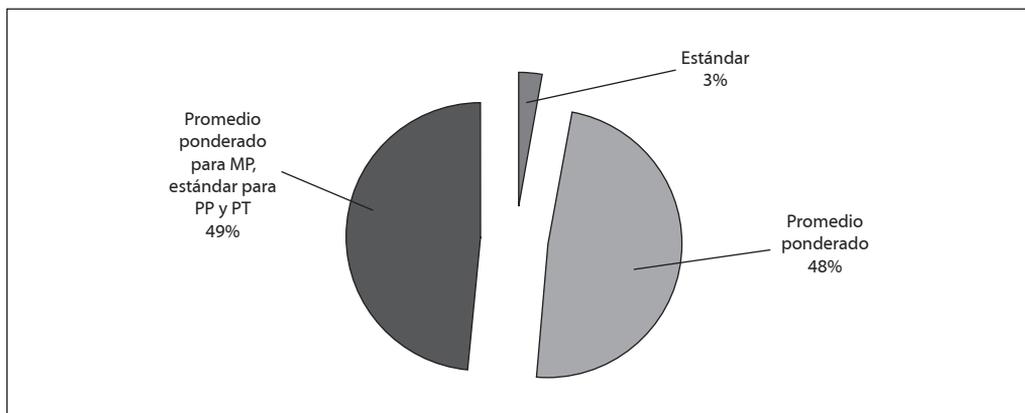


Figura 3. Método de valoración de inventarios  
 Fuente: elaboración propia

El 48% de los encuestados dice utilizar el método de promedio ponderado para la valoración de los inventarios cuando entran nuevas unidades o cuando salen unidades del inventario. El 49% de los encuestados utiliza el promedio ponderado para el manejo de la materia prima y el estándar para productos en proceso y producto terminado y un 3% adicional dice utilizar el método estándar para todos sus inventarios. Teniendo en cuenta que entre las opciones que se les dieron a los encuestados no estaba el

*costo estándar* y que de acuerdo con la normatividad colombiana, este no es un método de valoración de inventarios y que según conceptos emitidos por Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP, se debe manejar el mismo método para todos los inventarios (manejo que cambiaría con la aplicación de NIIF/IFRS), podríamos concluir que alrededor del 53% de las empresas encuestadas no se ajusta a los requerimientos legales en lo que tiene que ver con los métodos de valoración de sus inventarios.

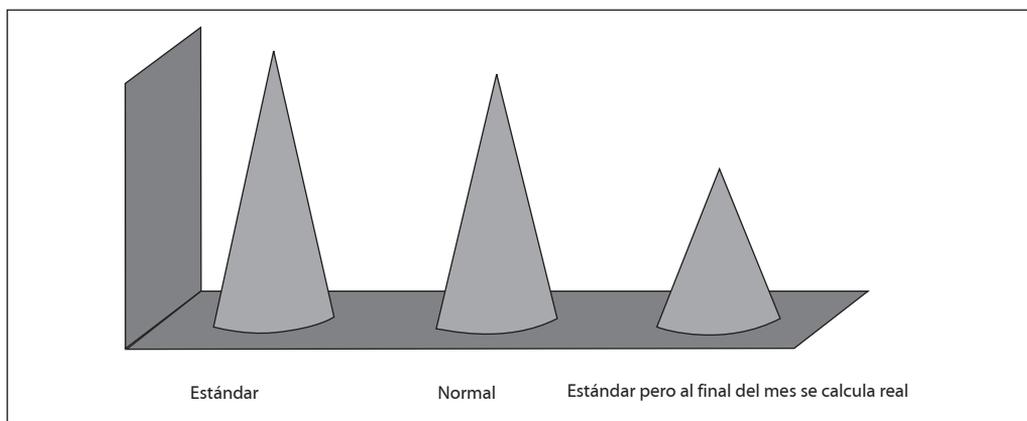


Figura 4. Base de costeo  
Fuente: elaboración propia

**Pregunta. ¿Cuál de las siguientes bases de costeo utiliza la empresa?**

- Base real
- Base normal
- Base estándar

En su gran mayoría, los encuestados desconocían el concepto *base de costeo*, razón por la cual el equipo les explicó el concepto y los tipos de bases existentes. Una vez hecha la aclaración, el 40% de los encuestados dice utilizar para la asignación de los costos de producción a los inventarios una base de costeo totalmente estándar; el 37% utiliza una base combinada o normal en la cual se mezclan costos reales (que coinciden muy regularmente con la materia prima) con *costos estándar* y un tercer grupo equivalente al 23% utiliza una base estándar para la asignación de costos a la producción pero al finali-

zar el mes la convierten a real por medio de un proceso de recosteo.

**Pregunta. ¿El costo estándar se utiliza para efectos?**

- Gerenciales
- Contables
- Fiscales
- Todos los anteriores
- Otros  ¿Cuáles? \_\_\_\_\_

Esta pregunta pretende determinar cuál es el alcance que tiene en la empresa la utilización del *costeo estándar*, si se utiliza como herramienta gerencial para hacer control de costos y análisis de variaciones, pero en los informes contables y fiscales se reflejan costos reales; o si, por el contrario, el costo calculado bajo esta metodología se utiliza para valoración de inventarios y presentación de informes contables y fiscales.

