

# **ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE COSTEO ESTÁNDAR EN LAS EMPRESAS MANUFACTURERAS COLOMBIANAS.**

---

**MARÍA ISABEL DUQUE ROLDÁN**  
Universidad de Antioquia. Colombia  
E-mail: [maduque@economicas.udea.edu.co](mailto:maduque@economicas.udea.edu.co)

**JAIR ALBEIRO OSORIO AGUDELO**  
Universidad de Antioquia. Colombia  
E-mail: [jair.albeirosorio@gmail.com](mailto:jair.albeirosorio@gmail.com)

**DIDIER MAURICIO AGUDELO HERNÁNDEZ**  
Universidad de Medellín. Colombia  
E-mail: [didieragu@hotmail.com](mailto:didieragu@hotmail.com)

---

## **RESUMEN:**

De acuerdo con Álvarez (1996) el avance más notable que se ha producido en el campo de 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, el sistema de costos estándar exige que en todas las áreas operativas de la empresa se opere 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 inclusive necesarios en las empresas manufactureras para la valoración de inventarios en un sistema de inventario permanente, ¿Por qué su utilización y estudio en Colombia es tan limitado?, y ha

conducido a que en muchos sectores no se aplique de forma adecuada, al punto que se desvirtúan los resultados financieros de las empresas.

La utilización del sistema de costeo estándar es permitido por la normatividad contable local, siempre y cuando al finalizar cada periodo el valor de los inventarios y el costo de ventas se ajuste al costo histórico a través del prorrateo de las variaciones resultantes, sin embargo son muchas las empresas colombianas que 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, lo que afecta la toma de decisiones de los diferentes usuarios de la información financiera.

El siguiente trabajo presenta los principales resultados obtenidos en la investigación que sobre la aplicación de esta metodología se realizó por el grupo de investigaciones y consultorías en Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia en un importante grupo de empresas manufactureras colombianas y en donde se evidencia las contradicciones en la aplicación de la metodología.

**Palabras Claves:**

Sistemas de costos, costeo estándar, tratamiento de las variaciones en el costeo estándar, Inventarios.

## 1. EL SISTEMA DE COSTEO ESTÁNDAR

Los costos estándar tienen su origen con la contabilidad en y los sistemas de información necesarios para la planeación, lo que data desde hace varios siglos, pero el mayor desarrollo de esta metodología fue a principios del siglo XX, con motivo del proceso de industrialización bajo la doctrina del denominado Taylorismo, es decir, la sustitución del esfuerzo humano por la máquina. En 1903, F.W. Taylor, informó sobre avances significativos para lograr mejor control de la elaboración y la productividad. Harrington y Emerson (1908) profundizan en el tema, lo que a su vez sirvió de inspiración al Contador Chester G. Harrinson para que en 1921 surgiera 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, 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 el 86% en Japón. Más concretamente, se afirma que más del 90% de 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 Horngren (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: Estados Unidos 76%, Irlanda 87%, China 87%, Reino Unido 76%, Nueva Zelanda 73%, India 68%, Singapur 56%, Australia 92% y Japón 90%. Así las cosas, 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.** En términos generales el costeo estándar representa lo que los costos deberían ser bajo un desempeño loggable, 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 predeterminados, objetivos, costos que deben ser alcanzados. (Horngren, 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 éstos como los reales se reflejan en las cuentas de costos (Backer, 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 periodo contable, 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; la mayoría de autores recomienda 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 real genera lo que este sistema denomina *las variaciones*. 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 sistema de costeo estándar. Imagen tomada de <http://maaw.info/Searchmaaw.htm>. Traducción hecha por el 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, tales como las tendencias estadísticas, concepto de expertos, entre otros, 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, al utilizar 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, dificultando el logro de los demás objetivos que se persiguen al predeterminar 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 necesitan 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 en última instancia, generar valor para sus organizaciones. Para lograr éstos 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 teóricos en el tema de la contabilidad de costos y de gestión. Para algunos, la mejor decisión es utilizar costos históricos o reales así sea más demorado su cálculo, sin embargo la mayoría de expertos recomiendan

predeterminar 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 eviten 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 sólo en la información contable) con los costos absorbidos mediante el estándar aplicado, generan las variaciones o desviaciones. Diferentes autores (entre ellos: Horngren, 1980; Zapata, 2007; Backer, 1983; Grupo Océano, 2002, Rayburn, 1999; Gillespie, 1971; Andreson, 1977 y Hansen, 1996) han analizado ampliamente el tema y han definido los siguientes tipos de variaciones:

**1.3.1 Para material directo MD:** para la mayoría de los autores enunciados, la variación de material se puede dividir en dos tipos de variaciones: *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 dicha materia prima. Autores como Backer (1983) plantea 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 a utilizar en la producción, pero al momento de ejecutarla, se utiliza uno alternativo con costo diferente.

