

## Normas para contabilidad de costos\*

**Martha Viviana Díaz Barreto<sup>1</sup>**

Universidad de La Salle

Colombia

**Julie Carolina Díaz Guevara<sup>2</sup>**

Universidad de La Salle

Colombia

**Sandra Milena Cárdenas Mora<sup>3</sup>**

Universidad de La Salle

Colombia

### Resumen

Este documento identifica la normatividad en materia de contabilidad de costos, considerando de manera particular las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), así como las Normas Internacionales del Sector Público (NICSP). Por otra parte, se pretende identificar los estándares o modelos en costos que se han implementado en países como Canadá, Estados Unidos y España, los cuales han sido referentes para empresas colombianas; entre otros, el Costeo Basado en Actividades (ABC), costos estándar y Grenzplankostenrechnung (GPK). Esto se desarrolla con el propósito de reconocer y generar discusión en torno a la desarticulación que suele presentarse entre la normatividad contable financiera y la contabilidad administrativa en las organizaciones.

---

\* Este artículo es resultado del proyecto de investigación Fundamentos pedagógicos y epistemológicos de las ciencias administrativas y contables, el cual se encuentra en desarrollo.

<sup>1</sup> Contadora Pública Universidad de La Salle, Bogotá Colombia. Correo electrónico: vivian\_8917@hotmail.com

<sup>2</sup> Contadora Pública Universidad de La Salle, Bogotá Colombia. Correo electrónico: juliethcarolinadiaz@gmail.com

<sup>3</sup> Contadora pública y Magíster en Administración por la Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, Colombia. Docente de tiempo completo en la Universidad de La Salle, Bogotá, Colombia. Correo electrónico: scardenasas@unisalle.edu.co

**Palabras clave:** Contabilidad de Costos, Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

### Abstract

The purpose of this document is to identify regulations in the area of cost accounting, particularly considering International Accounting Standards (IAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS), as well as IPSAS. On the other hand, it is tried to identify standards or models in costs that have been implemented in countries like Canada, the United States and Spain, which have been referring for Colombian companies; Among others Activity-Based Costing (ABC), standard costs and Grenzplankostenrechnung (GPK). This is developed with the purpose of recognizing and generating discussion about the disarticulation that usually arises between financial accounting regulations and administrative accounting in organizations.

**Key words:** Cost Accounting, International Accounting Standards (IAS), International Financial Reporting Standards (IFRS), International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).

## Introducción

En el marco de las condiciones de globalización normativa, en la que se encuentra inmersa Colombia, surgen muchas dudas en torno al impacto que este acontecimiento tiene en los diferentes frentes de información contable, no solo por la forma como se verán afectadas las organizaciones, sino por la manera como la contabilidad de costos y administrativa o de gestión tendrán que responder.

Es así como desde el proyecto de investigación “Fundamentos pedagógicos y epistemológicos de las ciencias administrativas y contables” se cuestiona la forma como los diversos flujos de información contable deben articularse, a fin de que las organizaciones puedan alinear esfuerzos para atender los requerimientos de información financiera de sus usuarios, tanto externos como internos.

En este orden de ideas, el presente documento reconoce la importancia que debe darse a los costos como elemento de información contable financiera, y a su vez se articula con otro componente del sistema contable: la contabilidad de costos y la contabilidad de gestión o administrativa.

Este texto explica, mediante el uso de una metodología descriptiva, las características y propiedades de los costos en materia de normatividad y estándares. Con base en dicha información se identifican los avances existentes en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) para el sector privado y las NIC para el sector público que hacen mención al tema de costos. Así, se empleará un enfoque cualitativo para dar respuesta al objeto de estudio. Los resultados del proceso están basados en la revisión bibliográfica de textos, artículos y documentos virtuales que giran en torno a la temática señalada.

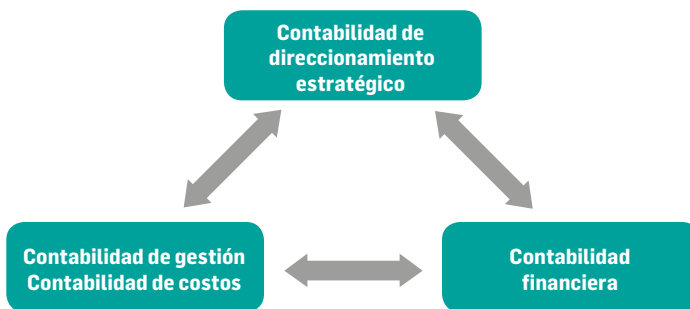
A fin de responder el cuestionamiento se parte de reconocer a los costos en el marco del sistema de información contable; posteriormente se muestra un recorrido por la normatividad internacional que comienza a tener vigencia para las organizaciones colombianas, con el fin de identificar la forma como la información que se genera a partir de la contabilidad de costos puede verse afectada. Luego se revisan otros modelos, que sirven de referentes para la implementación de sistemas de costo, que existen en países como Canadá, Estados Unidos y España. Finalmente, las conclusiones se proponen como una discusión entre los esquemas normativos y los objetivos de los sistemas de costos.