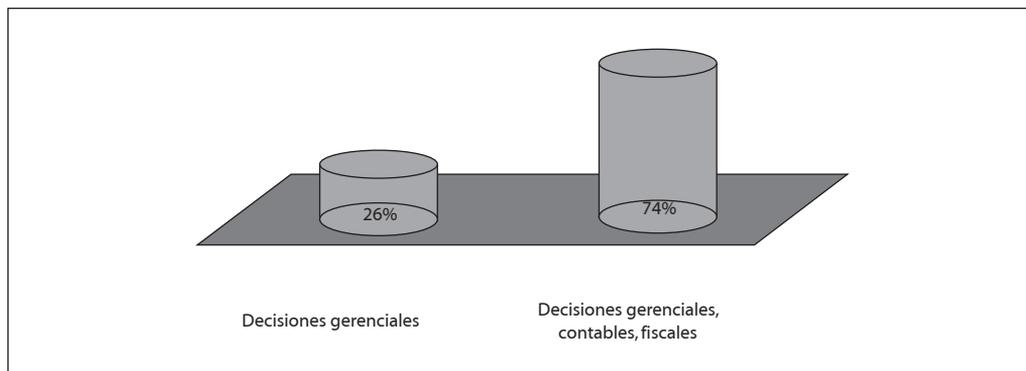


Figura 5. ¿Para qué utiliza el costo estándar?

Fuente: elaboración propia

El 74% de las empresas encuestadas dice utilizar el *costeo estándar* para tomar decisiones gerenciales, pero a la vez para preparar sus informes contables y fiscales, es decir, que total o parcialmente utilizan valores estándar en el costo de ventas y en los inventarios para presentar estados financieros y para calcular impuestos. El 26% restante utiliza este sistema de costeo solo para efectos gerenciales y de toma de decisiones, pues para la presentación de estados financieros y fiscales convierten su información a costos reales.

**Pregunta: ¿para usted el costo estándar es...?**

- Un sistema de costeo \_\_\_\_\_
- Un método de valoración de inventario \_\_\_\_\_
- Una base de costeo \_\_\_\_\_
- Una fórmula de costeo \_\_\_\_\_
- Una técnica de costeo \_\_\_\_\_
- Otro \_\_\_\_\_ ¿Cuál? \_\_\_\_\_

Esta pregunta tiene como objetivo determinar qué tanto conocimiento tiene quien responde la encuesta sobre qué es y cuál es el alcance del *costo estándar*: la respuesta será contrastada con los conceptos que aportan la teoría general de costos y la normatividad contable y fiscal. Para conformar el grupo de opciones se utilizaron conceptos tomados de la teoría contable (*sistema de costeo, método de valoración de inventarios y base de costeo*) y términos tomados de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, las cuales denominan *fórmulas de costeo* a los métodos tradicionales de valuación de inventarios (PEPS, promedio ponderado e identificación específica) y *técnicas de costeo* a los métodos de estimación del valor de los inventarios (*retail* y estándar), los cuales, según la NIC2, podrán ser utilizados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo.

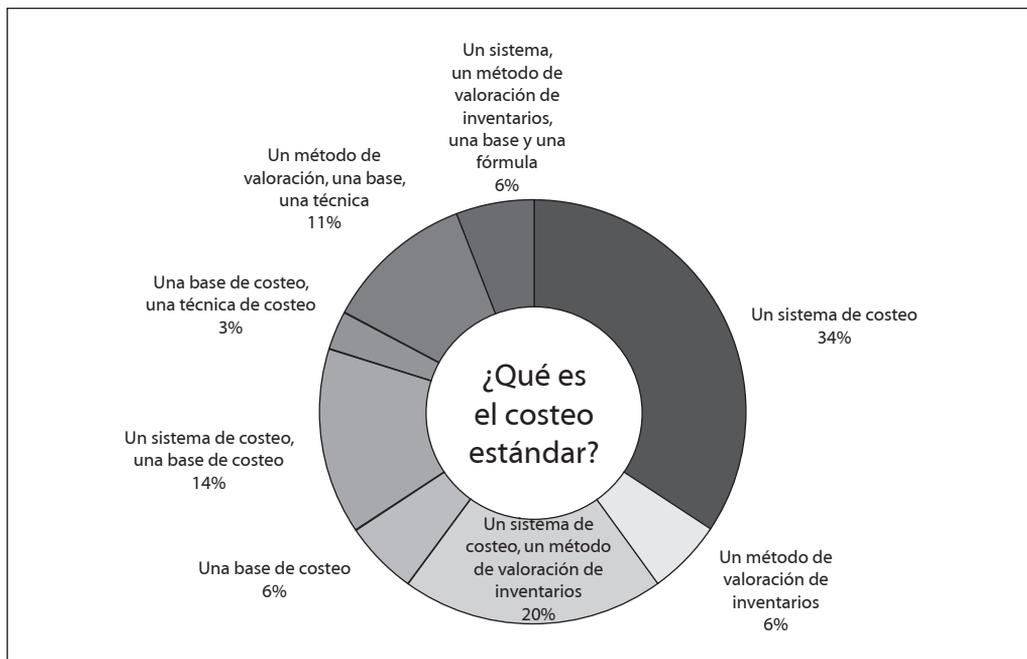


Figura 6. ¿Qué es el costeo estándar?

