

UNIVERSIDAD DE LA AMAZONIA

Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas
Programa de Contaduría Pública

GUÍA DE LECTURA

Contabilidad de Costos

Unidad Temática 7

Contratos de Servicios: Maquila y Outsourcing

Asignatura	Contabilidad de Costos
Unidad temática	7 — Contratos de Servicios: Maquila y Outsourcing
Créditos	Consultar microcurrículo vigente
Sesiones	3 sesiones (6 horas académicas)
Referencia principal	Sinisterra Valencia (2011); Polimeni et al. (1994); Horngren et al. (2012); Rincón Soto y Villarreal (2014); Sepúlveda Atehortúa (2019)
Resultado de aprendizaje	Reconoce que las empresas vienen haciendo uso de los contratos de servicios para la mejora en sus procesos y actividades de fabricación, administración y ventas

Presentación de la Guía de Lectura

La presente guía de lectura ha sido elaborada para los estudiantes del Programa de Contaduría Pública de la Universidad de la Amazonia, como apoyo pedagógico a la **Unidad Temática 7** del curso de Contabilidad de Costos. El propósito de este material es orientar el proceso de aprendizaje autónomo, consolidar los conceptos fundamentales relativos a los contratos de servicios —en particular la maquila y el outsourcing— y proporcionar una base teórica y práctica sólida que permita al estudiante comprender la importancia de la externalización de procesos como estrategia empresarial y su impacto en la estructura de costos de producción.

La guía integra los desarrollos conceptuales de autores de reconocida trayectoria académica en el área de costos, entre quienes se destacan Sinisterra Valencia (2011), Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1994), Horngren, Datar y Rajan (2012), Rincón Soto y Villarreal Vásquez (2014) y Sepúlveda Atehortúa (2019). Asimismo, se incorporan referencias puntuales a la Norma Internacional de Contabilidad NIC 2 — Inventarios, en los párrafos que regulan la incorporación de costos de servicios contratados al costo de los inventarios. El lector encontrará definiciones rigurosas, comparaciones conceptuales, un caso práctico integral, registros contables ilustrativos y preguntas de reflexión conceptual que facilitan la evaluación del aprendizaje logrado.

Como se expuso en las unidades temáticas anteriores de este curso, el costo de producción de un bien manufacturado se compone de tres elementos fundamentales: materia prima directa, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. En la práctica empresarial contemporánea, sin embargo, no todas las actividades de fabricación se realizan internamente; las organizaciones recurren cada vez con mayor frecuencia a **contratos de servicios** mediante los cuales terceros ejecutan total o parcialmente determinadas fases del proceso productivo, así como actividades de apoyo en las áreas de administración y ventas. Esta realidad obliga al profesional contable a comprender las modalidades de contratación externa, su clasificación, su tratamiento contable y su efecto sobre el costo unitario del producto.

Resultado de Aprendizaje de la Unidad: Al finalizar esta unidad, el estudiante reconoce que las empresas vienen haciendo uso de los contratos de servicios para la mejora en sus procesos y actividades de fabricación, administración y ventas, identifica los diferentes tipos de externalización de los procesos como un costo directo presente en los procesos de producción, y comprende las implicaciones contables y financieras de la maquila y el outsourcing en la estructura de costos de la organización.

1. Definición y Naturaleza de los Contratos de Servicios en el Contexto de Costos

En el ámbito de la contabilidad de costos, **por contrato de servicios se entiende** todo acuerdo formal entre dos partes mediante el cual una empresa —denominada contratante— encarga a un tercero —denominado contratista o prestador del servicio— la ejecución de una o varias actividades que forman parte de su proceso productivo, administrativo o comercial, a cambio de una contraprestación económica previamente pactada (Sepúlveda Atehortúa, 2019). En el contexto de la empresa manufacturera, estos contratos pueden abarcar desde la transformación parcial de materias primas hasta la fabricación completa de un producto terminado.

La naturaleza de los contratos de servicios en el sector productivo responde a una tendencia global de **especialización y eficiencia operativa**. Las empresas han descubierto que no resulta económicamente viable ni estratégicamente conveniente realizar internamente todas las actividades que conforman su cadena de valor. Por lo tanto, optan por concentrar sus recursos en aquellas actividades en las que poseen ventajas competitivas —denominadas actividades core o nucleares— y delegar a terceros especializados las actividades complementarias o aquellas que pueden ejecutarse a un menor costo en el exterior (Horngren et al., 2012).

Desde la perspectiva de la contabilidad de costos, los contratos de servicios tienen una implicación directa sobre la estructura de costos del producto. Cuando una empresa decide fabricar internamente, sus costos de producción se componen de materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación, según la clasificación tradicional estudiada en las unidades anteriores. Sin embargo, cuando la empresa contrata externamente una parte del proceso, el costo del servicio contratado puede sustituir parcial o totalmente uno o varios de estos elementos, generando una nueva categoría de erogación que debe incorporarse adecuadamente al costo del producto (Sinisterra Valencia, 2011).

