

Duque, M.; Osorio, J.; Agudelo, D. (2010). Los inventarios en las empresas manufactureras, su tratamiento y su valoración. Una mirada desde la contabilidad de costos. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 56, 61-79.

Los inventarios en las empresas manufactureras, su tratamiento y su valoración. Una mirada desde la contabilidad de costos

María Isabel Duque Roldán

Investigadora principal

Profesora-Investigadora

Departamento de Ciencias Contables, Universidad de Antioquia

maduque@economicas.udea.edu.co

Jair Albeiro Osorio Agudelo

Coinvestigador

Profesor-Investigador

Departamento de Ciencias Contables, Universidad de Antioquia

jair.osorio@economicas.udea.edu.co

Didier Mauricio Agudelo Hernández

Coinvestigador

Profesor de Cátedra

Departamento de Ciencias Contables, Universidad de Antioquia

didieragu@hotmail.com

Este artículo es un producto de la investigación denominada “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” realizado por el Grupo de Investigaciones y Consultorías en Ciencias Contables GICCO y registrado ante el Comité para el Desarrollo de la Investigación de la Universidad de Antioquia – CODI, según acta 574 de abril de 2010.

Los inventarios en las empresas manufactureras, su tratamiento y valoración. Una mirada desde la contabilidad de costos

Resumen: Tal vez uno de los rubros más importantes dentro de las empresas manufactureras o de transformación y sobre el cual se requiere un mayor cuidado para su valoración y registro en la información contable, son los inventarios; pero paradójicamente, es sobre el cual se puede encontrar mayor desconocimiento por parte de los profesionales de la contaduría pública. Este artículo describe de forma detallada, los diferentes elementos que componen la valoración y medición de los inventarios teniendo como base para ello la teoría general de costos y la normatividad contable tanto colombiana como internacional.

Palabras clave: inventarios, métodos de valoración de inventarios, sistemas de inventarios, sistemas de costos, contabilidad de costos, gerencia estratégica de costos

Inventories in Manufacturing Enterprises, Their Treatment and Assessment. A View from Cost Accounting

Abstract: inventory is maybe one of the most important items among manufacturing or processing enterprises. A lot of care about inventory is required in order to assess it and record it in the accounting information. But, ironically, a great ignorance about it is found among the Public Accounting professionals. This article describes in detail the different elements that compose the assessment and measurement of inventories based on the general theory of costs and on both the Colombian and international accounting legislations.

Keywords: inventories, inventory assessment methods, inventory systems, cost systems, cost accounting, cost strategic management.

Les inventaires dans les entreprises manufacturières, leur traitement et évaluation. Une approche depuis la comptabilité analytique

Résumé : l'inventaire est, peut-être, l'un des éléments les plus importants au sein des entreprises manufacturières ou de transformation, et dont l'évaluation et registre nécessitent une grande attention. Mais, paradoxalement, les professionnels de la comptabilité publique méconnaissent souvent la portée de celui-ci. Cet article décrit donc en détail les différentes composantes de l'évaluation et de la mesure des inventaires sur la base de la théorie générale des coûts et des normes comptables, tant en Colombie qu'à l'étranger.

Mots-clés : inventaires, méthodes d'évaluation d'inventaires, systèmes d'inventaires, systèmes de coûts, comptabilité analytique, gestion stratégique de coûts.

Los inventarios en las empresas manufactureras, su tratamiento y su valoración. Una mirada desde la contabilidad de costos

*María Isabel Duque Roldán, Jair Albeiro Osorio Agudelo,
Didier Mauricio Agudelo Hernández*

Primera versión recibida marzo de 2010 – Versión final aceptada junio de 2010

I. Introducción

El inventario es uno de los activos más importantes que poseen muchas compañías porque es el mayor rubro del activo corriente que se convierte en la base de las empresas comerciales e industriales, y su costo se puede medir de diversas formas. Al evaluar el desempeño de una organización, una de las primeras preguntas debe ser: ¿cómo valoran ellos su inventario? (Meigs, 2002, p.285).

Un inadecuado manejo y valoración de los inventarios puede contribuir a la quiebra de los negocios y por el contrario, una buena valoración, administración y control contribuye al éxito empresarial. Tal y como lo señala Balada y Ripoll (Álvarez, 1996, p. 22), hasta la década de los ochenta, el mantenimiento de grandes volúmenes de existencias se interpretaba como un signo de poder económico y buena administración. Incluso, en ocasiones se medía la solidez de una empresa por la cantidad de inventarios que era capaz de almacenar. Nada más lejos de la realidad.

Los beneficios económicos que se pueden derivar de reducir los inventarios quedan claros con solo analizar las estadísticas siguientes: en Estados Unidos, el costo promedio de un inventario representa entre 30 y 35 por ciento de su valor. Estos costos se derivan de la obsolescencia, los seguros, los costos de oportunidad y demás. Las empresas perfectamente pueden tener ahorros en costos si pudiesen disminuir los inventarios (Chase, 2005, p. 606).

El estudio de los costos de los productos y por ende de los inventarios, requiere comprender y diferenciar cada uno de los conceptos de costos necesarios para una adecuada valoración de ellos. Es nuestra obligación aportar elementos de juicio que ayuden a los profesionales a aclarar los múltiples y

diferentes conceptos de la teoría general de costos para la valoración de los productos.