Fuente: elaboración propia

Las respuestas a esta pregunta muestran una gran divergencia en cuanto a las opiniones de los encuestados sobre qué es el *costeo estándar* y qué alcance tiene. Para el 34% de los encuestados, el *costeo estándar* es un sistema de costeo y se desechan las demás opciones; un 20% opina que es un sistema de costeo pero que adicionalmente es un método de valoración de inventarios; un 14% responde que es un sistema de costeo pero también una base de costeo; un 11% considera que es un método de valoración, una base de costeo y una técnica de costeo; un 6% opina que simplemente es un método de valoración de inventarios, otro 6% opina que solo es una base de costeo y un último 6% opina que es un sistema de costeo pero también un método de valoración, una base y una fórmula de costos. Finalmente, un peque-

ño grupo de encuestados (3%) considera que el *costeo estándar* es una base de costeo y a la vez una técnica de costeo.

La conclusión es contundente: hay poca claridad sobre qué es el *costeo estándar*. Acudiendo a la teoría de costos y a la normatividad colombiana, tendríamos que concluir que solo el 14% de los encuestados tiene claro qué es el *costeo estándar*: una base de costeo y un sistema de costeo. Se podría decir que tienen parcialmente la razón un 40% adicional que respondieron individualmente que era un sistema (34%) o una base (6%). Si la respuesta se analizara desde la normatividad contable internacional, se podría decir que tendría parcialmente la razón el 3% que respondió que el *costeo estándar* es una base de costeo y una técnica de costeo. Pero quienes presentan una confusión en el manejo

del concepto son aquellos que incluyeron en la respuesta, el concepto método de valoración de inventarios (43%), pues de acuerdo con la teoría contable y de costos, el costeo estándar no es un método de valoración de inventarios; en las normas internacionales de contabilidad se utiliza este concepto bajo la denominación de técnica de costeo, para hacer referencia a formas de estimar el valor de los inventarios cuando la empresa no cuenta con las herramientas para determinar el costo de cada producto individualizable.

**Pregunta: ¿se tiene una ficha técnica u hoja de costo por producto?**

Esta pregunta busca corroborar las respuestas dadas en otras preguntas y la calidad del *costo estándar* que se calcula, pues la ficha técnica u hoja de costos es uno de los instrumentos más

importantes en el cálculo de los estándares. La ausencia de una herramienta como esta haría dudar de la calidad del cálculo y este tendería más a un costo estimado que estándar. Todas las empresas encuestadas manejan fichas técnicas u hojas de costos para cada uno de sus productos, las cuales son actualizadas periódicamente, de acuerdo con el elemento del costo a que se refiera.

**Pregunta: ¿qué variaciones calcula para cada elemento del costo?**

El objetivo de esta pregunta es determinar el grado de detalle con el cual se calculan las variaciones en las empresas manufactureras que utilizan *costeo estándar* y que hacen parte de la muestra, teniendo como base las variaciones documentadas en la teoría general de costos que facilitan el análisis para la gestión de los costos.

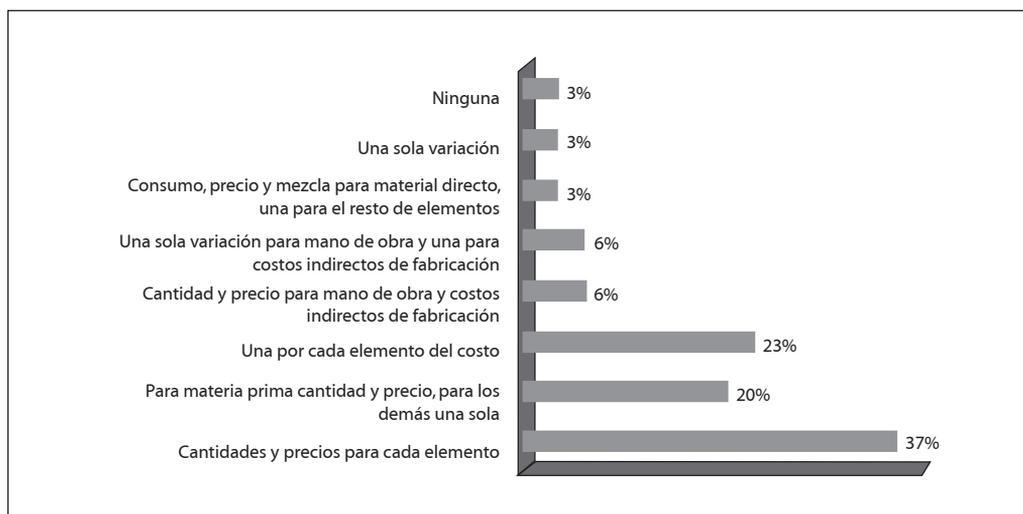


Figura 7. Variaciones calculadas  
Fuente: elaboración propia

El 37% de las empresas encuestadas calcula dos variaciones por elemento del costo: cantidad y precio. El 20% de los encuestados calcula dos variaciones para el análisis de la materia prima y una sola por el resto de los elementos del costo. El 23% calcula una variación por cada elemento del costo, el 6% de las empresas calcula variaciones de cantidad y precio para MOD y para CIF, no lo hace para material directo porque este elemento lo maneja a costo real; otro 6% de empresas que también trabajan con materia prima a costo real, calcula una variación de MOD y una de CIF, un 3% de las empresas calcula tres tipos de variaciones para material directo: consumo, precio y mezcla de materiales, y una para el resto de los elementos; otro 3% de las empresas calcula una sola variación neta en la que compara el costo real con el estándar sin discriminar lo que le corresponde a cada elemento del costo; y finalmente un 3% de las empresas, aunque dice utilizar *costeo estándar*, no calcula ningún tipo de variación.