**1.3.2 Para mano de obra (MOD):** es tal vez el elemento donde 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.

**1.3.3 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*.

**1.3.4 Para contratos de servicios:** 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 del costo más importante; 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 a través de terceros.

**1.4 Variaciones por cambio o actualización del costo estándar.** Cada empresa debe definir una política sobre el periodo de tiempo que cubren los estándares definidos o bajo qué circunstancias se realiza la actualización de los costos estándar. Si al momento de su actualización, existe 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 sólo afecta los nuevos inventarios y el otro tratamiento es actualizar el valor de los inventarios al nuevo estándar, generando una variación por actualización de estándar o como se ha denominado por quienes llevan esta práctica, “*revalorización de inventarios*”. Muy pocos autores han analizado este tema en cuanto a si está práctica es permitida o no y su aplicación ha estado muy condicionada por las aplicaciones de software.

**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 registro de las variaciones, dependerá la razonabilidad del valor de los inventarios, del costo de ventas del periodo y de la utilidad/pérdida que se presente en los estados financieros.

En la literatura de costos es muy frecuente encontrar diferentes alternativas para el manejo de las variaciones, que depende 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 productos en proceso y producto terminado y el costo de ventas, sólo en la contabilidad.
- Prorratearlas entre los inventarios de productos en proceso y producto terminado y el costo de ventas, afectando el auxiliar de inventarios
- Asignar algunas de las variaciones directamente a resultados y prorratear el resto entre los inventarios.

Para 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 sub aplicada 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 basándose 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 a seguir 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 que éste 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 reflejan la realidad de la empresa; por lo 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.

En lo que tiene que 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 y que se le den manejos como los siguientes:

- Cancelarla contra el costo de ventas del periodo
- Registrarla como un diferido que es amortizado contra el costo de ventas, en la medida que se consuma el inventario y,
- Registrarla como una cuenta valuativa del inventario que igualmente se amortiza según la rotación que tenga el mismo. En este caso el inventario en contabilidad es diferente al auxiliar de inventarios que es mantenido al estándar.

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. Para Backer

(1983), cuando se cambian los estándares es necesario revalorizar los inventarios. Sin embargo y de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia y según las normas internacionales de información financiera NIIF, 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 sólo debe afectar los costos futuros, pero es muy frecuente que las aplicaciones de costos generen este tipo de variación y que se utilice para compensar los efectos de la variación del proceso productivo pues normalmente 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**

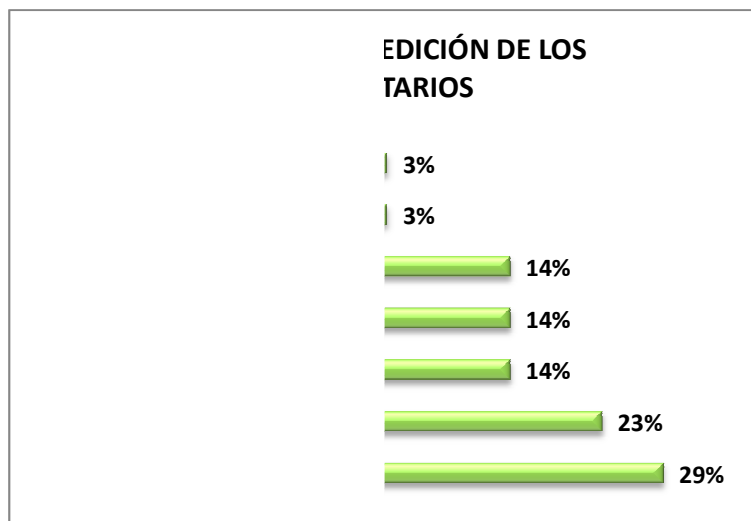
Para determinar el grado de utilización del costeo estándar en las empresas manufactureras colombianas y construir un estado del arte frente al manejo contable que se le da a esta metodología y a las variaciones que se generan, se hizo necesario realizar un trabajo de campo; para lo cual se utilizó una muestra que fuera representativa de las empresas manufactureras que desarrollan su actividad en Medellín-Colombia y su Área Metropolitana, pero que tienen impacto nacional.

El número de observaciones a realizar en esta investigación se aplicó 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 las 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 es un método que 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 tomando como base de medida sus ingresos, es decir, lo que se buscaba era estudiar una muestra de empresas grandes en sus ingresos y sus volúmenes de operación, y no un gran número de empresas. Se optó por incluir en la muestra empresas manufactureras de mediano y gran tamaño 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.