Cabe señalar que los contratos de servicios en el sector productivo adoptan diversas modalidades, entre las cuales se destacan dos figuras principales: la **maquila** y el **outsourcing**. Aunque en el lenguaje coloquial ambos términos se utilizan indistintamente, en la doctrina de costos y en la práctica empresarial existen diferencias sustanciales entre ellos, tanto en lo que respecta a la propiedad de los materiales como al alcance del servicio contratado, las responsabilidades de cada parte y el tratamiento contable aplicable. Estas diferencias se analizarán en las secciones siguientes de esta guía.

De lo anterior se concluye que los contratos de servicios constituyen un fenómeno de creciente relevancia para la contabilidad de costos, en la medida en que modifican la estructura tradicional de los tres elementos del costo y obligan al contador a desarrollar nuevas formas de acumulación, medición y asignación de los costos incurridos en la fabricación del producto.

2. La Maquila: Definición, Características y Tipos

2.1. Definición de Maquila

Por maquila se entiende un contrato de servicios mediante el cual una empresa —denominada **contratante** o **empresa principal**— entrega sus materias primas, insumos o productos semielaborados a otra empresa —denominada **maquilador** o **maquiladora**— para que esta última realice un proceso de transformación específico, utilizando su propia mano de obra, maquinaria e instalaciones, y devuelva el producto procesado al contratante (Rincón Soto y Villarreal, 2014). La característica esencial de la maquila es que **la propiedad de los materiales permanece en cabeza del contratante** durante todo el proceso de transformación; el maquilador únicamente aporta el servicio de manufactura.

Para ilustrar este concepto, suponga que una empresa de confecciones de Florencia, Caquetá, diseña y corta las piezas de tela para la fabricación de camisas, pero no dispone de las máquinas de bordado necesarias para aplicar los logos y diseños especiales. En este caso, la empresa envía las piezas cortadas a un taller de bordado externo (maquilador), el cual realiza el proceso de bordado y devuelve las piezas ya bordadas para que la empresa contratante continúe con el ensamblaje y terminado de las camisas. La tela sigue siendo propiedad de la empresa de confecciones; el taller de bordado cobra únicamente por el servicio de bordado prestado.

2.2. Características de la Maquila

La maquila presenta un conjunto de características que la distinguen de otras modalidades de contratación externa. Las principales se describen a continuación:

- **Propiedad de los materiales:** El contratante suministra la totalidad o la mayor parte de las materias primas e insumos necesarios para el proceso de transformación. El maquilador no adquiere ni suministra los materiales principales; estos continúan registrados como inventario del contratante (Polimeni et al., 1994).
- **Servicio de transformación:** El maquilador aporta la mano de obra, la maquinaria, las instalaciones y los costos indirectos necesarios para ejecutar la operación de manufactura contratada. Es decir, el maquilador provee los recursos de conversión.
- **Contraprestación por servicio:** El contratante paga al maquilador un precio por unidad procesada, por hora de servicio o una tarifa global por lote, según lo convenido contractualmente. Este precio constituye el costo de maquila para el contratante.
- **Alcance limitado:** La maquila generalmente comprende una o varias fases específicas del proceso productivo, no la totalidad de la fabricación del producto terminado. El contratante mantiene el control sobre el diseño, la calidad y la comercialización.
- **Relación temporal:** El contrato de maquila puede ser de carácter permanente o temporal, dependiendo de la necesidad del contratante y de la capacidad del maquilador (Sepúlveda Atehortúa, 2019).

2.3. Tipos de Maquila

En la práctica empresarial se identifican diversas modalidades de maquila, las cuales pueden clasificarse según el alcance geográfico de la operación y según la extensión del proceso contratado:

a) Según el alcance geográfico

- **Maquila nacional o doméstica:** Se presenta cuando el contratante y el maquilador se encuentran ubicados en el mismo país. Es frecuente en sectores como las confecciones, los muebles y los alimentos, donde pequeños talleres especializados realizan operaciones puntuales para empresas de mayor tamaño.
- **Maquila internacional o de exportación:** Se presenta cuando el contratante envía sus materiales a un maquilador ubicado en otro país, aprovechando costos de mano de obra significativamente inferiores. Esta modalidad ha sido ampliamente utilizada en sectores como la manufactura de prendas de vestir, calzado, artículos de cuero y productos electrónicos, con destinos como China, Vietnam, Bangladesh y México (Horngren et al., 2012).

b) Según la extensión del proceso

- **Maquila parcial:** El maquilador realiza únicamente una fase específica del proceso productivo (por ejemplo, el corte, el teñido, el bordado o el acabado). El producto regresa al contratante para continuar con las siguientes etapas de fabricación.
- **Maquila total o integral:** El maquilador ejecuta la totalidad del proceso de transformación, desde la recepción de la materia prima hasta la obtención del producto terminado. No obstante, los materiales siguen siendo propiedad del contratante y el producto se entrega para su comercialización por parte de este.

De lo anterior se concluye que la maquila constituye una modalidad de contratación que permite a las empresas acceder a capacidades productivas externas sin perder la propiedad ni el control sobre sus materias primas y productos, lo cual tiene implicaciones directas sobre la forma en que se acumulan y registran los costos de producción.