## **La contabilidad de costos como parte del sistema de información contable**

Con la globalización, las organizaciones se han adaptado a las necesidades que imprimen las nuevas condiciones de mercado, tales como ambientes altamente competitivos que exigen una lectura continua del entorno y de las necesidades y gustos de los clientes; organizaciones dinámicas que se adaptan fácilmente y en donde la información fluya de forma efectiva; el uso intensivo de herramientas tecnológicas que hacen que los procesos sean mucho más rápidos y que exigen una mayor habilidad en la generación de información contable de calidad y los sistemas de información contable adecuados.

La Asociación Española de Contabilidad Administrativa (AECA) (Álvarez y Blanco, 2003) describe que la respuesta contable a las necesidades actuales de la empresa se puede analizar a través de la contabilidad de costos, de gestión y de dirección estratégica que ofrezca el soporte a las decisiones estratégicas, tal como se observa en la figura 1.

**FIGURA 1.** Relación entre las ramas de la contabilidad



**Fuente:** elaboración propia.

Lo primero que se debería entender acerca de la contabilidad de costos son los beneficios que resultan de la información que esta suministra, pues su desconocimiento o manejo inadecuado podría originar problemas para la compañía, tales como la sub o sobrevaloración de los costos de ventas, de las utilidades o de los inventarios; lo que ocasiona pérdidas de negocios, entre otros (Duque, Osorio y Agudelo, 2010). Esto sin contar el valioso aporte que proviene desde los costos como fuente de información para definir estrategias en la fijación de precios, metas de utilidad, toma de decisiones operativas y tácticas y, por supuesto, para los procesos de planeación financiera (Ramírez, 2008).

Hansen y Mowen (2007) plantean que ya no se trata simplemente de saber cuánto cuesta algo, sino que se debe tener claridad acerca de los factores que los originan, tales como los ciclos de vida de los productos, la calidad y la productividad; de manera tal que, pese a que el detalle de la información de los costos no se publica en los estados financieros, este reviste suma importancia en los procesos de planeación, control y toma de decisiones. También Sinisterra (2006) coincide en que la contabilidad de costos tiene relación directa con la contabilidad financiera, y que a su vez es una

herramienta que permite la medición de los costos de un bien o servicio. Pese a que se utilizan diferentes términos para describir la contabilidad de costos, lo importante es reconocer la estrecha relación que existe entre la contabilidad de costos con la contabilidad financiera y con la contabilidad de gestión o administrativa, ya que por sí sola no genera tantos beneficios (Duque y Osorio, 2013).

Así mismo, la contabilidad de gestión y la contabilidad de costos conforman un enlace directo que permite evidenciar las fallas y fuerzas de un sistema de costos dentro de la organización. La contabilidad de costos es una respuesta a los efectos que surgen del manejo y control de los costos, y que fortalecen la toma de decisiones y el cumplimiento de los objetivos (Álvarez y Blanco, 2003).

Reconociendo entonces a la contabilidad de costos como una herramienta de gran utilidad en la toma de decisiones de las compañías, su importancia de emplearla en una organización y su relación con otros subsistemas de la contabilidad como la contabilidad de gestión y la contabilidad financiera, en el siguiente apartado se identifican los avances existentes tanto en el sector privado como en el sector público respecto a los estándares y guías, o si se quiere llamar normatividad en el tema, para lo cual se parte de revisar las normas internacionales que hacen mención al tema de la contabilidad de costos.

## **Normas y estándares para la contabilidad de costos**

La definición de un sistema de costos se ve afectado por factores como la estructura económica del país, la inflación, la normatividad y el entorno, en la medida en que las organizaciones ya no funcionan como estructuras cerradas, sino que se encuentran abiertas y claramente influenciadas por lo que sucede a su alrededor, no solamente en su país de origen sino mundialmente. Uno de los acontecimientos que mayor impacto tiene por estos días en las organizaciones de nuestro país son los cambios en el enfoque normativo contable, el cual, si bien tiene su mayor repercusión en la contabilidad financiera afecta, inevitablemente, los demás sistemas de información contable, entre ellos a la contabilidad de costos y la contabilidad administrativa.

No obstante, también es claro que una de las mayores dificultades que atraviesan muchas empresas en el país es el desconocimiento, si quiere

verse así, de los enormes beneficios que en materia financiera se obtienen al contar con adecuados sistemas de costeo y de contabilidad administrativa. De ahí, que aunque pueda sonar repetitivo, este documento parte de recalcar, por lo menos de manera general, la importancia y los beneficios de la información en costos en las organizaciones.

## **Normatividad internacional en costos para el sector privado**

Dentro del marco contable colombiano se ha optado por implementar las NIC con el fin de responder a las necesidades de información útil y comprensible para la toma de decisiones y la generación de información en un contexto globalizado.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su *Direccionamiento Estratégico de Convergencia de 2012*, define como estándares contables a las NIC y NIIF, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés), así como la *Guía de Contabilidad y de Reporte Financiero para Empresas de Tamaño Pequeño y Mediano*, entre otras, emitida por el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Estándares Internacionales de Contabilidad y de Reporte (ISAR por sus siglas en inglés) (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2012).

Si bien dichos estándares están orientados principalmente a satisfacer las necesidades de información de los acreedores e inversionistas, no por ello se puede desconocer el impacto que tiene en los llamados usuarios internos de las organizaciones. En este sentido, cuando se habla de costos es necesario identificar el reconocimiento que se le da a este elemento de los estados financieros en el marco de la nueva normatividad. La siguiente tabla tiene como propósito identificar la forma como desde las NIC y las NIIF se aborda el tema de costos.