Lo primero que habría que entender sobre este importante rubro es que su valoración y registro implica la construcción de una compleja red de registro de información a la cual comúnmente llamamos *Contabilidad de Costos*. Desconocer el manejo de dicha red de registro de información puede llevar a situaciones tan complejas para la empresa como:

- Sub o sobrevaloración de los costos de ventas
- Sub o sobrevaloración de las utilidades
- Sub o sobrevaloración de los inventarios
- Pérdida de negocios
- Capital de trabajo improductivo
- Altos costos de oportunidad
- Inadecuadas interpretaciones por parte de analistas financieros y otros usuarios de la información
- Quiebra de los negocios
- Costos muertos
- Incumplimiento de las normas contables y fiscales
- Sanciones ejemplarizantes de los organismos de regulación, control, inspección o vigilancia
- Preparación de información poco útil para la toma de decisiones relacionadas con fijación de precios, márgenes de utilidad, entre otros.

Este artículo hará una descripción de todo el sistema de información que compone la valoración de los inventarios, la cual está soportada en la teoría general de costos y en la normatividad contable vigente para Colombia y en los estándares internacionales de información financiera.

II. Definición de inventarios

El punto de partida de este análisis, implica definir claramente qué se entiende por inventarios a la luz de la normatividad local e internacional, de qué están compuestos, cómo se clasifican y principalmente cómo se valoran.

Según el artículo 63 del Decreto 2649 de 1993, los inventarios representan *bienes corporales* destinados a la venta en el curso normal de los negocios, así como aquellos que se hallen en proceso de producción o que se utilizarán o consumirán en la producción de otros que van a ser vendidos. Se resalta que son *bienes corporales*, lo que implica que nuestra normatividad local no permite inventariar aquellos bienes que no cumplan con esta condición.

Los inventarios están constituidos por bienes destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como materia prima, productos en proceso, artículos terminados y otros materiales o insumos que se utilicen en el empaque, envase de mercancía o las refacciones para mantenimiento que

se consuman en el ciclo normal de operaciones (Carvalho, 2009, p. 187). El inventario se convierte en efectivo dentro del *ciclo operacional* de la compañía y, por consiguiente, se considera un activo corriente. En el balance general, se relaciona inmediatamente después de las cuentas por cobrar, porque es solo un paso adelante en la conversión a efectivo de las cuentas por cobrar de los clientes. (Meigs, 2001, p. 284).

Según los estándares internacionales de información financiera IFRS por sus siglas en inglés (*Internacional Financial Reporting Standard*) en la IAS número 2 (IAS: Internacional Accounting Standar), los inventarios se definen como los *activos* poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación, en proceso de producción con vistas a la venta o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios (IAS 2, párrafo 6). En el caso de un prestador de servicios, los inventarios incluirán el costo de los servicios para los que la entidad aún no haya reconocido el ingreso de operación correspondiente (IAS 2, párrafo 8). Nótese una gran diferencia con la norma local, toda vez que los inventarios son activos, es decir, los activos pueden ser tangibles e intangibles, lo que deja abierta la posibilidad de que ciertos bienes intangibles de los prestadores de servicios hagan parte de los inventarios, por ejemplo, inventario de software en una empresa desarrolladora de aplicativos para la venta.

Así pues, según el estándar internacional existen cuatro tipos principales de inventarios:

- Inventario de materia prima, materiales o suministros
- Inventario de productos en proceso
- Inventario de producto terminado
- Inventario de bienes intangibles

Para el caso de los intangibles, el estándar internacional (IAS 2, párrafo 37), recomienda que los inventarios de un prestador de servicios pueden ser descritos como trabajos en curso.

Según la norma local colombiana, existen principalmente tres tipos de inventarios a saber:

- Inventario de materia prima, materiales o suministros
- Inventario de productos en proceso
- Inventario de producto terminado.

Los cuales en un flujo de operación normal se verían así:

Figura 1. Inventarios involucrados en el ciclo de producción de una empresa manufacturera



Fuente: elaboración propia.

Es importante resaltar, que en este artículo se analizarán las tres principales clasificaciones de los inventarios, no significa eso que los demás tipos de inventarios (semovientes, repuestos y accesorios, plantaciones agrícolas, cultivos en desarrollo, subproductos, entre otros) sean menos relevantes, simplemente no cubren el objetivo de este estudio.

Lograr el adecuado control y, por supuesto, valoración de los inventarios antes descritos, requiere la configuración de lo que se denomina “la contabilidad de costos”, la cual puede definirse como la disciplina que estudia las técnicas o los métodos que permiten la determinación del costo de un proyecto, de un proceso o de un bien a través de una medición directa, una asignación arbitraria o una distribución sistemática y racional (Barfield, 2005, p. 5). Tradicionalmente la contabilidad se ha dividido en subsistemas, entre los cuales se encuentra el de costos, el cual se muestra íntimamente relacionado con otros dos subsistemas:

Figura 2. Subsistemas de la contabilidad relacionados con la información de costos