3. El Outsourcing: Definición, Características y Modalidades

3.1. Definición de Outsourcing

Por **outsourcing** —también denominado **tercerización** o **externalización**— se entiende la práctica empresarial mediante la cual una organización transfiere a un proveedor externo especializado la responsabilidad integral de ejecutar un proceso, una función o una actividad que anteriormente se realizaba internamente, incluyendo tanto los recursos materiales como humanos y tecnológicos necesarios para su ejecución (Horngren et al., 2012). A diferencia de la maquila, en el outsourcing el contratista suministra no solo la mano de obra y los equipos, sino también los materiales e insumos requeridos para la prestación del servicio o la fabricación del producto.

Para ilustrar este concepto, considérese el caso de una empresa procesadora de lácteos de Florencia que decide contratar a una empresa especializada de Bogotá para que diseñe, fabrique y entregue la totalidad de los empaques y etiquetas de sus productos. En este caso, la empresa de empaques adquiere las materias primas (cartón, tintas, plásticos), utiliza su propia maquinaria y personal, y entrega el producto terminado (empaques impresos) a la empresa láctea. La empresa de empaques asume la responsabilidad total del proceso; la empresa láctea simplemente recibe el producto y lo incorpora a su cadena productiva.

3.2. Características del Outsourcing

El outsourcing se caracteriza por los siguientes elementos diferenciadores:

- **Transferencia integral del proceso:** El contratista asume la responsabilidad completa de la actividad externalizada, incluyendo la adquisición de materiales, la disposición de mano de obra calificada, la tecnología y la infraestructura necesaria (Rincón Soto y Villarreal, 2014).
- **Propiedad de los insumos:** A diferencia de la maquila, en el outsourcing el contratista adquiere y suministra la totalidad de los materiales e insumos necesarios para la ejecución del proceso. Los materiales no son propiedad del contratante hasta que se recibe el producto o servicio terminado.
- **Especialización:** El proveedor externo es una empresa especializada en el proceso o la función contratada, lo cual le permite alcanzar economías de escala y niveles de calidad que la empresa contratante no podría lograr internamente con la misma eficiencia (Cuevas Villegas, 2010).
- **Relación contractual de largo plazo:** Los contratos de outsourcing suelen establecerse por períodos más prolongados que los de maquila, dado que implican una reestructuración organizacional del contratante y la construcción de relaciones de confianza entre las partes.

- **Entregable definido:** El contratista entrega un producto terminado, un componente completo o un servicio integral, no un producto parcialmente procesado como en la maquila.

3.3. Modalidades de Outsourcing

La práctica empresarial ha desarrollado diversas modalidades de outsourcing, las cuales pueden clasificarse según el área funcional que se externaliza:

- **Outsourcing de manufactura (Manufacturing Outsourcing):** La empresa contrata a un tercero para que fabrique en su totalidad uno o varios productos. El contratista adquiere los materiales, transforma el producto y lo entrega terminado. Es común en industrias como la electrónica, el calzado, la marroquinería y las autopartes.
- **Outsourcing de procesos de negocio (BPO — Business Process Outsourcing):** La empresa externaliza procesos administrativos como la contabilidad, la nómina, el servicio al cliente o la gestión documental. Desde la perspectiva de costos, este tipo de outsourcing afecta los gastos de administración y ventas, no los costos de producción.
- **Outsourcing de tecnología (ITO — Information Technology Outsourcing):** Se externaliza la gestión de la infraestructura tecnológica, el desarrollo de software o el soporte técnico. Su costo se clasifica generalmente como gasto de administración o como CIF si la tecnología soporta directamente el proceso productivo.
- **Outsourcing de conocimiento (KPO — Knowledge Process Outsourcing):** Se externalizan procesos que requieren conocimiento especializado, tales como investigación y desarrollo, diseño de productos, análisis de datos o servicios legales y contables.

De lo anterior se concluye que el outsourcing constituye una estrategia empresarial de mayor alcance que la maquila, en la medida en que implica la delegación integral de procesos a un tercero especializado. Para la contabilidad de costos, la distinción entre outsourcing de manufactura y outsourcing de procesos administrativos resulta fundamental, dado que el primero afecta directamente el costo del producto, mientras que el segundo incide sobre los gastos del período.