Se podría concluir que solo el 43% de las empresas maneja un detalle aceptable de las variaciones, pues discrimina cada una de ellas en sus dos componentes principales, el volumen y el costo; y que el 52% de las empresas

calcula una sola variación de MOD y CIF, lo que significa que no hay un adecuado análisis de variaciones que le permita a la empresa tomar decisiones acertadas en relación con el control de costos y la explicación de esas variaciones, lo que entraría en conflicto con el deber ser de esta metodología de *costeo*, el cual consiste en el control y análisis detallado de las variaciones con el objetivo de mejorar los resultados.

**Pregunta: ¿cómo se maneja contablemente la variación?**

Se prorratea entre las cuentas de inventario y el costo de ventas \_\_\_\_

Se lleva directamente al costo de ventas \_\_\_\_

El objetivo de esta pregunta es determinar el manejo que están dando las empresas manufactureras en Colombia a las variaciones resultantes de la comparación del *costo estándar* con el costo real. Las respuestas dadas a esta pregunta se analizarán a la luz de la teoría de costos y teniendo en cuenta la normatividad contable y fiscal colombiana. Esta es una de las preguntas fundamentales para determinar el efecto del manejo del *costeo estándar* en la información fiscal y contable que preparan las empresas.

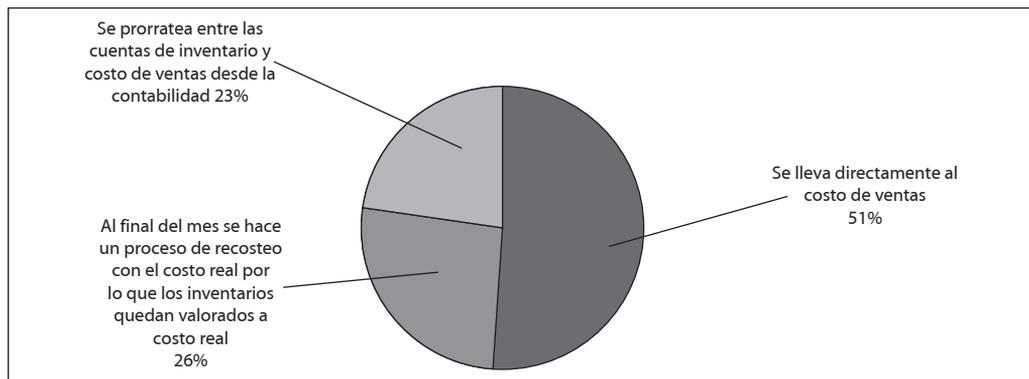


Figura 8. Manejo contable de la variación  
Fuente: elaboración propia

El 51% de las empresas encuestadas cancela directamente la variación contra los resultados del período sin importar su valor y sin analizar qué parte de esta les corresponde a los inventarios de productos en proceso y producto terminado, este grupo de empresas representa el 56% de los ingresos totales de las empresas incluidas en la muestra. Un 23% de empresas hace el prorrateo pero solo en la contabilidad, es decir, el valor de los inventarios es diferente en la contabilidad y en el módulo específico que los maneja, este grupo de empresas representa el 11% del total de ingresos de las empresas de la muestra. Solo en un 26% de las empresas encuestadas el valor de sus inventarios es totalmente real, tanto en la contabilidad como en el registro auxiliar de inventarios y esto lo logran por medio de un proceso de recosteo que se hace al finalizar el mes y en el cual se recalculan los costos de los inventarios con el valor real consumido, es decir, el *costo estándar* es temporal y al cierre de mes se refleja solo el valor real, este grupo de empresas representa el 33% de los ingresos de las empresas de la muestra.

Sin poder dimensionar el efecto real de la política adoptada por las empresas que asignan el total de las variaciones sobre los resultados, dado que esta investigación no indagó sobre el valor total de las variaciones reportadas por cada empresa, pues estas se mostraron reacias a entregar esta información por el carácter confidencial y estratégico de los costos en estas empresas; sí es claro que se están afectando los resultados del período con la parte de las variaciones que les corresponde a los inventarios y, por ende, se estaría afectando la base de cálculo

de impuestos, lo que estaría contrastando con las normas fiscales colombianas.

**Pregunta: si se hace prorrateo entre las cuentas del inventario y el costo de ventas, ¿con qué criterios se distribuye si hay varios productos?**

Esta pregunta busca determinar cuáles son los métodos mediante los que las empresas están haciendo el prorrateo de la variación de costos, entre inventarios y costos de ventas, y determina si los métodos aplicados tienen sustento teórico.

Todas las empresas que prorratean la variación desde la contabilidad (23%), utilizan el método que consiste en calcular el peso porcentual que tienen los inventarios de productos en proceso, producto terminado y costo de ventas sobre el costo total de la producción. Con base en este porcentaje, distribuyen la variación. En la mayoría de las empresas, se crean cuentas de inventarios independientes que reflejan esta variación, la cual se va asignando a resultados con base en la rotación de los mismos.