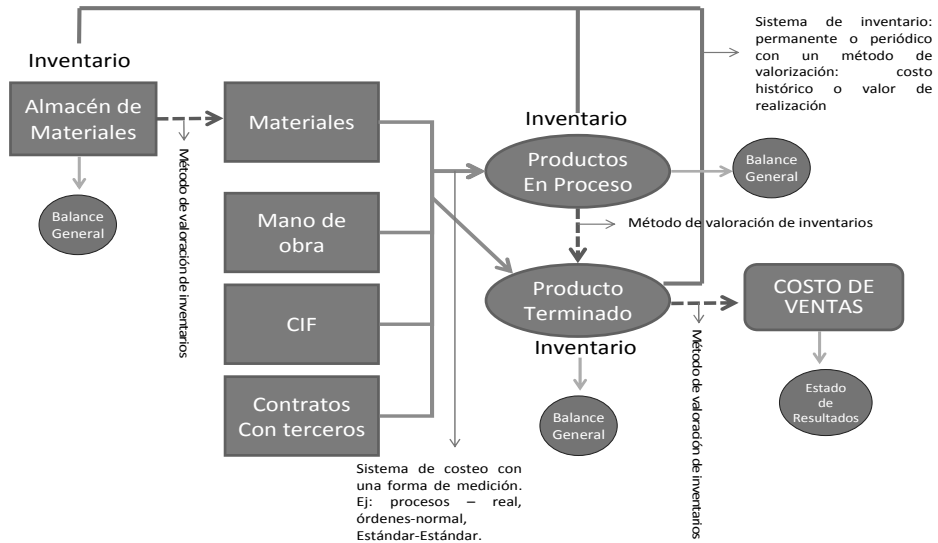
Fuente: elaboración propia.

La *contabilidad financiera*, que según una acertada expresión *mira de cara a terceros*, proporciona, esencialmente, información histórica, lo que se concreta en unos estados financieros preparados según principios de contabilidad generalmente aceptados. Cuando se afirma que esta rama mira de cara a terceros, se intenta transmitir que son ellos, las personas o entidades que se mueven en la periferia del ente, los principales destinatarios de la información que contienen esos estados. La *contabilidad de gestión*, analítica, administrativa, gerencial o de dirección elabora información vinculada al futuro, destinada casi exclusivamente a quienes dirigen la empresa. La dirección, el usuario más importante, la utiliza para complementar sus tres funciones más importantes: planear, controlar y tomar decisiones. Cabe anotar que la distinción entre la contabilidad financiera (o patrimonial) y la contabilidad administrativa (o de gestión) se institucionalizó en 1972 en los Estados Unidos, en esa fecha, el *Institute of Management Accountants* –anteriormente la *National Associations of Accountants*– estableció un reconocimiento diferente al Contador Público Titulado del Contador Administrativo Titulado (Giménez, 2001, pp. 5-7).

Es en la relación Contabilidad Financiera-Costos, donde efectivamente puede hablarse de *Contabilidad de Costos*, pues es esta relación la que implica la medición y registro de los inventarios y los costos de ventas históricos, tal y como lo define la Norma Básica de la Asociación (Art. 13, D. 2649 de 1993), principalmente como apoyo en la preparación de los estados financieros básicos. En la relación Contabilidad Administrativa-Costos, actualmente se habla de Gerencia Estratégica de Costos, es una relación orientada a la utilización de la información para apoyar la toma de decisiones de la administración, el sistema y la gestión presupuestal, y el planeamiento y el control, fundamentalmente.

Es el denominado *Ciclo de la contabilidad de costos* el que registra la información contable relacionada con el costo de producción, el valor de los inventarios y el costo de ventas:

Figura 3. Ciclo de la contabilidad de costos



Fuente: elaboración propia.

Es la contabilidad de costos quien finalmente define los criterios para la medición de los inventarios, para ello se requiere la inclusión de cinco aspectos fundamentales, los cuales se describen a continuación:

Figura 4. Elementos necesarios para la valoración del inventario



Fuente: elaboración propia.

II.1. Sistema de inventario

Representan los métodos permitidos por la teoría contable para controlar las existencias, reflejar el valor de los inventarios y el costo de las unidades vendidas en la información financiera. Tradicionalmente se han definido dos métodos para llevar a cabo esta labor:

II.1.1 Inventario periódico. Es el sistema en el cual se requiere, para efectos de valoración del inventario y cálculo del costo de ventas, de un conteo físico. El sistema periódico o juego de inventarios es un sistema utilizado para determinar periódicamente (no en forma regular) el costo de la mercancía vendida y el inventario (Carvalho, 2009, p.197). Por la dependencia que tiene el método de los inventarios físicos y la poca oportunidad de la información que genera, es un método que solo debería ser utilizado por empresas pequeñas que no cuentan con adecuados sistemas de información, sin embargo, son muchas las empresas de mediano tamaño que aún dependen de él para realizar los cierres contables y preparar los estados financieros, debido a la falta de sistemas de información en línea que suministren información oportuna y confiable. La Ley 174 de 1994 limitó el uso de este sistema, prohibiéndolo en aquellas empresas cuya declaración de renta debiera ser firmada por contador público o revisor fiscal.