4. Diferencias entre Maquila y Outsourcing

Aunque la maquila y el outsourcing comparten el denominador común de involucrar a un tercero en la cadena de valor de la empresa, existen diferencias sustanciales entre ambas modalidades que resultan relevantes para la contabilidad de costos. La tabla 7-1 sintetiza las principales diferencias entre estas dos figuras:

CRITERIO	MAQUILA	OUTSOURCING
----------	---------	-------------

Propiedad de los materiales	Del contratante. El maquilador no suministra la materia prima principal.	Del contratista. Adquiere y suministra todos los materiales e insumos.
Alcance del servicio	Parcial: una o varias fases del proceso productivo.	Integral: el proceso completo, de inicio a fin.
Entregable	Producto parcialmente procesado o semielaborado.	Producto terminado, componente completo o servicio integral.
Control sobre el proceso	Alto: el contratante define diseño, especificaciones y calidad.	Medio-bajo: el contratista gestiona el proceso con autonomía operativa.
Aporte del tercero	Mano de obra, maquinaria e instalaciones (recursos de conversión).	Materiales, mano de obra, maquinaria, instalaciones y tecnología.
Efecto en costos de producción	Sustituye parcialmente MOD y CIF; la MP sigue como costo directo del contratante.	Sustituye los tres elementos; el costo del producto es el precio del outsourcing.
Duración típica	Variable: puede ser por lote, orden o contrato temporal.	Largo plazo: implica reestructuración de la cadena de valor.
Ejemplo sectorial	Taller de bordado que procesa telas entregadas por una fábrica de confecciones.	Empresa china que fabrica integralmente maletas de cuero para una marca colombiana.

Tabla 7-1. Comparación entre maquila y outsourcing. Elaboración propia con base en Horngren et al. (2012), Rincón Soto y Villarreal (2014) y Sepúlveda Atehortúa (2019).

De lo anterior se concluye que la diferencia fundamental entre la maquila y el outsourcing radica en la **propiedad de los materiales** y en el **alcance del servicio contratado**. En la maquila, el contratante retiene la propiedad de la materia prima y encarga únicamente la transformación; en el outsourcing, el contratista asume la responsabilidad total del proceso, incluyendo la adquisición de materiales. Esta distinción tiene consecuencias directas sobre el tratamiento contable, como se analizará en las secciones siguientes.

5. Implicaciones de la Externalización en los Elementos del Costo de Producción

La decisión de externalizar una parte o la totalidad del proceso productivo modifica la estructura de costos de la empresa manufacturera. Para comprender estas implicaciones, resulta necesario analizar el efecto de la maquila y del outsourcing sobre cada uno de los tres elementos del costo de producción: materia prima directa, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación (Sinisterra Valencia, 2011).

5.1. Efecto de la Maquila sobre los Elementos del Costo

Cuando una empresa recurre a la maquila para la ejecución de una fase del proceso productivo, los elementos del costo se ven afectados de la siguiente manera:

- **Materia prima directa:** Permanece como costo del contratante, dado que este suministra los materiales al maquilador. El costo de la materia prima se registra y controla en los sistemas de inventario del contratante de la misma forma que si el proceso se realizara internamente.
- **Mano de obra directa:** La mano de obra utilizada por el maquilador no se registra como MOD del contratante. En su lugar, el contratante registra el costo del servicio de maquila, el cual incluye implícitamente la mano de obra y los costos indirectos del maquilador.
- **Costos indirectos de fabricación:** Los CIF incurridos por el maquilador (depreciación de su maquinaria, servicios públicos de su planta, etc.) están implícitos en el precio cobrado por el servicio de maquila. Para el contratante, el costo de la maquila puede clasificarse como un costo directo de producción si es atribuible a una orden o producto específico.

Esto significa que, en la maquila, el costo del servicio contratado reemplaza parcialmente los costos de conversión ($MOD + CIF$) que la empresa hubiera incurrido si realizara el proceso internamente. La materia prima directa, sin embargo, sigue siendo un costo del contratante.

5.2. Efecto del Outsourcing sobre los Elementos del Costo

Cuando la empresa recurre al outsourcing de manufactura, el efecto sobre los elementos del costo es más profundo:

- **Materia prima directa:** El contratista adquiere y suministra los materiales. Para el contratante, la materia prima deja de ser un costo independiente; está incorporada en el precio global del outsourcing.
- **Mano de obra directa:** De igual forma, la MOD queda incluida en el precio del servicio de outsourcing. El contratante no registra mano de obra directa para las unidades fabricadas externamente.

- **Costos indirectos de fabricación:** Todos los CIF del proceso externalizado quedan subsumidos en el precio del outsourcing.

De lo anterior se concluye que, en el outsourcing de manufactura, el precio pagado al contratista constituye el **costo total del producto** para las unidades fabricadas externamente. Los tres elementos del costo tradicionales se funden en una sola erogación: el costo del servicio de outsourcing. Para efectos de la NIC 2, este costo debe incorporarse al valor de los inventarios como un costo de adquisición o como un costo necesario para poner los inventarios en su condición y ubicación actuales (NIC 2, párrafo 11).

5.3. La Decisión Fabricar o Comprar (Make or Buy)

La decisión de externalizar un proceso productivo se enmarca dentro del análisis gerencial conocido como **decisión de fabricar o comprar** (make or buy decision). De acuerdo con Horngren et al. (2012), esta decisión implica comparar el costo total de fabricar internamente un producto o componente con el precio que cobraría un tercero por suministrarlo. Para realizar esta comparación, el contador de costos debe identificar los **costos relevantes** de la decisión, es decir, aquellos costos que difieren entre las alternativas.