**Pregunta: en el momento en que se actualiza el *costo estándar*, ¿qué efecto contable se genera?**

Se revaloriza el valor de los inventarios al nuevo costo estándar \_\_\_\_

Se aplica solo para las nuevas unidades a producir \_\_\_\_

El resultado muestra que el 46% de las empresas recalcula el valor de sus inventarios para que queden valorados al nuevo *costo estándar*; en

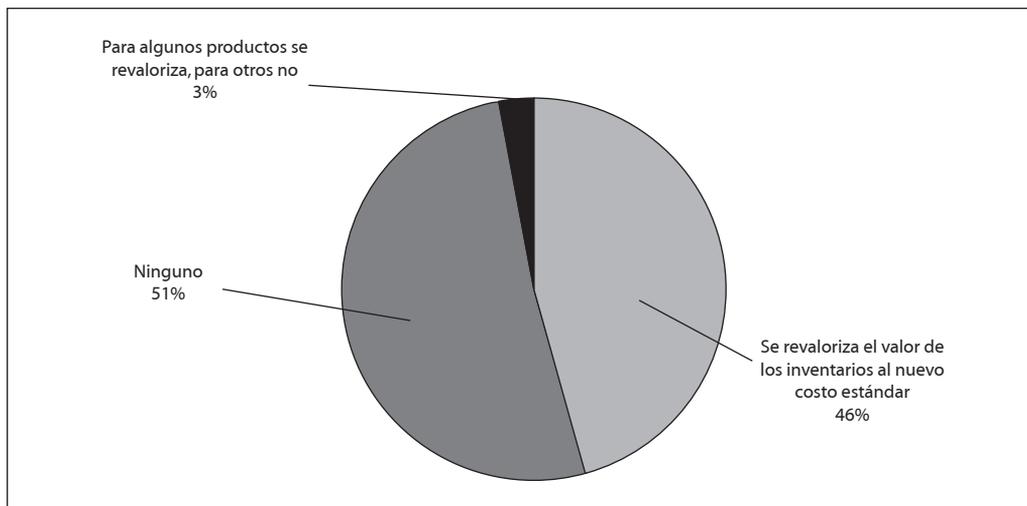


Figura 9. Efecto sobre los inventarios de cambios en el estándar  
Fuente: elaboración propia

el 51% de las empresas, este cambio solo afecta a las nuevas unidades que se produzcan, por lo que el cambio de estándar no tiene ningún efecto sobre los inventarios; el 3% restante recalcula el valor de algunos grupos de inventarios pero de otros no, por lo que la revalorización es opcional. En conclusión, el 49% de las empresas revaloriza inventarios y el 51% no lo hace.

Este procedimiento, que no está suficientemente documentado en la teoría de costos y que la normatividad contable local e internacional no permite, es aplicado por un número alto de empresas, lo que genera inquietud por el efecto que puede tener en los resultados de la empresa si el valor de los inventarios al momento del cambio es alto y si el nuevo *costo estándar* también es alto.

**Pregunta: cuando se revaloriza el inventario, ¿cuál es el efecto contable que se genera?**

Es muy importante documentar la forma en que se maneja contablemente esta revalorización de inventarios, razón por la cual se les preguntó a aquellas empresas que llevan a cabo este procedimiento cómo lo hacen.

En el 49% de las empresas incluidas en la muestra que revalorizan sus inventarios, se encuentran diferentes manejos contables para la misma; el 31% de estas aumenta o disminuye el inventario contra una cuenta de resultados; el 9% aumenta o disminuye el inventario contra otra cuenta de inventarios que denomina *revalorización*; el 3% crea una provisión que va cargando a resultados con base en la rotación de sus inventarios, otro 3% maneja una cuenta de diferidos y la amortiza con base en la rotación de los inventarios y el 3% restante registra la revalorización en las mismas cuentas en las que maneja la variación y le da el mismo tratamiento.

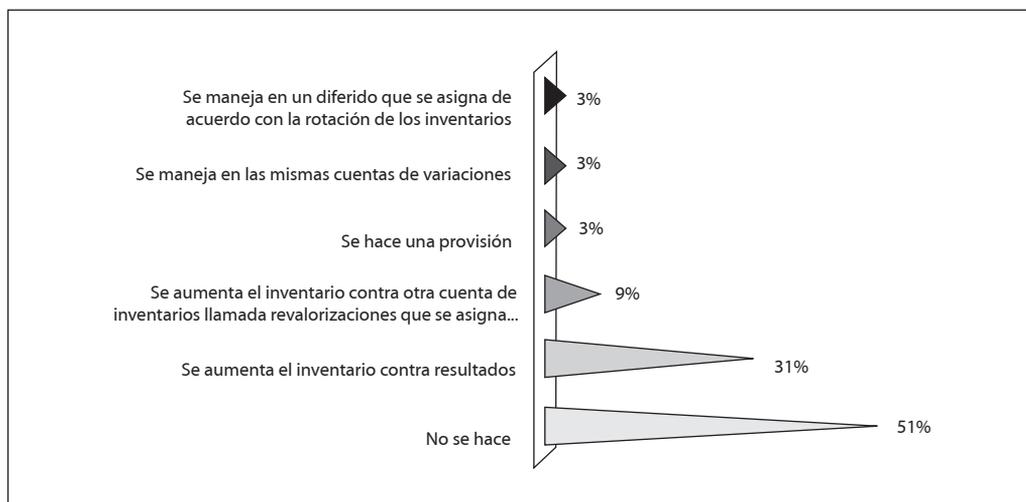


Figura 10. Manejo de la revalorización de inventarios  
Fuente: elaboración propia