II.1.2 Inventario permanente. Es un sistema de inventario ágil y oportuno, permite conocer en cualquier momento el valor de los inventarios y del costo de ventas. Es un método obligado para todas las sociedades que deban presentar las declaraciones tributarias firmadas por contador público o revisor fiscal. Este método plantea que las cuentas de inventario y de costo de ventas en la contabilidad reflejan en todo momento el costo real, sin embargo, en la práctica lograr esto es muy complejo, por un lado es casi imposible, en empresas con procesos productivos complejos, conocer los costos reales en cualquier momento, por lo que la mayoría de ellas recurre a costos predeterminados, y por otro, es probable que muchas de ellas solo al cierre del mes puedan tener el dato cierto; razón por la cual las normas tributarias han permitido la utilización de costos predeterminados durante el ciclo de costos y realizar ajustes al cierre de mes para ajustarlo al real. Aquellas empresas obligadas a manejar inventario permanente pero que no realicen cierres de costos mensuales o que dependan de inventarios físicos para valorar existencias y calcular costo de ventas estarían incumpliendo esta obligación.

II.2 Métodos de valoración de inventarios

Los métodos de valuación o valoración de inventarios fueron diseñados para calcular el valor de las unidades que hacen parte de un inventario mientras estén en él o para su salida. Es necesaria la definición del método para resolver el problema que surge cuando unidades con iguales características tienen

costos diferentes al ingresar al inventario, dependiendo de la fecha en que lo hagan, el proveedor a quien se les compre, las cantidades compradas, los efectos de la inflación, las fluctuaciones del mercado, entre otros factores. El método seleccionado para la valuación de las existencias incidirá directamente en los resultados financieros del ente económico: en el valor de los inventarios, en los costos de producción, en los costos de venta y, por ende, en las utilidades registradas en un periodo específico; de allí la importancia de escoger adecuadamente el método, identificando aquel que se acomode a la dinámica del negocio en aspectos tales como: variaciones de precios, frecuencia con que se realizan los procesos de compra, sistemas de información disponibles para el control y valuación de los inventarios, la cantidad de productos diferentes que se manejan. La norma internacional de contabilidad (IAS 2) que contempla el manejo de los inventarios, denomina los métodos de valuación de inventarios con el concepto *Fórmulas de cálculo del costo*, aunque la teoría contable define por lo menos siete (7) métodos alternativos, cada uno de los cuales solo tiene efectos de tipo contable, pues logísticamente las unidades pueden salir en un orden diferente al que se refleja en la información financiera, la normatividad contable colombiana reconoce como tal, solo los siguientes métodos de valoración:

II.2.1 Identificación específica. Es el método recomendado cuando existen productos que tienen la característica de que se producen a bajo volumen y su costo es alto, y que los sistemas de información de los que se disponen permiten la asociación perfecta entre la unidad física, dentro del inventario y al momento de su salida. El párrafo 23 de la Norma Internacional de Contabilidad 2 (IAS 2) especifica que el costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales. No intercambiables entre sí, se refiere a que no existe otro producto exactamente igual, cada uno tiene unas características que lo hacen diferente y por ende no intercambiable. Este tipo de productos permiten su identificación hasta que está en manos del cliente final. Los prestadores de servicios acumulan, generalmente, sus costos en relación con cada servicio para el que se espera cargar un precio separado al cliente (IAS 2, párrafo 29).

II.2.2 PEPS (primeras en entrar, primeras en salir). Este método supone que las primeras mercancías compradas o producidas son las primeras en ser vendidas, por lo tanto, el inventario final estará valorado a los últimos precios, de esta manera los costos de las primeras unidades compradas se llevan al estado de resultados como costo de la mercancía vendida, mientras que los últimos costos aparecen en el balance general en forma de inventario. El método sigue la tendencia del mercado, es decir, si los precios descienden,

se valoran al precio más bajo, pero si por el contrario los precios aumentan, los inventarios se valoran al precio más alto (Carvalho, 2008, p.223). Según las normas internacionales de información financiera NIIF, la IAS 2 plantea que si los bienes son intercambiables entre sí se debe optar por este método o por el promedio ponderado. Intercambiables entre sí significa que los bienes tienen características similares que pueden dar objeto a intercambio entre ellos.

II.2.3 Promedio ponderado. Es tal vez el método más utilizado por las empresas porque facilita el registro y la valoración de los inventarios, al generar informes de salida de los productos con un único costo unitario para cada referencia individualizable o intercambiable entre sí. Su aplicación se basa en la división costo total sobre el total de unidades, para tener un costo promedio unitario que se actualiza cada que ingresa un nuevo lote de productos. Si los costos de producción permanecen estables de un período al siguiente, es recomendable usar el método de valoración promedio ponderado, el cual no rastrea la producción y los costos del período anterior separados de la producción y los costos del período actual (Hansen, 1996, p. 172).

II.2.4 UEPS (últimas en entrar, primeras en salir). Este es un método de valoración de discutida aplicación en lo que tiene que ver con el cálculo de las utilidades y el valor de los inventarios, inclusive con el movimiento físico, pues es un método que va en contra del flujo normal de unidades al asignar al costo las últimas unidades que hayan ingresado al inventario (las más costosas por lo general) y mantener en él las más antiguas (las menos costosas), lo que genera unos costos más altos, una utilidad más baja y un menor valor de los impuestos pagados. Para Meigs (2001, p. 292) el método UEPS tiene una limitación significativa, la valuación del activo inventario se basa en los costos de adquisición más antiguos. Cuando la compañía ha estado operando durante muchos años, estos costos más antiguos pueden subestimar en gran medida el costo de reposición actual del inventario. Con la actualización de la IAS 2 en 2003, se prohíbe el uso del UEPS como fórmula para el cálculo de costos.