**TABLA 1. Costos en las NIC y NIIF**

| NORMA                                                        | MENTIÓN EN EL TEMA DE COSTOS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|--------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>NIC 1</b> Presentación de estados financieros             | Establece que para la revelación de la información se debe presentar un desglose de los gastos, utilizando la clasificación basada en la naturaleza o función de los mismos dentro de la empresa; cualquiera de las opciones será de libre escogencia dependiendo de la entidad y tipo de actividad.*                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>NIC 2</b> Inventarios                                     | Identifica los procedimientos que se realizan al momento de calcular el costo de un inventario tales como: evaluar el costo histórico o de realización, donde el menor valor es el que se tiene en cuenta; las técnicas de medición y fórmulas de costo planteadas por la norma para llevar los inventarios son la identificación específica, promedio y PEPS; la diferencia entre el precio de adquisición y lo que realmente se debe cancelar, se reconoce como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación y no se contemplan provisiones por obsolescencia de inventarios, estos hechos económicos se llevan como un gasto.                                                                                                                                                                                                                                                |
| <b>NIC 11</b> Contratos de construcción                      | Define las características de las actividades en la construcción catalogadas como costos; entre ellas las siguientes: los que relacionen directamente con el contrato; los que relacionen con la actividad de contratación en general y pueden ser imputados al contrato específico y otros costos, los que se puedan cargar al cliente bajo los términos pactados en el contrato. El reconocimiento de los costos deberá contabilizarse dependiendo de tres variables 1. Si los resultados esperados del contrato son confiables deberán contabilizarse los ingresos como ingresos y los costos como gastos. 2. Si los resultados no son confiables los ingresos deberán registrarse solo si se espera recuperar el costo invertido, este costo será relacionado como un gasto. 3. Si los costos son mayores que los ingresos esperados estos deberán reconocerse como un gasto del periodo. |
| <b>NIC 16</b> Propiedad planta y equipo                      | Establece los elementos para realizar el cálculo de los costos en una propiedad, planta y equipo tales como: precio de compra (incluidos aranceles de importación e impuestos indirectos no recuperables); costos relacionados con la puesta en servicio del activo; se deducirá cualquier eventual descuento o rebaja del precio y costos de desmantelamiento, remoción y restauración.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| <b>NIC 23</b> Costos por préstamos                           | Determina la forma de contabilizar los costos por préstamos, los cuales pueden ser intereses, cargas financieras a los arrendamientos y diferencias de cambio en préstamos de moneda extranjera que deben llevarse directamente como gasto en el periodo en los que se haya incurrido y los que se deben considerar como mayor valor de los productos o servicios. Estos se capitalizarán siempre y cuando representen beneficios económicos futuros.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>NIC 41</b> Productos agrícolas                            | Determina que los productos biológicos se deben medir al valor razonable menos los costos en el punto de venta, los cuales son todas aquellas comisiones que se dan a intermediarios y todos los cargos que correspondan a las agencias reguladoras e impuestos por transferencia, pero no considera como costos en el punto de venta los costos por transporte para poner el activo en el mercado.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| <b>NIIF 6</b> Explotación y evaluación de recursos minerales | Establece que solo los costos que tienen que ver directamente con la exploración de recursos minerales pueden reconocerse como costos incurridos: adquisición de derechos de exploración, perforaciones exploratorias, excavaciones, toma de muestras y actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <b>NIIF 8</b> Segmentos de operación                         | Establece que las entidades deben revelar información que permita que los usuarios de los estados financieros evalúen la naturaleza y los efectos de las actividades de negocio que desarrollan y los entornos económicos en los que operan; además, define las actividades de negocio de las que se puede obtener un ingreso o generar un gasto, con el fin de que las organizaciones conozcan los procesos relevantes y suministren la información necesaria.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <b>NIIF 13</b> Edición del valor razonable                   | Define que los costos de compra, transformación y otros deben incluirse en los costos del inventario; de igual manera, determina los costos indirectos fijos como aquellos que permanecen constantes en los procesos sin importar el volumen de la producción. Dentro de estos incluye la depreciación y el mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica y los costos indirectos variables. Además, especifica la relevancia de calcular un valor razonable en la determinación de los costos de inventarios, ya que permite ser más objetiva en el momento de determinar qué operaciones se deben tener en cuenta para el cálculo de los costos.                                                                                                                                                                                                                                   |

**Fuente:** elaboración propia a partir del documento emitido por el International Accounting Standards Board (Fundacion IFRS, 2012) y Deloitte (2014).

- \* La principal diferencia entre ambos métodos es la forma de presentación de los costos de ventas y los gastos de administración y ventas. El método basado en la naturaleza contempla agrupar aquellos conceptos que tienen una característica similar o que por su naturaleza, es decir, los costos y gastos, “son similares”. Esto significa que la norma no es clara al momento de referirse al concepto costo o gasto (Álvarez y Blanco, 2003).

Teniendo en cuenta que el objetivo es implementar la normatividad contable no solo en el sector privado, sino también en el sector público, el siguiente apartado describe las referencias que el tema de costos hace en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).<sup>4</sup>

### Normatividad internacional en costos para el sector público

En el sector público también se adelantan cambios hacia los estándares internacionales. La Federación Internacional de Contadores (IFAC) busca fortalecer la profesión y contribuir al interés público, promoviendo las normas establecidas para este sector por el Consejo de Normas Internacionales del Sector Público. Con la implementación de estas normas se busca generar mayor confianza para la toma de decisiones y control sobre posibles riesgos (Flórez, 2012). A continuación se presentan algunas normas que hacen mención al tema de costos (Tabla 2).