No hay un manejo claro de este concepto. Se encuentran diferentes criterios contables y ninguno de ellos está soportado en la normatividad local, la internacional o la teoría general de costos. Lo preocupante de este manejo es que en el momento en que haya un aumento grande en el *costo estándar* por producto y un alto volumen de inventarios, las empresas que tienen por política aumentar el inventario contra el costo de ventas estarían aumentando su utilidad por la vía de una disminución del costo de ventas, lo que genera unas utilidades no reales que pueden descapitalizar la empresa si son distribuidas y, en el caso contrario, es decir, ante una baja del *costo estándar* se disminuiría el valor de los inventarios y se aumentaría el costo de ventas, lo que genera una menor utilidad y un menor pago de impuestos. En ambas situaciones, el procedimiento es grave, pues puede prestarse para que las empresas aumen-

ten o disminuyan el valor de su costo estándar de acuerdo con sus necesidades de mostrar más o menos utilidad.

**Pregunta: ¿cuál es el nombre del aplicativo que manejan para el cálculo de los costos y la valoración de los inventarios?**

En el desarrollo de la investigación, es muy importante determinar cuáles son las aplicaciones computacionales que están utilizando las empresas en su proceso de costeo y de valoración de inventarios, si son aplicaciones reconocidas en el medio y con experiencia nacional e internacional o son aplicaciones desarrolladas por la misma empresa. Aunque las aplicaciones utilizadas son múltiples, se destaca la aplicación SAP, con el 46% de las empresas encuestadas; la mitad de ellas cuenta con el módulo Ledger de materiales que permite recalculer los valores de los inventarios a costo real. La segunda

aplicación en importancia en esta investigación es Oracle, implementada en el 17% de las empresas y en tercer lugar están los desarrollos propios hechos por las empresas con un 11% de importancia, otras aplicaciones utilizadas son JD Edwards (6%), ERP Enterprise, MAX y SAG XP.

Por el tamaño de las empresas incluidas en la muestra, era de esperar que la mayoría contara con ERP (Enterprise Resource Planning) de gran tamaño y reconocimiento en el medio. Lo extraño es que —dependiendo de la versión que haya adquirido la empresa o los módulos de que disponga— las mismas aplicaciones plantean manejos diferentes a las variaciones que se generan en el costo estándar y para la revalorización de inventarios; incluso a la luz de las normas internacionales de información financiera, estos ERP presentan manejos muy diferentes en Colombia dependiendo del consultor.

## Conclusiones finales

Después de analizar la información suministrada por las personas encargadas de manejar la información de costos de las empresas manufactureras incluidas en la muestra se puede concluir lo siguiente:

- Para la aplicación del sistema de inventario permanente establecido por las normas fiscales colombianas, resulta necesario e indispensable en las empresas manufactureras la predeterminación de aquellos costos que solo se conocen al final del período o con posterioridad al proceso productivo. Para ello, la metodología más recomendada y más utilizada es el *costeo estándar*. No obstante, las normas contables y tributarias exigen que los inventarios estén valuados a costo real.
- En la práctica, para preparar información financiera relacionada con costos e inventarios, se dispone por lo menos de cuatro alternativas: una es esperar al fin del período y asignar los costos reales a los productos; la segunda consiste en utilizar *costos estándar* en todo el proceso y dejar los inventarios valorados a este costo, asignando la variación a resultados; la tercera consiste en utilizar *costos estándar* hasta el cierre del período y una vez se conozcan los costos reales, recalcular todas las transacciones a costo real (sería lo ideal). Por último, la alternativa más utilizada consiste en utilizar el *costeo estándar* y al cierre del período, determinar las variaciones entre este y el costo real, prorrateándolas entre el costo de los inventarios finales y el costo de ventas. Solo las dos últimas alternativas permitirían cumplir el sistema de inventario permanente y la normatividad tributaria colombiana, razón por la cual las empresas manufactureras en Colombia utilizan de forma total o parcial esta metodología. Sin embargo, no hay claridad sobre el alcance y manejo que se debe dar a los *costos estándar*, hay desconocimiento en el tratamiento contable y administrativo que debe darse a esta metodología, las variaciones a calcular, la forma de cálculo y su registro, entre otros aspectos.
- Se observa confusión en el manejo de conceptos fundamentales de costos pues no se tiene claridad sobre si el *costo estándar* puede sustituir los costos reales, o si al utilizar *costeo estándar*, este se convierte en un nue-

vo método de valoración de inventarios o si revalorizar los inventarios al nuevo costo estándar sea una práctica válida.