II.3 Técnicas para la estimación de costos para los inventarios y el costo de ventas

Ante la imposibilidad que pueden tener aquellas pequeñas empresas que manejan inventario periódico para hacer tomas físicas de manera habitual o llevar un registro ordenado de sus productos y que de ese modo puedan aplicar un método de valoración de inventarios; o, en el caso de aquellas empresas de gran tamaño, con un número supremamente elevado de referencias o productos en los cuales se haga imposible tener el registro y control individual; la teoría contable ha definido ciertas técnicas que hacen posible al momento del cierre, la valoración de los inventarios y el cálculo del costo de ventas. Son estas las llamadas técnicas de estimación de costos o como las define la IAS 2: técnicas

de medición de costos, las cuales reemplazan en casos muy específicos y donde es imposible la aplicación de los métodos de valoración de inventarios descritos anteriormente. Dentro de estas técnicas se destacan las siguientes:

11.3.1 Método del minorista o Retail. Este método utiliza como base para la estimación del costo de ventas y del valor de los inventarios, el margen bruto que se estima debe generar cada producto o grupos de productos. Para ello, es indispensable llevar un registro de los costos a los cuales se produce o adquieren las unidades y los precios de venta a los cuales se ofrecen, para con ello determinar el porcentaje que corresponde al costo y a la utilidad y con ello hacer las valoraciones. De acuerdo con el artículo 65 del Estatuto Tributario, el *Retail* es un método aceptado para la valoración de inventarios para los almacenes de cadena. En Colombia no existen estudios empíricos sobre el efecto de este método en la valoración de las existencias y mucho menos en las utilidades del negocio. Según la IAS 2, se permite explícitamente el uso del *retail* para la determinación del costo de las existencias y se utiliza a menudo en el sector comercial al por menor, para la valoración de existencias, cuando haya un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable utilizar otros métodos.

Según Antón y Vidal (2008, p. 129) las ventajas que ofrece el método de los minoristas en relación con los tradicionales se debe a las especiales características del sector comercio, como son: una elevada rotación de mercancías, los inventarios se encuentran valorados en los establecimientos a precios de venta al público (PVP), el PVP se ve reducido por una relación de gastos comerciales y financieros, y la fecha de cierre coincide con épocas de gran actividad comercial. Este reconocimiento explícito, que revela la IAS 2, constituye una vía de solución para aquellas empresas dedicadas al comercio al por menor que debido a sus particulares circunstancias les resulta de difícil aplicación los métodos tradicionales.

11.3.2 Costo estándar. Es otra forma de estimar los costos de los inventarios y del costo de ventas, que aunque no es permitido en Colombia como método de valoración de existencias de acuerdo con nuestras normas fiscales, sí es incluida en la IAS 2 como uno de los métodos para estimar costos. En este contexto, el estándar se debe entender como una técnica que permite a través de una medición de costos que se hace a partir de condiciones normales de utilización de los factores producción (materiales, mano de obra y otros costos), estimar cuál podría ser el costo de las unidades vendidas y de las que permanecen en el inventario cuando no se cuenta con un registro sistemático y preciso que permita hacer dicha medición de forma real. Frente al costo estándar como técnica de costeo de inventarios es importante hacer varias precisiones: 1) se debe diferenciar esta técnica de lo que se ha denominado el *sistema de costeo estándar* como parte de una metodología de costeo, pues aunque parten de

la misma base, es decir, de la predeterminación de costos, tienen alcances y objetivos diferentes; 2) utilizar esta técnica puede implicar que cuando haya una actualización del costo estándar utilizado para la valoración, inmediatamente se revaloricen los inventarios para que adquieran este último costo, lo que no es permitido por la normatividad contable, ni local ni internacional, por sus implicaciones en la información contable y en los resultados de la empresa.

Es importante aclarar que las técnicas antes descritas pueden, en un momento dado y con las precauciones que haya que establecer, reemplazar el método de valuación del inventario, pero no reemplazan los sistemas de costos (tema que se abordará más adelante) en las empresas manufactureras.

La aplicación de un método de valoración de inventarios debe ser consistente en el tiempo, cualquier cambio que se haga, requiere aprobación por parte de la dirección de impuestos y aduanas nacionales, adicionalmente se debe utilizar el mismo método de valoración tanto para propósitos contables como fiscales.

III. Sistema de costeo

El sistema o metodología de costeo podría definirse como el conjunto de reglas, procesos y procedimientos, que hacen posible la acumulación de datos contables para suministrar información relevante encaminada a facilitar la toma de decisiones por parte de la dirección de la empresa, así como proceder a la valoración de la producción. Los sistemas de costos satisfacen dos propósitos; el primero, está relacionado con la planificación y el control, el cual se materializa en uno de los objetivos de costo como son los centros o unidades organizativas, en donde se acumulan los costos por centros de responsabilidad, lo que permite valorar la contribución que cada uno de ellos realiza a la consecución de los objetivos globales de la empresa; el segundo propósito, está relacionado con el cálculo del costo de los productos y se materializa en el objetivo de las unidades de producto, que permite valorar existencias y calcular resultados. (Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión).