La Contaduría General de la Nación en su cartilla número 4 “Marco de referencia para la implantación del sistema de costos en las entidades del sector público” (Contaduría General de la Nación, s. f.) menciona cuáles fueron los países que influyeron para que Colombia adoptara los estándares internacionales para el sector público. En este documento se señalan los países que ya han publicado documentos relacionados con la contabilidad de costos para el sector público, y se usan como referentes para dar respuesta a las necesidades de un adecuado uso de los recursos, entre ellos se encuentran Estados Unidos, España y Canadá. Este último emitió en 1989 la “Guía canadiense para el costeo de productos del sector público”, y en 1995 otra guía para el seguimiento de costos de servicios que presta el gobierno. Estados Unidos, en 1995, emitió el texto llamado “Contabilidad de costos, conceptos y estándares para el Gobierno Federal”, y España, en 1992, publicó el proyecto “Contabilidad analítica normalizada para órganos de la administración” (Contaduría General de la Nación, s. f.).

<sup>4</sup> IPSAS por sus siglas en inglés (International Public Sector Accounting Standards Board).



**TABLA 2. Costos en las NICSP**

| NORMA                                                                     | MENCIÓN EN EL TEMA DE COSTOS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|---------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>NICSP 01</b> Presentación de los estados financieros                   | Determina el uso de uno de los dos modelos de aplicación, el que se basa en la naturaleza de los gastos y el que se basa en la función de los gastos. Por otro lado no prohíbe, al menos no de manera directa la presentación de los ingresos y gastos como partidas extraordinarias, a aquellos que surgen de sucesos diferentes de la actividad ordinaria de la entidad, pues considera que esto origina una mejor revelación de la información.                                                                                                                                                                                      |
| <b>NICSP 05</b> Costos por préstamos                                      | Determina el tratamiento alternativo que ofrece la norma al permitir capitalizar algunos costos por préstamos que tienen relación directa con la adquisición y construcción con un bien o servicio, destinado para la venta pero que ha necesitado de un tiempo sustancial para prepararse.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>NICSP 06</b> Estados financieros y separados                           | Establece que todas aquellas entidades controladas y controladas conjuntamente contabilizarán sus inversiones al método del costo o método de participación, cuando presenten sus estados financieros por separado. El método del costo reconoce la inversión por su costo y los ingresos solo se reconocen cuando se tenga un derecho a recibir distribuciones, pero estos derechos se consideran una recuperación de la inversión y deberán reducir el costo de la misma.                                                                                                                                                             |
| <b>NICSP 11</b> Contratos de construcción                                 | Determina la contabilización de los costos y los ingresos que serán distribuidos en los diferentes periodos en los que se desarrolle el contrato. Los costos pueden establecerse con criterios comerciales y no comerciales; el comercial especifica que los ingresos estarán destinados a cubrir los costos del contratista según lo que haya sido previamente acordado y el no comercial consiste en la recuperación de los costos totales o parciales. Los costos de un contrato comprenden los que estén directamente relacionados con un contrato específico, con la actividad del contrato y puedan ser imputados posteriormente. |
| <b>NICSP 12</b> Inventarios                                               | En los inventarios se contempla la contraprestación de servicios, como servicios a clientes, por ejemplo: servicios de auditoría cuando se venden a precios de mercado, cuando un gobierno mantiene reservas estratégicas, tales como reservas de energía (petróleo), para uso en caso de emergencia u otras situaciones como desastres naturales u otras emergencias en defensas civiles.                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>NICSP 13</b> Arrendamientos                                            | Define nuevos términos como costos directos iniciales o costos incrementales, los cuáles pueden ser honorarios, comisiones y costos internos, estos serán imputables a la contratación de un arrendamiento operativo o financiero. En un arrendamiento financiero los costos serán incluidos al inicio del contrato como un derecho, en el caso del arrendamiento operativo se reconocerá como parte del valor del activo y será reconocido durante el plazo del arrendamiento.                                                                                                                                                         |
| <b>NICSP 16</b> Propiedades de inversión                                  | Evalúa los costos en los que se haya incurrido en el momento de la adquisición o que fueron incurridos posteriormente para mantener la propiedad de inversión, pero estos últimos no harán parte del importe en libros y se reconocerán en el resultado cuando se haya incurrido en ellos. La propiedad de inversión deberá medirse al costo, es decir que cuando haya una transacción entre las partes estos costos deberán incluirse en la medición inicial y en el caso que no se de una contraprestación se deberá medir al valor razonable de la fecha de adquisición.                                                             |
| <b>NICSP 17</b> Propiedad planta y equipo                                 | Requiere que se aplique un principio de reconocimiento como activo general para los costos iniciales y los subsiguientes de la propiedad, planta y equipo como lo son el desmantelamiento retiro y rehabilitación y toda obligación en la que incurra la entidad en el momento de adquisición y utilización del activo. El método del costo consiste en reconocer el elemento por su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro.                                                                                                                                                                     |
| <b>NICSP 21</b> Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo | Este tipo de activos son muy difíciles de valorar, siendo el juicio profesional el criterio para hacerlo. Para determinar la pérdida de valor no existe una formula exacta, pero si garantiza por medio de revaluación constante que el importe en libros no sea significativamente diferente del valor razonable; de ser así, se reconocerá como un gasto en los resultados del periodo. El valor de uso de estos activos se mide mediante tres enfoques: 1. Enfoque del costo de reposición 2. El enfoque de rehabilitación y 3. Enfoque de las unidades del servicio.                                                                |
| <b>NICSP 27</b> Agricultura                                               | Determina que los activos biológicos en el momento de su transformación como producto agrícola y la medición inicial de su cosecha y recolección se contabilicen al valor razonable, cuando este se puede medir de forma confiable. Igualmente define los costos de venta como todos aquellos atribuibles a incrementar el valor del activo; es muy clara al excluir de esta categoría los costos financieros como los impuestos. Esto reflejaría el resultado operativo del activo pero no el resultado total del mismo puesto que los costos financieros también aumenta el precio el activo y por lo tanto disminuyen las ganancias. |