- Cuando se prorratean las variaciones de costos entre los inventarios y el costo de ventas, se debe afectar tanto la contabilidad como los registros auxiliares de inventarios. No obstante, la práctica predominante es que se lleva el control de las variaciones mediante ajustes contables sin afectar los valores unitarios de las distintas referencias, lo que genera descuadres entre el registro auxiliar de inventarios con los libros mayores de contabilidad, lo que conduce a inexactitudes en la información contable.
- Las aplicaciones utilizadas para el registro transaccional de los costos y los inventarios han tenido una influencia significativa en la aplicación de prácticas equivocadas en el manejo de costos. Cuando se tiene un nivel alto de transacciones, normalmente se requieren herramientas informáticas especializadas, caso en el cual solo se pueden aplicar los procedimientos permitidos por las herramientas disponibles y en la mayoría de las situaciones se evidencia que, bien sea por desconocimiento o con intencionalidad, los procedimientos llevados a cabo por estas aplicaciones no cumplen la normatividad colombiana y peor aún, no cumplen la normatividad internacional y no están orientados a realizar procesos de mayor exigencia informática como la conversión de *costos estándar* a reales o llevar varias bases de *costeo* de forma simultánea.
- Se detecta que las empresas utilizan el *costo estándar* para simplificar el proceso de

costeo y de valoración de inventarios y no como un elemento de gestión o estratégico para su posicionamiento competitivo. Según los resultados de la investigación, hay situaciones que limitan la aplicación del sistema de *costeo estándar* para efectos gerenciales, por ejemplo, la revisión frecuente que se hace de los estándares y los niveles de operación; el cálculo global de las variaciones sin discriminar sus componentes fundamentales: volumen y precio; el manejo contable inadecuado de las variaciones o la importancia que se atribuye a estas tomando como base el porcentaje del costo total de producción al que equivalen y no de la utilidad, que es lo que realmente impactan; esto indica que la utilización del *sistema de costeo estándar* en Colombia tiene énfasis en la valoración de los inventarios y en facilitar el proceso de *costeo*, sobre su utilidad para evaluación, control de gestión y toma de decisiones.

- Es fundamental la diferenciación de los objetivos de utilizar los *costos estándar* para efectos fiscales, contables y de gestión, ya que en muchos casos se mezclan, lo cual genera distorsiones en los propósitos del sistema de *costeo* y da como resultado sistemas de costos híbridos que no se ajustan a las normas legales ni cumplen a cabalidad los objetivos gerenciales. Para muchas empresas puede ser factible valorar de forma simultánea los inventarios con bases de *costeo* alternativas, para efectos fiscales, contables o de gestión; sin embargo, en muchos casos esto no se hace, desconociendo la importancia que ello representa

y para qué tipo de informes se utiliza cada base.

- Las empresas de manufactura le dan cada vez más importancia a la distribución de los costos indirectos de fabricación y buscan diferentes bases para prorratearlos a los productos. No obstante, continúan utilizando métodos tradicionales para ello. Algunas compañías no tienen claro el sistema de Costeo Basado en Actividades ya que lo confunden con la utilización de varias bases de distribución, lo cual reduce el alcance y los objetivos de uno de los sistemas que puede ser un gran complemento para el *sistema de costeo estándar*.
- Muchas compañías están haciendo un tratamiento inadecuado de las variaciones, pues están dejando los inventarios valorados al *costo estándar* y asignando la variación en su totalidad al costo de ventas, lo que por una parte no permite una asociación precisa de los ingresos con los costos y por otra, origina una posición conservadora o de prudencia, lo que afecta la gestión al mostrar una menor utilidad y, a su vez, genera un menor pago de impuesto de renta con los riesgos de una sanción fiscal, sobre todo cuando el monto de las variaciones es significativo.
- Al registrar toda la variación entre los costos reales y los *costos estándar* como mayor costo de ventas, se origina un impacto que se ve mitigado por varios aspectos. Primero, las empresas están haciendo una revisión permanente de los estándares, con lo cual los acercan a los costos reales y segundo, las variaciones se calculan mensualmente; por tanto, el efecto real de la asignación en exceso al costo de ventas se presenta solo en los últimos meses del año o según la rotación de los inventarios; por tanto, se puede afirmar que el problema de asignación de la variación solo al costo de ventas tiene el principal efecto sobre el inventario que no alcance a rotar en el mismo período en que se produzca la variación, es decir, cuanto mayor sea la rotación menor es el impacto; pero este manejo no deja con ello de ser una práctica prohibida por las normas contables y fiscales.
- Una parte importante de empresas está generando una revalorización de inventarios en el momento de actualizar los *costos estándar*, lo que genera ingresos o costos anticipados y la distorsión del valor de los inventarios y, por tanto, de la estructura financiera. Tales efectos son contrarios a los que produce la asignación de las variaciones originadas en el proceso productivo cuando se asignan solo a resultados, lo que podría interpretarse como una compensación, pero en realidad se constituye en un doble error con importantes efectos en la estructura financiera.
- Se evidencia la falta de una mejor regulación o doctrina contable en Colombia que adopte las mejores prácticas ya contenidas en la teoría general de costos, de tal forma que aporte claridad a los profesionales, la academia y los proveedores de software sobre los diferentes procedimientos válidos en el manejo de los costos y de los inventarios.