**El Instrumento utilizado.** Se diseñó un formato de encuesta para ser aplicado a los jefes-directores de costos o jefes-directores de contabilidad de las entidades seleccionadas, las preguntas abarcaban temas contables y de costos relacionados con el registro y valoración de los inventarios y el costo de ventas. 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 de realización  
\_\_\_ Otro ¿cuál? \_\_\_\_\_
- \_\_\_ Valor actual  
\_\_\_ Valor presente



A los encuestados se les leyó el listado de criterios que según la norma contable aplican para medir el valor de los activos, y por supuesto dentro de 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 sólo 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.

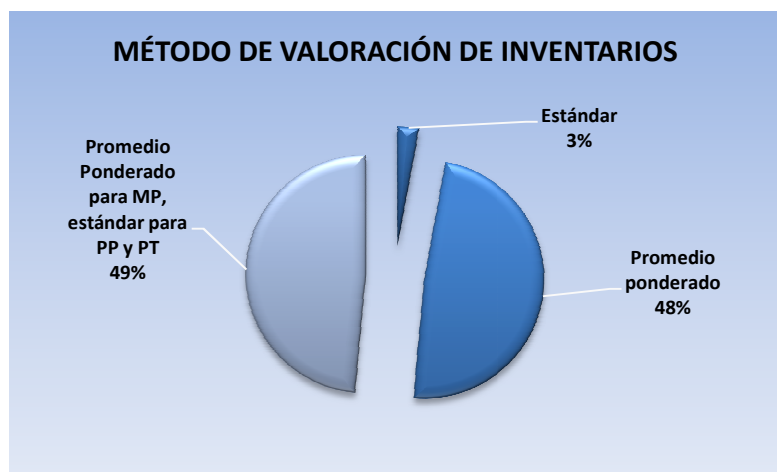
El 23% dicen utilizar el criterio del costo histórico (real) para todos sus inventarios. El 14% de las empresas dice utilizar como criterio de medición de los inventarios el costo estándar, es decir que todos sus inventarios, al finalizar el mes reflejan el costo estándar y no el real. Otro 14% dice no saber cuál criterio aplica la empresa y otro 14% dice aplicar 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 éste es asimilable al valor actual. Un 3% dice valorar 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, confundiendo criterio de medición con método de valoración, y un 3% restante valora sus inventarios a costo real, es decir histórico, pero afirman que este procedimiento lo hacen al cierre del mes, lo que permite concluir o 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 cumplen con 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).

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

- |                          |                           |                          |                    |
|--------------------------|---------------------------|--------------------------|--------------------|
| <input type="checkbox"/> | PEPS                      | <input type="checkbox"/> | UEPS               |
| <input type="checkbox"/> | Identificación específica | <input type="checkbox"/> | Promedio Ponderado |
| <input type="checkbox"/> | Retail                    | <input type="checkbox"/> | Otro ¿cuál? _____  |

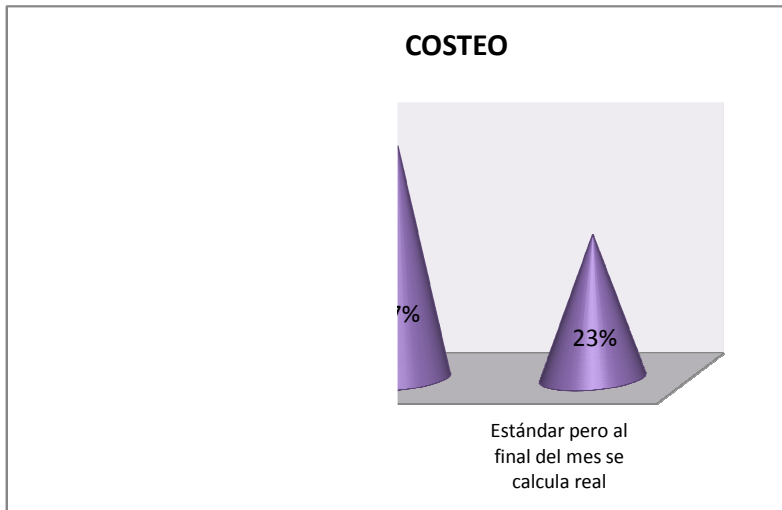
El 48% de los encuestados dicen utilizar el método promedio ponderado para la valuación de los inventarios cuando entran nuevas unidades o cuando salen unidades del inventario. El 49% de los encuestados dice utilizar el promedio ponderado para el manejo de la materia prima y el estándar para productos en proceso y



producto terminado y un 3% adicional dice utilizar el método estándar para todos sus inventarios. Teniendo en cuenta que dentro de las opciones que se les dieron a los encuestados no estaba el costo estándar y que de acuerdo con la normatividad colombiana, éste no es método de valuación de inventarios permitido y que esta misma normatividad exige manejar el mismo método para todos sus inventarios, podríamos concluir que alrededor del 53% de las empresas encuestadas no se ajustan a los requerimientos legales en lo que tiene que ver con los métodos de valuación de sus inventarios.