Los costos relevantes para la decisión de fabricar incluyen: los materiales directos, la mano de obra directa, los costos indirectos de fabricación variables y la porción de costos indirectos fijos que podrían evitarse si se externaliza el proceso. Los costos irrelevantes —aquellos que permanecen iguales independientemente de la decisión— incluyen los costos fijos inevitables, como la depreciación de la planta y los salarios de personal administrativo que no se eliminarían con la externalización (Polimeni et al., 1994).

Para ilustrar, supóngase que una empresa de muebles de Florencia fabrica internamente los cajones de sus escritorios a un costo unitario de \$45.000 (MD \$18.000 + MOD \$12.000 + CIF variables \$8.000 + CIF fijos asignados \$7.000). Un taller externo ofrece fabricar cada cajón por \$40.000. Si los CIF fijos de \$7.000 no pueden evitarse con la externalización, el costo relevante de fabricar es \$38.000 (\$18.000 + \$12.000 + \$8.000) y resulta más conveniente fabricar internamente, a pesar de que el costo total unitario (\$45.000) parece superior al precio del tercero (\$40.000).

6. Marco Normativo: NIC 2 y la Externalización de Procesos Productivos

La Norma Internacional de Contabilidad NIC 2 — Inventarios establece los lineamientos para la medición y el reconocimiento del costo de los inventarios, incluyendo aquellas situaciones en las que parte del proceso de producción se realiza mediante contratos de servicios. Los párrafos más relevantes para el tratamiento de la maquila y el outsourcing se analizan a continuación.

6.1. Costo de Adquisición (NIC 2, Párrafo 11)

El párrafo 11 de la NIC 2 establece que el costo de adquisición de los inventarios comprende el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos no recuperables, los costos de transporte, la manipulación y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales o servicios. En el contexto del outsourcing de manufactura, cuando la empresa recibe un producto terminado fabricado íntegramente por un tercero, el costo de dicho producto para el contratante se asimila a un costo de adquisición, dado que la empresa adquiere un bien que incorpora la totalidad de los materiales y la transformación.

6.2. Costos de Transformación (NIC 2, Párrafos 12 a 14)

Los párrafos 12 a 14 de la NIC 2 regulan los costos de transformación de los inventarios. El párrafo 12 señala que los costos de transformación incluyen aquellos directamente relacionados con las unidades de producción, como la mano de obra directa, y una distribución sistemática de los costos indirectos de fabricación, tanto fijos como variables. En el caso de la maquila, donde el contratante suministra los materiales y recibe un producto parcialmente procesado, el **costo del servicio de maquila forma parte de los costos de transformación** del inventario, junto con los materiales directos suministrados por el contratante.

El párrafo 13 de la NIC 2 establece que la distribución de los costos indirectos fijos de producción se realizará con base en la **capacidad normal** de las instalaciones de producción. En las empresas que recurren a la maquila, es importante distinguir entre los CIF fijos propios de la planta del contratante y los costos del servicio de maquila, los cuales no deben asignarse mediante una tasa predeterminada sino al costo efectivamente pagado al maquilador.

6.3. Otros Costos (NIC 2, Párrafo 15)

El párrafo 15 de la NIC 2 permite incluir en el costo de los inventarios otros costos distintos a los de adquisición y transformación, siempre que se hayan incurrido para dar a los inventarios su condición y ubicación actuales. Este párrafo resulta relevante cuando existen costos adicionales asociados al proceso de externalización, tales como los fletes de envío de materiales al maquilador, los costos de inspección de calidad del producto recibido, los aranceles aduaneros en el caso de maquila internacional, y los costos de seguro de transporte de los

materiales. Estos costos deben incorporarse al costo del inventario y no tratarse como gastos del período.

De lo anterior se concluye que la NIC 2 proporciona un marco normativo suficiente para incorporar los costos de maquila y outsourcing al valor de los inventarios. La regla general es que todo costo necesario para poner los inventarios en su condición y ubicación actuales forma parte de su costo, lo cual incluye los servicios de transformación contratados externamente, los fletes, los aranceles y los costos de inspección asociados.

7. Tratamiento Contable de los Contratos de Servicios

El registro contable de los contratos de servicios depende de la modalidad de contratación —maquila u outsourcing— y de la naturaleza de la operación. A continuación se presentan los esquemas contables generales para cada caso, utilizando denominaciones de cuentas genéricas sin referencia a códigos del Plan Único de Cuentas, tal como se ha procedido en las unidades anteriores de este curso.

7.1. Registro Contable de la Maquila

El tratamiento contable de la maquila involucra los siguientes momentos contables:

a) Envío de materiales al maquilador

Cuando el contratante envía la materia prima al maquilador, no se produce una venta ni una transferencia de propiedad. Los materiales continúan siendo inventario del contratante, pero se reclasifican a una cuenta que refleje su ubicación física:

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Inventario de materia prima en poder de terceros (maquilador)	XXX	
Inventario de materia prima en almacén		XXX

Registro 7-1. Envío de materiales al maquilador. Se reclasifica el inventario para reflejar su ubicación física.

b) Recepción del producto procesado y reconocimiento del costo de maquila

Cuando el maquilador devuelve el producto procesado, el contratante reconoce el costo del servicio de maquila como parte del costo de producción del inventario. Los materiales regresan transformados y se incorporan al inventario de productos en proceso:

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Inventario de productos en proceso — Materiales	XXX	
Inventario de productos en proceso — Costo de maquila	XXX	
IVA descontable (si aplica)	XXX	

Inventario de MP en poder de terceros		XXX
Cuentas por pagar / Proveedores (maquilador)		XXX

Registro 7-2. Recepción del producto maquilado y reconocimiento del costo del servicio de maquila como costo de producción.