Es el sistema de costos quien determina cuál es el valor de las unidades producidas y para obtener dicha información, requiere la definición de tres aspectos básicos, de los cuales dependerá la confiabilidad del dato suministrado. Ellos son: la base de costeo, el método de acumulación de costos y la filosofía de costeo.

III.1 Base de costeo

Este concepto hace referencia a la fuente u origen de los costos que sirven de base para la valoración de los productos, es decir, si los costos mediante los cuales se valoran los inventarios son históricos o reales, predeterminados o una combinación de ambos.

III.1.1 Base real o histórica. Aplicar esta base implica asignar a la producción el valor de los costos realmente consumidos dentro del proceso de producción. Aunque teóricamente es la base de costeo más indicada y que permitiría cumplir con las exigencias de la normatividad contable y fiscal (Artículo 49, Decreto 2949 de 1993), tiene una profunda desventaja relacionada con la oportunidad en el cálculo de los costos, pues no siempre el dato real de los costos se conoce al momento de la producción y venta de los bienes, principalmente lo relacionado con la mano de obra y los costos indirectos, por lo que debe esperarse hasta el cierre de las cuentas para conocer la cifra y en ese momento proceder a la valoración de las unidades. Es muy complicada su aplicación en empresas manufactureras que trabajan en línea y que están obligadas a aplicar el sistema de inventario permanente.

III.1.2 Base estándar. Es la que permite, ante la imposibilidad de conocer el costo real al momento de producir los bienes, predeterminar el costo de las unidades a producir, teniendo como base estudios rigurosos del comportamiento de los costos. La base estándar, parte de un cálculo científico del costo y define el valor de materiales, mano de obra, costos indirectos y demás conceptos que debe consumirse, partiendo de unas condiciones normales de producción. La base estándar, de acuerdo con la normatividad contable vigente debe ser temporal, pues una vez se conozca el dato real, se deben calcular las variaciones generadas entre el costo real y el estándar y ajustar el valor de los inventarios al costo real. Esto significa que los inventarios de materiales, productos en proceso y producto terminado no pueden, de acuerdo con la normatividad vigente, mantenerse a costo estándar, sino que deben ser ajustados a su costo real. Esta es una de las bases más utilizadas en la industria manufacturera. En el caso americano, es también la base más utilizada según estudios del CAM-1¹, en donde casi el 40% de las empresas la utilizan.

III.1.3 Base normal. Es la que combina costos reales y estándares en la valoración de los inventarios durante el proceso productivo. Es muy útil cuando para algunos costos, principalmente la materia prima y la tercerización, se pueden identificar el valor real consumido, y para otros como la mano de obra y CIF se debe predeterminar su valor hasta tanto no se conozca el dato real. Esta base al igual que la estándar, debe ser ajustada al costo real al cierre del ejercicio contable (mes).

Aunque la teoría general de costos contempla solo estas tres bases de costeo, los estándares internacionales de información financiera 2 y 41, establecen con especial énfasis otros criterios para la determinación del valor de los inventarios, que se configuran como bases de costeo:

III.1.4 Base del valor neto realizable. Es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados

1 *Consortium for Advanced Management International*

para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta (IAS 2, párrafo 6), es un valor específico para la entidad. Es importante recordar que los inventarios deben reflejarse en la contabilidad por su costo histórico (real), sin embargo, de acuerdo con el artículo 63 del Decreto 2649 de 1993, al cierre del periodo contable deben reconocerse las contingencias por pérdida del valor, mediante provisiones que para tal efecto se calculen y que permitan ajustarlo a su valor neto de realización. Con lo descrito anteriormente, debe entenderse que para efectos de reflejar el valor de los inventarios en la contabilidad *solo se permiten dos métodos: costo histórico o valor de realización*, el que sea menor de los dos. Sorprende cómo, en muchos espacios académicos, se manifiesta que de las cosas nuevas que el IAS 2 contempla, es que los inventarios se deben medir al costo o al valor neto realizable, al respecto es importante resaltar que nuestra normatividad ya lo había contemplado, la pregunta que cabría hacerse es ¿cuántas empresas cumplían con este requerimiento? Creemos que muy pocas, más por desconocimiento que por negligencia.

III.1.5 Base de costeo según el valor razonable. Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre (IAS 2, párrafo 6), no es un valor específico para la entidad ya que se determina a partir del valor de mercado. Este valor es aplicable a los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad, los que se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la IAS 2 Inventarios, u otra norma que sea de aplicación. (IAS 41, párrafo 13).