**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 se les debió explicar 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 casi siempre es 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 finalizar el mes la convierten a real a través 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 efectos de 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

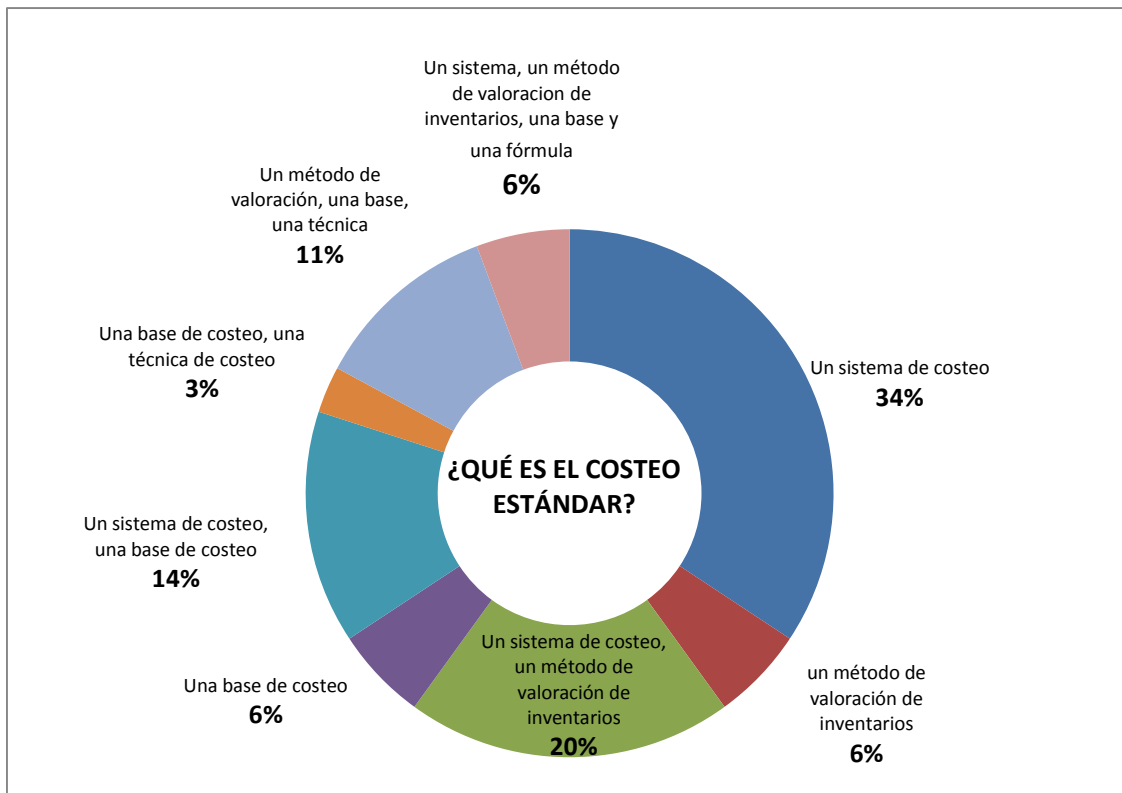


metodología se utiliza para valoración de inventarios y presentación de informes contables y fiscales. El 74% de las empresas encuestadas dicen utilizar el costeo estándar para tomar decisiones gerenciales, pero a la vez para preparar sus informes contables y fiscales, es decir que total o parcialmente utilizan valores estándar de sus costos e inventarios para presentar estados financieros y para calcular impuestos. El 26% restante utiliza este sistema de costeo sólo 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?**

- |  |  |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> Un sistema de costeo  | <input type="checkbox"/> Un método de valoración de inventario |
| <input type="checkbox"/> Una base de costeo    | <input type="checkbox"/> Una fórmula de costeo                 |
| <input type="checkbox"/> Una técnica de costeo | <input type="checkbox"/> 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 aporta 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 (como son sistema de costeo, método de valoración de inventarios y base de costeo) y términos tomados de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, en las cuales se 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).



Las respuestas a esta pregunta muestran una divergencia grande en cuanto a las opiniones de los encuestados sobre lo que es el costeo estándar y su alcance, para el 34% de los encuestados el costeo estándar es un sistema de costeo, desechando 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 sólo 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 se encuentra un pequeño grupo de encuestados (3%) que considera que el costeo estándar es una base de costeo y a la vez una técnica de costeo.