7.2. Registro Contable del Outsourcing de Manufactura

En el outsourcing de manufactura, la empresa contratante recibe un producto terminado o un componente completo fabricado íntegramente por el contratista. El registro contable es más sencillo, dado que el costo del producto se resume en el precio pactado con el contratista:

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Inventario de productos terminados / en proceso	XXX	
IVA descontable (si aplica)	XXX	
Cuentas por pagar / Proveedores (contratista)		XXX

Registro 7-3. Recepción de producto terminado fabricado por outsourcing. El costo incluye materiales, mano de obra y CIF del contratista.

7.3. Registro de Costos Asociados a la Externalización Internacional

Cuando la maquila o el outsourcing se realizan en el exterior, surgen costos adicionales que deben incorporarse al costo del inventario conforme al párrafo 11 de la NIC 2. Estos costos incluyen: fletes internacionales, aranceles de importación, seguros de transporte, costos de nacionalización y costos de inspección aduanera. El registro general es el siguiente:

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Inventario de productos en proceso / terminados	XXX	
Obligaciones por fletes internacionales		XXX
Aranceles de importación por pagar		XXX
Seguros de transporte por pagar		XXX

Registro 7-4. Incorporación de costos logísticos de importación al costo del inventario conforme a la NIC 2, párrafo 11.

8. Caso Práctico Integral: Cueros y Equipajes del Trópico S.A.S.

Cueros y Equipajes del Trópico S.A.S. es una empresa colombiana con sede en Bogotá, dedicada al diseño, la comercialización y la exportación de maletas de viaje y bolsos de cuero de alta gama. La empresa cuenta con un departamento de diseño y desarrollo de producto en Colombia, así como un área de control de calidad y un centro de distribución. Sin embargo, la fabricación física de los productos se realiza mediante un **contrato de outsourcing de manufactura** con una empresa maquiladora ubicada en Guangzhou, China.

A continuación se presenta un ejercicio integral que ilustra el tratamiento contable de los costos asociados a esta operación durante el mes de marzo de 2026.

8.1. Datos del Caso

La empresa envía una orden de producción a su proveedor chino para la fabricación de 1.000 maletas de viaje modelo "Amazonas Premium". Los datos son los siguientes:

- **Modalidad:** Outsourcing de manufactura integral. El proveedor chino adquiere y suministra la totalidad de los materiales (cuero, herrajes, forros, cremalleras, ruedas) y realiza el proceso completo de corte, costura, ensamblaje y terminado.
- **Precio FOB Guangzhou por unidad:** USD 35,00 (Free on Board: el proveedor entrega la mercancía en el puerto de origen).
- **Tasa de cambio promedio del mes:** 1 USD = \$4.200 COP.
- **Flete marítimo Guangzhou — Buenaventura:** USD 3.500 por contenedor (un contenedor para las 1.000 unidades).
- **Seguro de transporte internacional:** USD 700 por embarque.
- **Arancel de importación:** 10% sobre el valor CIF (Costo + Seguro + Flete).
- **Costos de nacionalización y agente de aduanas:** \$2.800.000 COP.
- **Flete interno Buenaventura — Bogotá:** \$3.500.000 COP.
- **Inspección de calidad en Bogotá:** \$1.200.000 COP.

8.2. Desarrollo del Caso

Paso 1: Cálculo del costo FOB en pesos colombianos

Costo FOB total = 1.000 unidades × USD 35,00 × \$4.200 = **\$147.000.000**

Paso 2: Cálculo del flete y seguro internacional en pesos colombianos

Flete marítimo = USD 3.500 × \$4.200 = **\$14.700.000**

Seguro de transporte = USD 700 × \$4.200 = **\$2.940.000**

Paso 3: Determinación del valor CIF

Valor CIF = Costo FOB + Flete internacional + Seguro

Valor CIF = \$147.000.000 + \$14.700.000 + \$2.940.000 = **\$164.640.000**

Paso 4: Cálculo del arancel de importación

Arancel = 10% × \$164.640.000 = **\$16.464.000**

Paso 5: Determinación del costo total de los inventarios importados

CONCEPTO	VALOR (COP)
Costo FOB (1.000 uds. × USD 35 × \$4.200)	\$147.000.000
Flete marítimo internacional	\$14.700.000
Seguro de transporte internacional	\$2.940.000
Arancel de importación (10% s/ CIF)	\$16.464.000
Costos de nacionalización y agente aduanas	\$2.800.000
Flete interno Buenaventura — Bogotá	\$3.500.000
Inspección de calidad en Bogotá	\$1.200.000
COSTO TOTAL DEL INVENTARIO IMPORTADO	\$188.604.000

Tabla 7-2. Determinación del costo total del inventario importado. Elaboración propia.