III.2 Sistema de acumulación de costos

Hace referencia a la forma como se registran o acumulan los costos a lo largo del proceso productivo. El método de acumulación de costos está muy relacionado con el tipo de productos que se fabriquen y el tamaño de la empresa. Pueden ser:

- *Órdenes de fabricación:* es un sistema de acumulación de costos utilizado en entidades que generan cantidades limitadas de productos y donde el elemento central para el registro de costos es la orden de producción o fabricación, los costos se calculan para cada orden.
- *Procesos:* se aplica cuando la empresa trabaja con volúmenes de producción altos y continuos y donde se pueden identificar diferentes procesos productivos por los cuales debe atravesar la producción. Bajo este sistema, se acumulan los costos incurridos en cada proceso durante un periodo específico y se van trasladando de manera acumulativa de un proceso a otro, de forma que el último proceso acumula el costo de los anteriores.

Es importante anotar, según Cuervo y Osorio (2007, p. 5), que los procesos pueden ser secuenciales, paralelos, de ensamble o simplemente producción múltiple, en cada uno de ellos los costos se van acumulando de un proceso a otro.

- *Actividades*: es otra forma de acumular costos, más detallada que las dos antes mencionadas y que parte del criterio de que las actividades desarrolladas dentro de los diferentes procesos productivos son el principal elemento de acumulación de costos y gastos. La acumulación de costos por actividades es una forma relativamente reciente y ha sido promovida por los creadores del Costeo Basado en Actividades. En Colombia para propósitos contables, solo está permitido el ABC en las empresas de servicios públicos domiciliarios.
- *Proyectos*: es un sistema muy utilizado en aquellas empresas que trabajan en el desarrollo de proyectos con características especiales y diferenciadas, tales como constructoras. Se asemeja al sistema de acumulación de costos por órdenes de fabricación.
- *Hacia atrás*: es la forma de acumular costos que comienza cuando se vende el producto y que se devuelve hacia atrás recogiendo los costos asociados a él. Es un sistema que no registra valores en los inventarios y en la contabilidad, pues su punto de partida es la venta.

III.3 Filosofía de costeo

Hace referencia a los criterios que se tienen en cuenta al definir si un concepto consumido dentro del proceso productivo se considera costo del producto o costo del periodo (gasto). Se mencionan las siguientes:

- *Trúput*: es una filosofía moderna para el cálculo y la gestión de los costos, que centra su atención en lograr altos niveles de eficiencia dentro del proceso productivo eliminando cuellos de botella e inventarios innecesarios. El trúput considera que el material directo es en la mayoría de los casos el único costo inventariable (Goldratt, 2008, p.63), los demás costos deben ser asignados a resultados, por lo que no es válida desde el punto de vista contable. En esta filosofía el valor adscrito al inventario de trabajo en proceso y a los inventarios de producto terminado es su costo totalmente variable con lo cual se pretende eliminar la generación de “utilidades aparentes” debidas al proceso de asignación de costos, es decir, que no es posible incrementar las utilidades de corto plazo incrementando el valor de los inventarios y con ello retrasando el reconocimiento de otros costos que ciertamente van a reducir las utilidades de periodos futuros (Corbett, 1998, p.31).
- *Costeo variable o marginal*: considera como costos asignables al producto solo aquellos que tienen un comportamiento variable en relación con la

producción y que se modifican de acuerdo con ella. Bajo esta filosofía, los costos que tienen un comportamiento fijo durante un periodo específico deben ser asignados a los resultados y no deben incrementar el valor del producto o de los inventarios. Esta metodología tiene ventajas relacionadas con la identificación y separación de costos fijos y variables lo que facilita el análisis costo-volumen-utilidad (CVU), el cálculo de puntos de equilibrio, análisis marginales y escenarios para gestionar la capacidad; sin embargo, no es permitida por las normas contables para efectos de valoración de los inventarios (Horngren, 2007, p. 307), ni en Colombia, ni bajo normas internacionales de información financiera. Según esta filosofía, a la diferencia entre las ventas y los costos y gastos variables se le denomina contribución marginal, y al producto de la contribución marginal sobre las ventas se le denomina margen de contribución.

- *Costeo directo*: para muchos académicos, el concepto de costeo marginal o variable es lo mismo que costeo directo; otros por el contrario creemos que son dos filosofías de costeo diferentes. Esta filosofía considera como costos del producto o mejor, como costos inventariables, solamente los costos directamente asociados con ellos, los demás, es decir, los costos indirectos se consideran gastos del período. Al igual, que la filosofía del costeo marginal, no está permitida para propósitos contables en Colombia ni bajo normas internacionales de información financiera.
- *Costeo absorbente*: es una filosofía bajo la cual se incluyen como costos del producto la materia prima, la mano de obra, los costos indirectos y otro tipo de costos relacionados con la producción como los servicios de terceros. Esta filosofía incluye tanto los costos directamente relacionados con los productos como los indirectos que requieren la aplicación de criterios o bases de asignación para su distribución entre los diferentes productos; también podemos decir que se incluyen todos los costos denominados fijos, variables y semifijos o semivARIABLES. Es la filosofía de costos que debe aplicarse de acuerdo con la normatividad contable colombiana e internacional para la determinación del costo histórico de los inventarios.
- *Costeo Basado en Actividades*: es una filosofía que aparte de centrar su atención en las actividades como principal acumulador de costos, incluye dentro del costo del producto tanto los costos como los gastos incurridos para su elaboración, pues parte de la premisa que todos ellos deben ser recuperados con la venta y que la estructura administrativa y comercial son necesarias para que el producto llegue hasta el consumidor final. Permite el cálculo de un costo por producto más acertado y útil para la toma de decisiones, por lo que es una herramienta interesante desde el punto de vista de la toma de decisiones, sin embargo, no es una metodología válida

de acuerdo con los principios de contabilidad y la normatividad contable local e internacional vigente, por lo que su rango de acción es netamente administrativo, no contable.