La conclusión es contundente, no hay claridad sobre lo que es el costeo estándar. Acudiendo a la teoría de costos y a la normatividad colombiana tendríamos que concluir que sólo el 14% de los encuestados tiene claro lo que 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 dentro de 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, haciendo referencia a formas de estimar el valor de los inventarios cuando la empresa no puede aplicar un método de valoración de inventarios, a los cuales las NIIF llama fórmulas de costeo.

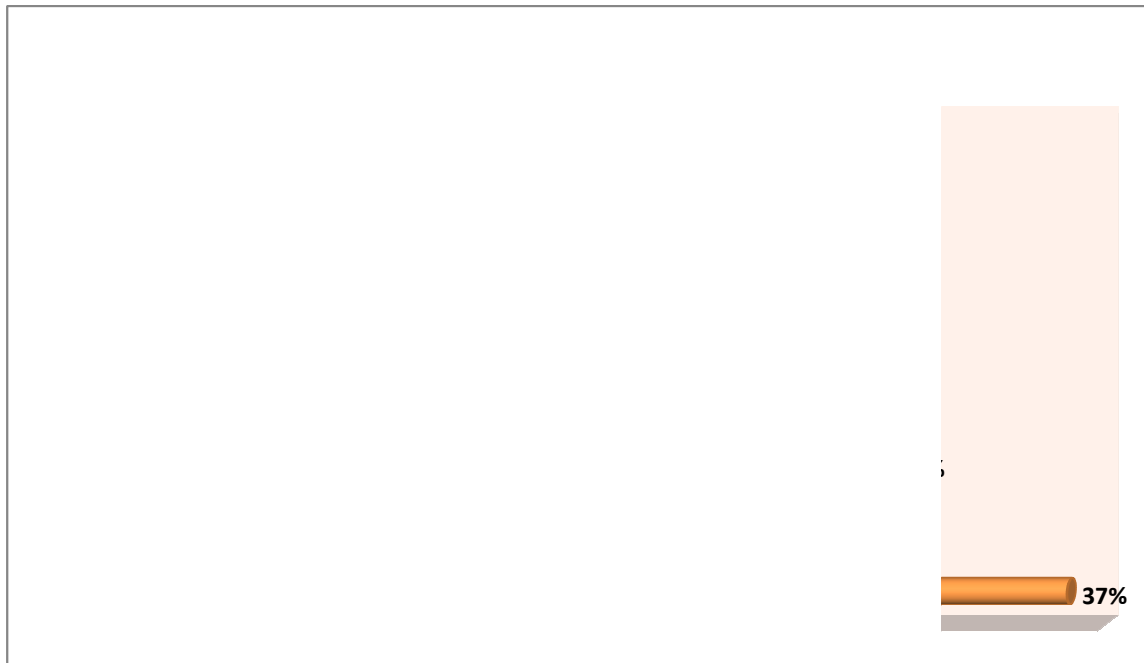
**Pregunta: ¿Se tiene una ficha técnica u hoja de costo por producto?**

Con esta pregunta se 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 una de las herramientas más importantes en el cálculo de los estándares. La ausencia de una herramienta como esta haría dudar de la calidad del cálculo y éste tendería más a un costo estimado que estándar. El 100% de las empresas encuestadas manejan fichas técnicas u hojas de costos para cada uno de sus productos.

**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 para el análisis, las variaciones documentadas en la teoría general de costos que facilitan el análisis para la gestión de los costos.





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 hacen para material directo porque este elemento lo manejan 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 calculan 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 comparan 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 dicen utilizar costeo estándar no calculan ningún tipo de variación.

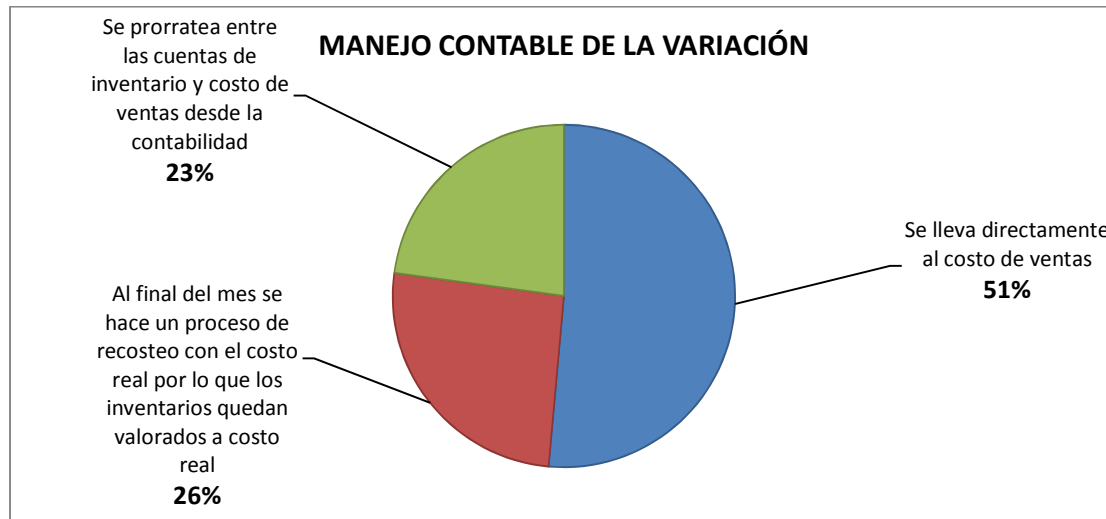
Se podría concluir que sólo el 43% de las empresas manejan un detalle aceptable de las variaciones, pues discriminan cada una de ellas en sus dos componentes principales, el volumen y el costo. El resto de empresas no tiene un detalle de análisis en las variaciones que le permita tomar decisiones acertadas en relación con el control de costos y la explicación de dichas 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 prorrotea 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.