**Fuente:** elaboración propia a partir de la Contaduría General de la Nación (s. f.).

- \* Los costos iniciales son los de adquisición de algunos elementos de propiedad planta y equipo que no generan beneficios económicos directos, pero que pueden ser necesarios para obtenerlos del resto de los activos; de igual manera, se reconocerán como activos porque le permiten a la entidad obtener beneficios adicionales. Los costos posteriores, como los de mantenimiento, no se reconocen como parte del activo y, por el contrario, serán reconocidos en los resultados del periodo en los que se haya incurrido; la sustitución de alguna de las partes del activo y alguna condición que sea necesaria para que el activo continúe operando como una inspección como ejemplo serán reconocidos en el importe en libros del elemento de propiedad planta y equipo. Todos los componentes del costo comprenden el precio de adquisición de la propiedad planta y equipo incluyendo aranceles e impuestos atribuibles a la adquisición, aquellos costos en los que se incurrió para darle la ubicación en la que el activo podrá operar y la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, la rehabilitación del lugar y todas aquellas obligaciones cuando se adquiere el activo (Contaduría General de la Nación, s. f.).

Otros avances en el tema han sido el documento emitido por IFAC, llamado “Perspectivas sobre contabilidad de costes para los gobiernos”, publicado en septiembre de 2000; el *Statement of Federal Financial Accounting Standards* (SFFAS) número 4 *Managerial Cost Accounting Standards*, elaborado por FASAB (Federal Accounting Advisory Board) en 1998, y el documento número 15 de AECA “La contabilidad de gestión en las entidades públicas” de marzo de 2001 (Gómez, 2001).

Lo anterior constituye un referente para que Colombia decida actualizar sus planteamientos en relación con la función que debe desempeñar la contabilidad de costos. Es importante señalar que en el país existen otros sectores como el de servicios públicos domiciliarios y el de salud que también han desarrollado sistemas de costos desde 1997 y 1993, respectivamente (Contaduría General de la Nación, s. f.).

## Estándares de costos

Hasta este punto se ha hecho referencia a esquemas normativos relacionados con los sistemas de costeo, existen otros tantos modelos o estándares que han ganado un lugar preponderante, en la medida en que, sin ser norma, se constituyen en valiosas herramientas en el proceso de toma de decisiones en diferentes organizaciones alrededor del mundo. Como ejemplos de estos sistemas están el sistema de Costos Basados en Actividades (ABC), los costos estándar y el sistema de contabilidad de costos Grenzplankostenrechnung (GPK); este último usado principalmente en Alemania.

## Costos Basados en Actividades (Activity Based Costing (ABC))

Es un sistema que realiza la distribución de los costos y gastos administrativos por las áreas de producción que conforman la entidad; a su vez, también determina los costos que se requieren para la realización del producto. Esta metodología permite el cálculo de los costos de una operación o producto teniendo en cuenta los gastos administrativos generados para la producción. El ABC permite la disminución de costos, la transparencia en el uso de los recursos y la toma de decisiones racionales bien fundamentadas, ya que su metodología describe el detalle de las actividades con el fin de minimizar procesos innecesarios y llevar a cabo el estudio constante de las actividades de cualquier proceso (Toro, 2010).

Uno de los países donde se ha estudiado la aceptación de este sistema o modelo de costeo es en México. En un trabajo realizado por la Universidad Autónoma de Aguascalientes, en el cual se identifican los efectos de adoptar un nuevo sistema de costos o continuar con el tradicional, se encontró que apenas un 6% de las Pymes han adoptado el ABC, siendo los sistemas de mayor uso el costeo directo, el costeo estándar y el costeo completo. Quienes realizaron esta investigación determinaron que estos últimos, considerados sistemas tradicionales, no permiten una exactitud en la rentabilidad del producto ya que no se tienen en cuenta todas las variables necesarias para el desarrollo de un bien (López y Marín, 2010).

Investigadores del Centro de Investigación en Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad Pompeu Fabra en Barcelona, España, realizaron también un trabajo donde se observan los puntos de vista que tienen diferentes países con respecto a la implementación del sistema de costos ABC (Tabla 3).

## Costeo estándar

Este sistema determina los costos mediante los análisis de tiempos y movimientos con el fin de obtener el consumo de los recursos. Permite mejorar los tiempos de los procesos ya que se realiza un control de los microprocesos de un trabajador para cumplir con el procedimiento. Generalmente, este tipo de esquemas se usan en organizaciones que manejan procesos o producción masiva (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2012).