Paso 6: Cálculo del costo unitario

Costo unitario = \$188.604.000 ÷ 1.000 unidades = **\$188.604 por maleta**

Obsérvese que el costo unitario final (\$188.604) es significativamente superior al precio FOB original (\$147.000 por unidad), lo cual evidencia la importancia de incorporar todos los costos logísticos, arancelarios y de nacionalización al costo del inventario, conforme lo exige la NIC 2.

8.3. Registro Contable del Caso

El registro contable consolidado de la operación es el siguiente:

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Inv. productos terminados — Maletas Amazonas Premium	\$188.604.000	
Cuentas por pagar / Proveedor China (FOB)		\$147.000.000
Cuentas por pagar / Naviera (flete)		\$14.700.000
Cuentas por pagar / Aseguradora		\$2.940.000
Aranceles de importación por pagar		\$16.464.000
Cuentas por pagar / Agente de aduanas		\$2.800.000
Cuentas por pagar / Transportadora nacional		\$3.500.000
Cuentas por pagar / Inspección de calidad		\$1.200.000

Registro 7-5. Registro contable consolidado de la importación de mercancías fabricadas por outsourcing, conforme a la NIC 2.

De lo anterior se concluye que el caso de Cueros y Equipajes del Trópico S.A.S. ilustra cómo una empresa que recurre al outsourcing de manufactura internacional debe acumular en el costo de sus inventarios no solamente el precio pagado al fabricante, sino todos los costos necesarios para poner la mercancía en su condición y ubicación actuales: fletes, seguros, aranceles, costos de nacionalización, transporte interno e inspección de calidad.

9. Ventajas, Desventajas y Riesgos de la Externalización

La decisión de recurrir a contratos de servicios para la ejecución de procesos productivos conlleva un conjunto de ventajas y desventajas que la gerencia y el profesional contable deben evaluar cuidadosamente. A continuación se presentan los principales argumentos a favor y en contra de la externalización, así como los riesgos asociados (Horngren et al., 2012; Cuevas Villegas, 2010).

9.1. Ventajas de la Externalización

- **Reducción de costos:** La principal motivación para externalizar es la posibilidad de acceder a costos de producción inferiores, especialmente cuando el contratista opera en regiones con mano de obra más económica o cuenta con economías de escala que el contratante no podría alcanzar individualmente.
- **Concentración en actividades nucleares:** La empresa puede dedicar sus recursos financieros, humanos y tecnológicos a las actividades en las que posee ventajas competitivas (diseño, marketing, innovación), delegando las actividades de manufactura a terceros especializados.
- **Flexibilidad operativa:** La externalización permite ajustar la capacidad productiva sin incurrir en inversiones de capital fijo. En períodos de alta demanda, se pueden contratar mayores volúmenes; en períodos de baja demanda, se reducen las órdenes sin asumir costos fijos de planta ociosa.
- **Acceso a tecnología y especialización:** Los contratistas especializados suelen disponer de tecnología de punta y procesos optimizados que permiten alcanzar niveles superiores de calidad y eficiencia.
- **Conversión de costos fijos en variables:** Al externalizar, la empresa transforma costos fijos internos (depreciación de maquinaria, salarios de personal de planta) en costos variables (precio por unidad o por lote contratado), lo cual mejora la flexibilidad de la estructura de costos (Reveles López, 2019).

9.2. Desventajas y Riesgos de la Externalización

- **Pérdida de control sobre el proceso productivo:** Al delegar la manufactura a un tercero, la empresa pierde la capacidad de supervisar directamente las condiciones de producción, los tiempos de fabricación y la calidad de los materiales utilizados.
- **Dependencia del contratista:** La empresa contratante queda expuesta a los riesgos operativos del tercero: retrasos en la entrega, problemas de calidad, incumplimientos contractuales o incluso la quiebra del contratista.
- **Riesgo de calidad:** La calidad del producto puede verse comprometida si el contratista no cumple con los estándares exigidos, lo cual puede afectar la reputación de la marca y generar costos adicionales por devoluciones, reprocesos o garantías.

- **Costos ocultos:** La externalización puede generar costos no previstos inicialmente, tales como costos de coordinación, costos de transporte, costos de inspección de calidad, costos de gestión contractual, costos arancelarios y diferencias en cambio cuando se trata de operaciones internacionales.
- **Riesgo cambiario:** En la externalización internacional, las fluctuaciones en la tasa de cambio pueden incrementar significativamente el costo real de los productos importados, generando desviaciones respecto al presupuesto (Rincón Soto y Villarreal, 2014).
- **Pérdida de capacidad interna:** Con el tiempo, la empresa puede perder el conocimiento técnico (know-how) y la capacidad instalada necesaria para fabricar internamente, lo cual dificulta una eventual reinternalización del proceso.
- **Riesgos éticos y reputacionales:** Las condiciones laborales del contratista (particularmente en países en desarrollo) pueden no cumplir con los estándares éticos de la marca, exponiendo a la empresa a riesgos reputacionales significativos.