El 51% de las empresas encuestadas cancelan directamente la variación contra los resultados del periodo sin analizar qué parte de ésta le 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 sólo en la contabilidad, es decir que el valor de los inventarios es diferente en la contabilidad y en el módulo específico que los maneja, este grupo de empresas representan el 11% del total de ingresos de las empresas de la muestra. Sólo en un 26% de las empresas encuestadas el valor de sus inventarios es totalmente real, tanto en la contabilidad como en el módulo que los maneja y esto lo logran a través de un proceso de recosteado 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, que el estándar

es temporal y al cierre de mes se refleja sólo el valor real, este grupo de empresas representan 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 éstas fueron reacias a entregar esta información; si es claro que se están afectando los resultados del periodo con la parte de las variaciones que le corresponden a los inventarios y que estarían incumpliendo 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 existen varios productos?**

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

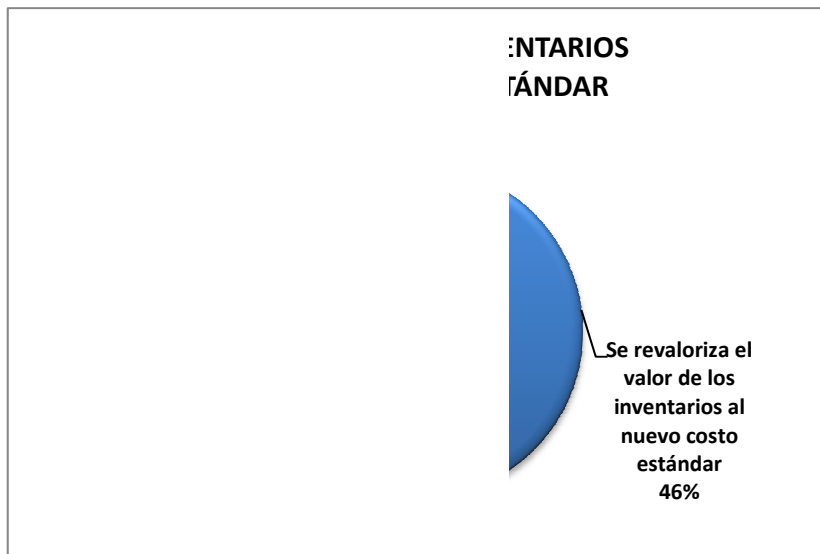
El total de las empresas que prorratean la variación desde la contabilidad (23%), utilizan el método que consiste en calcular el peso porcentual que tienen los inventarios de productos en proceso, producto terminado y costo de ventas sobre el costo total de la producción. Con base en este porcentaje se distribuye 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 que se actualiza el costo estándar ¿qué efecto contable se genera?**

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

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

El resultado muestra como el 46% de las empresas recalcula el valor de sus inventarios para que queden valorados al nuevo costo estándar, en el 51% de las empresas este cambio sólo afecta a las nuevas unidades que se produzcan, por lo que el cambio de estándar no tiene ningún efecto sobre los inventarios, un 3% restante de empresas recalcula el valor de algunos grupos de inventarios pero de otros