**TABLA 3.** Comentarios cualitativos sobre el ABC

|             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Bélgica     | "Es un método para asignar mejor los costes generales. Sólo un 17% de las empresas encuestadas lo hicieron por un motivo de reducción de costes"                                                                                                                                                                                                                                   |
| Finlandia   | "Los problemas que han inhibido la rápida implantación de los proyectos de ABC/ABM relacionados con la no disponibilidad de los datos necesarios, el complejo proceso para la obtención de datos y el gran trabajo que involucra el mantenimiento y actualización de los nuevos sistemas de cálculo"                                                                               |
| Francia     | "El ABC, tal y como es utilizado en Francia, es esencialmente estratégico, una herramienta de motivación, pero no tanto como herramienta de costes"                                                                                                                                                                                                                                |
| Alemania    | "El uso limitado del sistema ABC en la práctica contrasta con el amplio debate teórico que ha suscitado entre los académicos"                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Grecia      | "Cuatro empresas estaban utilizando, o pasaban por una fase de utilización del sistema, dos de las empresas que introdujeron el ABC lo hicieron ante la sugerencia de su (multinacional) empresa madre, el director financiero de una de estas empresas efectivamente dijo que el mayor problema en la implantación del ABC era educar a los directivos e intentar ganar su apoyo" |
| Italia      | "El ABC es visto como una carga para los administradores, debido a los costes que supone hacer funcionar este sistema, y por ser inflexible en relación con los continuos cambios que emergen en un ambiente empresarial dinámico [...] A menudo, las soluciones de ABC están limitadas a áreas de gestión específicas o están dirigidas a solucionar problemas específicos"       |
| Holanda     | "Publicaciones recientes y discusiones en relación al ABC han renovado el interés de académicos y profesionales holandeses sobre la localización de costes teórica original alemana y holandesa"                                                                                                                                                                                   |
| España      | "Muy pocas empresas están utilizando el ABC, donde lo hacen, es puramente en plan de prueba piloto, sobre todo en filiales de multinacionales. También ejercen una influencia importante en empresas de auditoría y consultorías"                                                                                                                                                  |
| Suecia      | "Existe poca evidencia de que el ABC o cualquier otra técnica 'nueva' hayan sido adoptadas por las empresas [...] Aproximadamente un 25% afirmó que están intentando adoptar el ABC a nivel de prueba piloto"                                                                                                                                                                      |
| Reino Unido | "La reducción y el control de costes que supone el ABC han demostrado ser especialmente populares"                                                                                                                                                                                                                                                                                 |

**Fuente:** Amat, Falguera, Puig y Soldevila (2003).

La utilización de los costos estándar facilita la elaboración de los presupuestos de operación y promueve el control de los costos. El estándar se determina al inicio del proceso productivo y, a su vez, para cada producto y elemento del costo en cada uno de los procesos productivos, permitiéndole a la organización contar con información oportuna y confiable para la toma de decisiones (Duque, Osorio y Agudelo, 2010).

Richard Fleischman y Thomas Tyson, citados por Attiea y otros (2010), afirman que el costo estándar no proporciona una asistencia adecuada frente a las áreas de estrategia de la compañía y está siendo sustituido por métodos como justo a tiempo o los costos basados en actividades. No obstante, el mismo artículo revela que, pese a la opinión citada, estudios realizados en otros países demuestran que los costos estándar son una herramienta muy utilizada. Allí se argumenta que más del 90% de 231 empresas encuestadas en el Reino Unido utilizan el método de costos estándar. En otro estudio realizado en Nueva Zelanda a profesionales de la contaduría, 76% de 203 encuestados utilizan costeo estándar; así mismo, el estudio realizado en Dubái, país con un crecimiento muy rápido en su economía, demostró la importancia que tienen los costos estándar como una gran ayuda en su presupuesto. Para terminar, en una evaluación realizada a empresas del sector industrial y de servicios se encontró que el 77% de las empresas del sector industrial y un 39% del sector de servicio de Dubái usan el método de costo estándar.

### **Sistema de costos Grenzplankostenrechnung (GPK) Alemania**

En Alemania se utiliza el sistema de contabilidad de costos Grenzplankostenrechnung (GPK), más conocido como “determinación flexible de costos marginales”. Este sistema se fundamenta en el análisis de los costos marginales, los centros de costos y el apoyo de decisiones a corto a plazo, además de realizar la separación de costos variables y fijos en función de la cantidad de producción que realiza un centro de costos. Esto plantea una diferencia importante respecto a otros sistemas que determinan los costos a partir de la cantidad de productos terminados. La premisa básica de la contabilidad de costos alemana es que los costos fijos no se imputan a los productos, además, este sistema maneja muchos centros de costos con el fin de ser más objetivos con los costos que se generan, para asignarlos según corresponda. El enfoque del sistema GPK es el corto plazo, en la medida en que se abordan decisiones relacionados con la mezcla de productos, determinación de precios y otras decisiones de corto plazo.

La GPK tiene las siguientes características:

- Incluye los intereses financieros como un tipo de costos.
- Separa costos fijos y variables por cada centro de costos.
- Existen costos primarios, los cuales corresponden a procesos pequeños de la compañía, alejados del proceso de fabricación, por ejemplo control de calidad.
- Los costos finales corresponden a procesos de fabricación definidos dentro de la realización de cualquier producto (Rodríguez y López, s. f., p. 2).