IV. Conclusiones

Los inventarios requieren para su adecuado manejo y valoración una compleja red de información que incluye la definición de un sistema de inventario, un método de valoración de inventario, un sistema de costeo (con sus tres componentes: base, método de acumulación y filosofía), teniendo siempre en cuenta el cumplimiento de la normatividad contable en materia de costos e inventarios. Es común que estos conceptos se confundan, pero es una obligación de los contadores públicos tener total claridad al respecto, para la adecuada revelación de información, acertados reportes y, por ende, una sensata toma de decisiones por parte de los responsables. En nuestra opinión, y la hemos podido corroborar a través de los procesos investigativos, gran parte de las inconsistencias en la información reportada por las empresas y que repercuten en la desinformación y en ocasiones en sanciones ejemplarizantes, al el desconocimiento de los conceptos base en lo que respecta a los inventarios.

Existen múltiples formas de configurar un sistema de costos, sin embargo, no todas ellas son permitidas para efectos de valoración de los inventarios; razón por la cual las empresas deben ser muy cuidadosas en la escogencia del sistema de costos a aplicar, en el entendido que este debe cumplir la doble misión de entregar información útil para la toma de decisiones, pero a la vez debe cumplir con la normatividad contable relacionada con los inventarios y costos, la cual exige que el sistema de costos tenga: 1) una base real o de valor de realización (la menor de las dos); 2) frente al método de acumulación, cualquiera de ellos es permitido; y 3) una filosofía de costeo absorbente.

Por lo tanto, una empresa que utilice base estándar o normal tendrá que ajustar sus inventarios al cierre del ejercicio al costo real tal y como lo define la DIAN en su concepto 10447 de 1998:

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 periodo, 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.

Y para aquellas empresas que utilizan una filosofía de costeo diferente a la absorbente deberán ajustarla para efectos de valorar sus inventarios, pues tal y como se define el artículo 63 del Decreto 2649 de 1993, el valor de los

inventarios, incluye todas las erogaciones y los cargos directos e indirectos necesarios para ponerlos en condiciones de utilización o venta.

Los estándares internacionales de información financiera IFRS, plantean a las organizaciones nuevos retos en relación con la medición de los inventarios y un mayor alcance de aplicación de la contabilidad de costos, solo para citar algunos ejemplos, con el reconocimiento del inventario de servicios en curso o intangibles para la venta, o con la necesidad de armonizar la valoración de los inventarios para efectos contables vs. los criterios que deben seguirse para efectos fiscales.

Es muy importante que las empresas en las revelaciones que hacen en sus notas a los estados financieros, especifiquen, tal y como se exige en el Decreto 2649, las principales clases de inventarios, el método y las bases de valuación que se utilizan y las provisiones. Esto implica detallar el sistema de inventario, el método de valuación y el sistema de costeo que se utiliza; cosa que muy pocas empresas hacen.

Referencias Bibliográficas

- Álvarez, J., y otros (1996). *Contabilidad de gestión avanzada*. España, Editorial McGraw Hill.
- 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.
- Barfield, J.T., Raiborn, C.A., Kinney, M.R. (2005). *Contabilidad de costos. Tradiciones e innovaciones*. México, Thomson editores.
- Carvalho, J.A. (2009). *Estado de resultados. Procesos contables*. Bogotá: Ecoe editores.
- Corbett, T. (1998). *La Contabilidad del Trúput*. Colombia, Ediciones Piénsalo.
- Cuervo, J., y Osorio, J. (2007). *Costeo basado en actividades ABC y gestión basada en actividades ABM*. Bogotá: Ecoe ediciones.
- Chase, R., y otros (2005). *Administración de la producción y operaciones*. México, Editorial McGraw Hill.
- Fierro, A.M. (2009). *Contabilidad de activos*. Bogotá: Ecoe editores.
- Giménez, C. y otros (2001). *Gestión & Costos: Beneficio creciente, mejora continua*. Argentina, Ediciones Macchi.
- Goldratt, E. (2008). *No es cuestión de suerte*. México, Ediciones Granica,
- Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. Observatorio Iberoamericano de contabilidad de Gestión. Disponible en: <http://www.observatorio-iberoamericano.org>
- Hansen, D., Mowen, M. (1996). *Administración de costos: contabilidad y control*. México, International Thomson Editores.
- Hornrgren, CH., Datar, S.M., Foster, G. (2007). *Contabilidad de costos: un enfoque gerencial*. México, Pearson Education.
- International Accounting Standards Board. Normas internacionales de contabilidad. Disponibles en: www.iasb.org.
- Legis. (2010). *Plan Único de Cuentas*. Bogotá.
- Meigs, R.F., y otros. (2002). *Contabilidad, la base para la toma de decisiones comerciales*. Bogotá: Editorial McGraw Hill.
- República de Colombia. Decreto 2649 y 2650 de 1993.
- República de Colombia. Estatuto tributario, 2005.