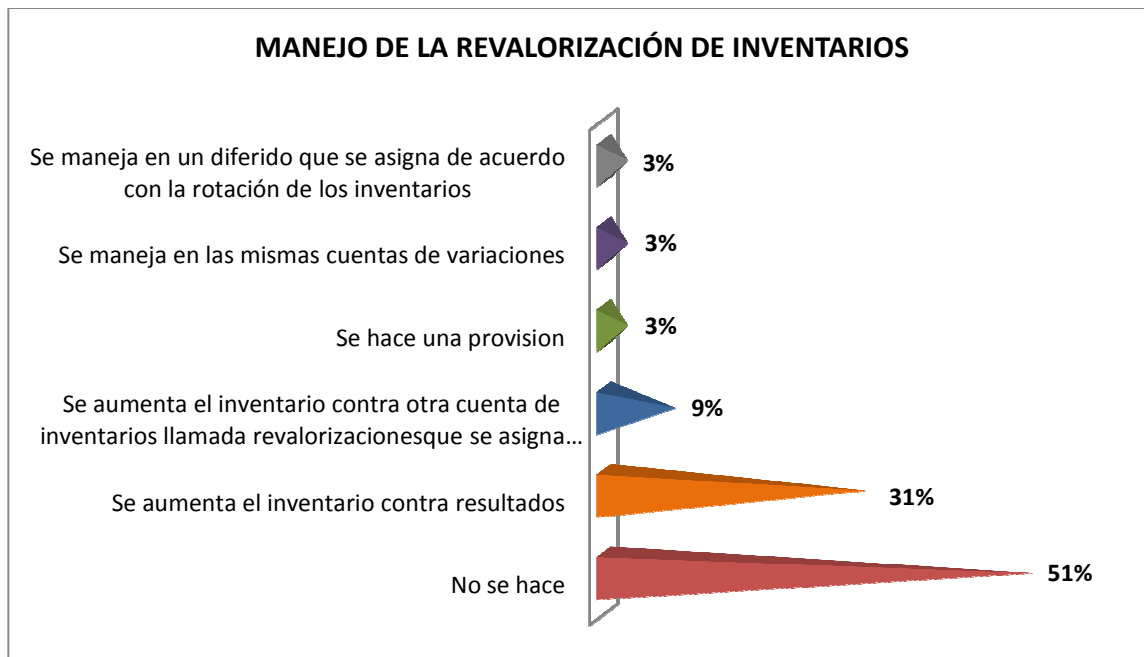


no, por lo que la revalorización es opcional. En conclusión un 49% de las empresas revaloriza inventarios y un 51% no lo hace.

Este procedimiento, que no está suficientemente documentado en la teoría de costos y que la normatividad contable no lo permite, es aplicado por un número alto de empresas, lo que por lo menos 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.

**Pregunta: ¿Cuándo se revaloriza el inventario, cual 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 le preguntó a aquellas empresas que llevan a cabo este procedimiento ¿cómo lo hacen?



En el 49% de empresas incluidas en la muestra que revalorizan sus inventarios se encuentran diferentes manejos contables para la misma, el 31% de éstas aumentan o disminuyen el inventario contra una cuenta de resultados, el 9% aumentan o disminuyen el inventario contra otra cuenta de inventarios que denominan revalorización, el 3% crea una provisión que van cargando a resultados con base en la rotación de sus inventarios, otro 3% maneja una cuenta de diferidos y la va amortizando con base en la rotación de los inventarios y un 3% restante registra la revalorización en las mismas cuentas en las que manejan la variación y le dan el mismo tratamiento.

No hay un manejo claro de este concepto, se encuentran diferentes criterios contables, ninguno de ellos soportado en la normatividad local ni internacional, ni en la teoría general de costos.

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

Es muy importante dentro del desarrollo de la investigación, 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. Son múltiples las aplicaciones utilizadas pero se destaca la aplicación SAP, la cual se encuentra en el 46% de las empresas encuestadas y en la mitad de ellas se cuenta con el

módulo denominado Ledger de materiales que permite recalcular los valores de los inventarios a costo real. La segunda aplicación en importancia es Oracle la cual se encuentra implementada en el 17% de las empresas y en tercer lugar se encuentran 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 de ellas contaran con aplicaciones de gran tamaño y reconocimiento en el medio. Lo que es extraño es que las mismas aplicaciones, dependiendo de la versión que haya adquirido la empresa o los módulos de que disponga planteen manejos diferentes a las variaciones que se generan en el costo estándar y al tema de la revalorización de inventarios.

### **3. 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, resulta indispensable predeterminar aquellos costos que sólo se conocen al final del periodo o con posterioridad al proceso productivo, 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 a valores reales, se dispone de tres alternativas, una es esperar al fin del periodo y asignar los costos incurridos o reales a los productos; una segunda alternativa consiste utilizar costos estándar hasta el cierre del periodo y una vez se conozcan los costos reales, se recalcula el valor de las transacciones a costos reales, y una tercera alternativa consiste en utilizar el costo estándar y al cierre del periodo, determinar las variaciones entre éste y el costo real, y prorratearlas entre el costo de los inventarios finales y el costo de ventas, sólo las dos últimas alternativas permitirían cumplir con el sistema de inventario permanente, razón por la cual, el sistema de costeo estándar es ampliamente utilizado en Colombia, la mayoría de las empresas manufactureras 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, se encuentra 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, 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 nuevo método de valoración de inventarios, o si revalorizar los inventarios al nuevo costo estándar sea una práctica válida.