El análisis de estos sistemas de costos permite contemplar la importancia de los mismos a nivel mundial; sin embargo, en los documentos revisados se encuentran los puntos de vista de autores con respecto al sistema de costos ABC “como un sistema esencialmente estratégico, una herramienta de motivación, pero no tanto una herramienta de coste” (Amat, Falguera, Puig y Soldevila, 2003), mientras que el sistema de “costeo estándar que inicialmente se había pensado sería reemplazado por el ABC, ha tomado fuerza y ahora se piensa en una herramienta de gestión que permite determinar que tanto un proceso o actividad es eficiente o no” (Sierra, 2014). Por otra parte, el sistema GPK de Alemania contempla los mismos elementos, como costo marginal y centros de costos, para garantizar un mejor cálculo de los costos que lleva la fabricación de un producto.

La revisión de estos sistemas de costos identifica la necesidad de controlar el manejo de los mismos tanto en los materiales como en los procesos donde se desarrolla cualquier actividad para el desarrollo de un bien o servicio.

## Conclusiones

La revisión hecha a la normatividad permite concluir que, pese a la importancia que tiene la correcta determinación del costo de los productos y servicios ofrecidos por las empresas, esta reviste carencias en torno al tema de costos. Un ejemplo se observa en la NIC 2, donde se enuncian diferentes métodos de costeo para llevar el inventario en una organización sin hacer mayores precisiones respecto a cuándo emplear uno u otro método, para dejar a disposición de una empresa el uso de la misma y generar diversificación en la presentación de la información.

Por otra parte, ninguna de las normas revisadas detalla la diferencia entre costo y gasto, como se contempla en la NIC1, la cual menciona que se presentará un desglose de los gastos basados en la clasificación por naturaleza o función de los gastos; en donde abarcan toda la actividad ordinaria de la entidad, por ejemplo los costos de venta.

Así mismo, se observa que las Normas Internacionales para el Sector Público están estructuradas a partir de las Normas Internacionales del Sector Privado, lo que deja ver las falencias que tiene este último frente a la capacidad de implementar sus propias normas; así se produce una limitante con respecto a la aplicación de las mismas y, como consecuencia, no se proporciona la información necesaria para la toma de decisiones; por lo tanto, es necesario realizar a futuro un comparativo detallado acerca de las diferencias entre las normas del sector privado y del sector público.

Se observa, además, que los sistemas de costos ABC y costeo estándar son los más utilizados o tenidos en cuenta cuando se va a realizar la implementación de un sistema de costos en una organización, ya que generan un mayor control de los costos en actividades y materiales que se incurren para crear un bien o servicio en el proceso productivo, y que, finalmente, existe una gran variedad de opciones que le permiten a cada empresa, en cada país, escoger la que mejor se ajuste a sus necesidades y características.

En el caso específico del costeo ABC, claramente plantea un esquema que se aleja de los proyectos propuestos en materia de normativa contable, lo cual inevitablemente se convierte en una desventaja en el momento de su implementación, en la medida en que exige generar información adicional para cumplir con los requerimientos normativos. Esto sin duda se convierte además en un problema que sigue causando diferencias y desconexión entre la información que se produce para la contabilidad financiera y la que se da para efectos de cumplir los propósitos de la contabilidad de costos y la contabilidad administrativa.

En el caso de los costos estándar, si se tiene en cuenta la tradición histórica de los mismos, los problemas son otros, pues si bien estos logran una mejor articulación con el sistema contable financiero la información que suministran responde exclusivamente al costo de producción, no al reconocimiento de mecanismos de medición para otro tipo de costos como los administrativos y de marketing y ventas, los cuales representan igualmente buena parte de los costos de una organización.

Sin embargo, ante tales disyuntivas, las organizaciones han de convertirse en espacios que permitan diseñar mecanismos para lograr una articulación

entre la información que se genera a nivel de cada sistema contable, lo cual puede partir del reconocimiento de la información financiera con el carácter estratégico que la debe representar y no, simplemente, como una fuente de información que busca responder a los requerimientos normativos y a un grupo tan específico de usuarios.

La revisión hecha permite además reconocer que el tema de la generación de información efectiva en costos no es un problema que únicamente afecte a aquellas naciones que han optado por acogerse a los estándares internacionales de información financiera en sus distintos grupos, sino que es global. Vale la pena rescatar las experiencias que han tenido las empresas de otros países en aras de recuperar la importancia de la información que suministra uno de los componentes más importantes para las organizaciones: los costos.