## Referencias

- Álvarez-López, José; Amat-i-Salas, Joan; Balada-Ortega, Tomás; Blanco-Ibarra, Felipe; Lizcano-Álvarez, Jesús & Ripoll-Feliu, Vicente (1996). *Contabilidad de gestión avanzada*. Madrid: Editorial McGraw Hill.
- Anderson, Henry R. (1977). *Conceptos básicos de contabilidad de costos*. Madrid: Continental S.A.
- Backer, Morton & Jacobsen, Lyle (1983). *Contabilidad de costos. Un enfoque administrativo para la toma de decisiones*. México: McGraw Hill.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (1998). Concepto 100447. Disponible en: [http://www.ceta.org.co/html/inicio\\_de\\_sesion.asp](http://www.ceta.org.co/html/inicio_de_sesion.asp)
- Emerson, Harrington (1908). *Efficiency as a Basis for Operation and Wages*. New York: Arno Press.
- Gillespie, Cecil B. (1971). *Contabilidad y control de costos*. México: Prentice Hall.
- Godoy-Collado, Mislaid (2010). *Metodología para el análisis de variaciones de los costos*. Cienfuegos, Cuba: Universidad de Cienfuegos Carlos R. Rodríguez. Disponible en: <http://www.bibliociencias.cu/gsd/collect/revistas/index/assoc/HASHe9c1/91adb231.dir/doc.pdf>
- Grupo Océano (2002). *Contabilidad de gestión: presupuestaria y de costos*. España: Océano Grupo Editorial.
- Hansen, Don R. & Mowen, Maryanne (1996). *Administración de costos: contabilidad y control*. México: International Thomson Editores.
- Hornngren, Charles T. (1980). *Contabilidad de costos: un enfoque gerencial*. México: Prentice-Hall.
- Hornngren, Charles T.; Datar, Srikant M. & Foster, George (2007). *Contabilidad de costos: un enfoque gerencial*. México: Pearson Education.
- International Accounting Standards Board, IASB (2010). *Normas internacionales de información financiera*. Disponibles en: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)
- Marie, Attiea & Rao, Ananth (2010). Is Standard Costing Still Relevant? Evidence From Dubai. *Management Accounting Quarterly*, 11 (2), 1-10. Disponible en: [http://www.imanet.org/PDFs/Public/MAQ/2010\\_Q1/MAQ\\_Winter10\\_StandardCostingRelevance.pdf](http://www.imanet.org/PDFs/Public/MAQ/2010_Q1/MAQ_Winter10_StandardCostingRelevance.pdf), <http://www.faqs.org/periodicals/201001/2013063221.html>
- Observatorio Iberoamericano de Contabilidad de Gestión (2000). *Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión*. Disponible en: <http://www.observatorio-iberoamericano.org>
- Rayburn, Letricia Gayle (1999). *Contabilidad y administración de costos*. México: McGraw-Hill Interamericana Editores.
- República de Colombia (1989). Decreto 624 de 1989, por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. *Diario Oficial*, 38.756, 30 de marzo de 1989. Disponible en: [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo/estatuto\\_tributario.html](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo/estatuto_tributario.html)
- República de Colombia (1993). Decreto 2649 de 1993, por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. *Diario*

*Oficial*, 41.156, 29 de diciembre de 1993.  
 Disponible en: [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto/1993/decreto\\_2649\\_1993.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto/1993/decreto_2649_1993.html)

República de Colombia (1993). Decreto 2650 de 1993, por el cual se modifica el Plan Único de Cuentas para Comerciantes. Disponible en: <http://www.supersociedades.gov.co/ss/drvisapi.dll?MIval=sec&dir=46&id=21490&m=td&a=td&d=depend>

Zapata-Sánchez, Pedro (2007). *Contabilidad de costos: herramienta para la toma de decisiones*. Bogotá: McGraw-Hill Interamericana.

Barfield, Jesse T.; Raiborn, Cecily A. & Kinney, Michael R. (2005). *Contabilidad de costos. Tradiciones e innovaciones*. México: Thomson Editores.

Chase, Richard B; Aquilano, Nicholas J. & Jacobs, F. Robert (2005). *Administración de la producción y operaciones*. México: Editorial McGraw Hill.

Cuervo, Joaquín & Osorio, Jaír (2007). *Costeo basado en actividades ABC y gestión basada en actividades ABM*. Bogotá: Ecoe Ediciones.

Giménez, Carlos María, coord. (2001). *Gestión & costos: beneficio creciente, mejora continua*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.

## Bibliografía

Antón-Renart, Marcos & Vidal Hernández-Mora, José Antonio (2008). Estudio de caso evaluación del método de los minoristas (NIC 2) contable y extracontable en la valoración de existencias del sector comercio. *Colombian Accounting Review*, 2 (2), 129-148. Disponible en: <http://www.udem.edu.co/NR/rdonlyres/8E30A2A6-8B38-44E5-8440-BFBA90DE90F3/12141/JournalNo21291482oartspa%C3%B1ol.pdf.pdf>

- Fecha de recepción: 2 de septiembre de 2011
- Fecha de aceptación: 15 de diciembre de 2011

### Para citar este artículo

Duque-Roldán, María Isabel; Osorio-Agudelo, Jair Albeiro & Agudelo-Hernández, Didier Mauricio (2011). Los costos estándar y su aplicación en el sector manufacturero colombiano. *Cuadernos de Contabilidad*, 12 (31), 521-545.