- Cuando se prorratan las variaciones de costos entre los inventarios y el costo de ventas, se debe afectar tanto en la contabilidad como los auxiliares de inventarios, no obstante, la práctica predominante, es que se lleva el control de las variaciones a nivel contable sin afectar los valores específicos de los artículos, generando descuadre del auxiliar de inventarios con los libros mayores de contabilidad.
- 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 transaccionalidad, normalmente se requiere de herramientas informáticas especializadas, caso en el que sólo 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 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 estándar y los niveles de operación, el manejo inadecuado de las variaciones o la importancia que se atribuye a las variaciones según su participación en el costo total de producción y no en la utilidad que es lo que realmente impactan; lo que indica que el sistema de costeo tiene un marcado énfasis en la valoración de los inventarios, 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, generando distorsiones en los propósitos

del sistema de costeo y dando como resultado sistemas 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 la mayoría de los casos esto no se hace, desconociendo la importancia que ello representa.

- Las empresas de manufactura cada vez le dan más importancia a la distribución de los costos indirectos de fabricación buscando diferentes bases para proratearlos a los productos, no obstante, se 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, reduciendo el alcance y 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, 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, afectando la gestión al mostrar una menor utilidad y generando a su vez un menor pago de impuesto de renta con los riesgos de una sanción fiscal.
- 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 revisión permanente de los estándar, con lo cual los acercan a los costos reales, y segundo, las variaciones se calculan mensualmente, por lo tanto el efecto real de asignación en exceso al costo de ventas se presenta sólo 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 sólo al costo de ventas tiene el principal efecto sobre el inventario que no alcance a rotar en el mismo periodo en que se produzca la variación, es decir, entre 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 las empresas están generando una revalorización de inventarios en el momento de actualizar los costos estándar, generando ingresos o gastos anticipados, así como 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 sólo 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 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.

## BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez, J., y otros (1996). *Contabilidad de gestión avanzada*. Editorial McGraw Hill. España.
- Anderson, H.R. (1977). *Conceptos básicos de contabilidad de costos*. Continental S.A. España.
- Antón, M. y Vidal, J. (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*. Sello editorial Universidad de Medellín.
- Attiea M., Walid, C., Rosmy, J.L., Ananth, R. (2010). Is Standard Costing Still Relevant? Evidence from Dubai. *Management Accounting Quarterly*. Volumen 11, Número 2. Institute of Management Accountants. Estados Unidos de América. Disponible en: <http://www.faqs.org/periodicals/201001/2013063221.html>
- Backer, M., Jacobsen, L. (1983). *Contabilidad de costos. Un enfoque administrativo para la toma de decisiones*. McGraw Hill. México.
- Barfield, J.T., Raiborn, C.A., Kinney, M.R. (2005). *Contabilidad de costos. Tradiciones e innovaciones*. Thomson editores. México.
- Cuervo, J., y Osorio, J. (2007). *Costeo basado en actividades ABC y gestión basada en actividades ABM*. Ecoe ediciones. Bogotá.
- Chase, R., y otros (2005). *Administración de la producción y operaciones*. Editorial McGraw Hill. México.
- Gillespie, C. (1971). *Contabilidad y control de costos*. Prentice Hall. Estados Unidos.
- Giménez, C. y otros (2001). *Gestión & Costos: Beneficio creciente, mejora continua*. Ediciones Macchi. Argentina.
- Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. Observatorio Iberoamericano de contabilidad de Gestión. Disponible en: <http://www.observatorio-iberoamericano.org>
- Godoy, M. (2010). Metodología para el análisis de variaciones de los costos “Institución y dirección: Universidad de Cienfuegos. Cuba. 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*. Océano Grupo Editorial. España
- Hansen, D., Mowen, M. (1996). *Administración de costos: contabilidad y control*. International Thomson Editores. México.
- Horngren, Ch. T. (1980). *Contabilidad de costos: un enfoque gerencial*. Prentice-Hall. México.

- Horngren, CH., Datar, S.M., Foster, G. (2007). *Contabilidad de costos: un enfoque gerencial*. Pearson education. México.
- International Accounting Standards Board. Normas internacionales de contabilidad. Disponibles en: [www.iasb.org](http://www.iasb.org).
- Rayburn, L. (1999). *Contabilidad y Administración de Costos*. McGraw-Hill Interamericana editores. México.
- República de Colombia. Decreto 2649 y 2650 de 1993.
- República de Colombia. Estatuto tributario, 2005.
- Zapata, P. (2007). *Contabilidad de Costos Herramienta para la Toma de Decisiones*. McGraw-Hill Interamericana. Bogotá.