## Referências

- Álvarez, J. y Blanco, F. (2003). *El marco de la contabilidad de gestión*. Madrid: AECA.
- Amat, O., Falguera, J., Puig, X., y Soldevila, P. (2003). Aspectos que influyen en las diferencias internacionales en materia de contabilidad de gestión. *Revista Iberoamericana de contabilidad de gestión*, 1(1), 23-24. Recuperado de <http://observatorio-iberoamericano.org/Revista%20Iberoamericana%20de%20Contab%20Gesti%C3%B3n/N%C2%BA%201/Amat%20-%20Falguera%20-%20Puig%20-%20Soldevilla.htm>
- Attia, M., Cheffi, W., Rosmy, J.-L. & Anath, R. (2010). Is Standard Costing Still Relevant? Evidence from Dubai. *Management Accounting Quarterly*, 11(2), 1-10. Recuperado de [http://www.imanet.org/PDFs/Public/MAQ/2010\\_Q1/maq\\_winter2010\\_rao\\_revised.pdf](http://www.imanet.org/PDFs/Public/MAQ/2010_Q1/maq_winter2010_rao_revised.pdf)
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2012). *Direccionamiento estratégico. Del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales*. Recuperado de [https://www.google.com.co/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwj0xfyqbtKKAhVO72MKHaq1AsQ-QFggMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.mincit.gov.co%2Fdescargar.php%3Fid%3D66688&usg=AFQjCNFJpe6He4\\_cHOzqp82DqzD-hcPLAA&sig2=uIH\\_smotE27JB-L90up0PNA&cad=rja](https://www.google.com.co/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwj0xfyqbtKKAhVO72MKHaq1AsQ-QFggMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.mincit.gov.co%2Fdescargar.php%3Fid%3D66688&usg=AFQjCNFJpe6He4_cHOzqp82DqzD-hcPLAA&sig2=uIH_smotE27JB-L90up0PNA&cad=rja)
- Contaduría General de la Nación (s. f.). *Marco de referencia para la implantación del sistema de costos en las entidades del sector público*. Recuperado de [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjIv6aOo7TKAhV-T3GMKHT6yCLkQFggdMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.contaduria.gov.co%2Fwps%2Fwcm%2Fconnect%2Ff6178d4\\_2-abf3-4a9f-a78e-52470d242414%2FMarocReferencia\\_SistCostos.pdf%2F](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjIv6aOo7TKAhV-T3GMKHT6yCLkQFggdMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.contaduria.gov.co%2Fwps%2Fwcm%2Fconnect%2Ff6178d4_2-abf3-4a9f-a78e-52470d242414%2FMarocReferencia_SistCostos.pdf%2F)
- Deloitte. (2014). *Guía Rápida IFRS 2014*. Obtenido de: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjQge7voLTKAhXMXR4KHcDKDw-0QFggcMAA&url=https%3A%2F%2Fwww2.deloitte.com%2Fcontent%2Fdam%2FDeloitte%2Fpe%2FDocuments%2Faudit%2Fifrs%2Fguia-rapida-ifrs-2014.pdf&usg=AFQjCNFP6ULcGVja5J>
- Duque, M. I., y Osorio, J. A. (2013). ¿El proceso de convergencia en Colombia excluye la contabilidad de costos? Recuperado de [http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos\\_contab/vol14\\_n\\_36/vol14\\_36\\_9.pdf](http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos_contab/vol14_n_36/vol14_36_9.pdf)
- Duque, M. I., Osorio, J. A., y Agudelo, D. M. (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. Recuperado de <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/viewFile/14693/12846>
- Flórez, E. A. (2012). La Contaduría General de la Nación implementará estándares internacionales del sector público - IPSAS. Recuperado de <http://actualicese.com/actualidad/2012/05/18/la-contaduria-general-de-la-nacion-implementara-estandares-internacionales-del-sector-publico-ipsas/>

- Fundación IFRS (2012). *Normas Internacionales de información financiera*. Londres: IASC.
- Gómez, M. B. (2001). Tendencias actuales en la contabilidad de costes en las entidades públicas. *Cruzando fronteras: Tendencias de Contabilidad Directiva para el siglo XXI*. León: Centro de Publicaciones Universidad de León. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=518990>
- Guía Rápida IFRS 2014 (2014). Recuperado de <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjQge7voLTKAhXMXR4KHcDKDw-0QFggcMAA&url=https%3A%2F%2Fwww2.deloitte.com%2Fcontent%2Fdam%2FDeloitte%2Fpe%2FDocuments%2Faudit%2Fifrs%2Fguia-rapida-ifrs-2014.pdf&usq=AFQjC-NFFp6ULcGVja5J>
- Hansen, D. R., y Mowen, M. M. (2007). *Administración de costos. Contabilidad y control*. México: Thomson.
- López, M. R., y Marín, S. (2010). Los sistemas de contabilidad de costos en la PyME mexicana. *Revista Investigación y Ciencia de la Universidad Autónoma de Aguas Calientes*, 47 49-56. Recuperado de <http://www.uaa.mx/investigacion/revista/archivo/revista47/Articulo%206.pdf>
- Ramírez, D. N. (2008). *Contabilidad administrativa*. México: McGraw-Hill.
- Rodríguez, A., y López, M. Á. (s. f.). Introducción a la contabilidad de costos alemana (GPK). *Introducción a la Contabilidad de Costos Alemana (GPK)*, 52-53. Recuperado de [http://www.revistaincae.com/media/pdf/197-introduccion-a-la-contabilidad-de-costos-alemana-\(gpk\).pdf](http://www.revistaincae.com/media/pdf/197-introduccion-a-la-contabilidad-de-costos-alemana-(gpk).pdf)
- Sierra, J. (2014). Los costos estándares versus los costos ABC. Recuperado de [http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/C/contrapartida\\_846/contrapartida\\_846.asp?-CodSeccion=107](http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/C/contrapartida_846/contrapartida_846.asp?-CodSeccion=107)
- Sinisterra, G. (2006). *Contabilidad de costos*. Bogotá: Ecoe.
- Toro, F. J. (2010). *Costo ABC y presupuesto*. Bogotá: Ecoe.