De lo anterior se concluye que la decisión de externalizar no debe fundamentarse exclusivamente en la reducción de costos. El profesional contable debe cuantificar tanto los ahorros esperados como los costos ocultos y los riesgos asociados, proporcionando a la gerencia información integral que permita una toma de decisiones informada.

10. Síntesis de la Unidad Temática

Los contratos de servicios constituyen una herramienta estratégica de creciente relevancia en el entorno empresarial contemporáneo. Las dos modalidades principales —la maquila y el outsourcing— se diferencian fundamentalmente en la propiedad de los materiales y en el alcance del servicio contratado. En la maquila, el contratante suministra la materia prima y el maquilador aporta los recursos de conversión; en el outsourcing, el contratista asume la responsabilidad integral del proceso, incluyendo la adquisición de todos los materiales e insumos.

Desde la perspectiva de la contabilidad de costos, la externalización modifica la estructura tradicional de los tres elementos del costo de producción. En la maquila, el costo del servicio contratado sustituye parcialmente la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación, mientras que la materia prima permanece como costo directo del contratante. En el outsourcing de manufactura, el precio pagado al contratista reemplaza la totalidad de los tres elementos, constituyendo el costo global del producto.

La NIC 2 — Inventarios proporciona el marco normativo para la incorporación de los costos de servicios contratados al valor de los inventarios. Los párrafos 11, 12 y 15 de la norma permiten incluir en el costo de los inventarios el precio del servicio de transformación, los fletes, los

aranceles, los seguros y todos los demás costos necesarios para poner los inventarios en su condición y ubicación actuales.

El tratamiento contable varía según la modalidad: en la maquila se registra una reclasificación de inventarios al momento del envío de materiales y un cargo al inventario de productos en proceso al recibir el producto maquilado; en el outsourcing se registra directamente el ingreso de mercancías al inventario con cargo al precio global del contratista. En ambos casos, los costos logísticos, arancelarios y de nacionalización asociados a operaciones internacionales forman parte del costo del inventario.

Finalmente, la decisión de fabricar o comprar (make or buy) requiere un análisis riguroso de costos relevantes que contemple no solamente los ahorros directos, sino también los costos ocultos y los riesgos de calidad, dependencia, cambiarios y reputacionales. El dominio de estos conceptos es condición necesaria para que el profesional contable pueda asesorar adecuadamente a la gerencia en las decisiones de externalización y para garantizar que los costos del producto reflejen fielmente la realidad económica de las operaciones de la empresa.

11. Preguntas de Reflexión y Autoevaluación

Las siguientes preguntas tienen como propósito facilitar la autoevaluación del aprendizaje logrado en esta unidad temática. Se recomienda al estudiante responderlas de manera individual antes de consultar el material de referencia.

1. Defina los conceptos de maquila y outsourcing, y explique la diferencia fundamental entre ambas modalidades en lo que respecta a la propiedad de los materiales y al alcance del servicio contratado.
2. ¿Cómo se ven afectados los tres elementos del costo de producción (materia prima directa, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación) cuando una empresa recurre a la maquila de una fase de su proceso productivo? Compare con la situación en la que el proceso se realiza internamente.
3. Explique el tratamiento contable del envío de materiales al maquilador. ¿Por qué este movimiento no constituye una venta? ¿Qué cuenta se utiliza para reflejar los materiales en poder de terceros?
4. Una empresa de confecciones de Florencia envía 500 metros de tela (costo \$15.000/metro) a un taller de bordado que cobra \$8.000 por metro procesado. Calcule el costo total de los materiales bordados que regresan a la empresa y elabore los registros contables correspondientes.
5. ¿Qué párrafos de la NIC 2 regulan la incorporación de los costos de servicios contratados al valor de los inventarios? Explique cómo se aplican estos párrafos en el caso de una operación de outsourcing internacional.
6. Identifique y clasifique los costos que deben incorporarse al valor del inventario cuando una empresa colombiana importa productos fabricados por outsourcing en el exterior. ¿Cuáles de estos costos son atribuibles directamente al producto y cuáles podrían considerarse costos del período?
7. Explique la decisión de fabricar o comprar (make or buy). ¿Qué costos son relevantes y cuáles son irrelevantes para esta decisión? Construya un ejemplo numérico propio en el que la decisión correcta no sea evidente a primera vista.
8. Una empresa colombiana de marroquinería tiene los siguientes costos internos por bolso: MD \$25.000, MOD \$18.000, CIF variables \$12.000, CIF fijos asignados \$10.000. Un proveedor chino ofrece fabricar cada bolso por USD 12, con una tasa de cambio de \$4.200/USD. Los costos logísticos adicionales (flete, arancel, seguro, nacionalización) ascienden a \$8.000 por unidad. Si los CIF fijos de \$10.000 no son evitables, ¿qué alternativa resulta más conveniente? Justifique cuantitativamente.

9. Enumere y explique al menos cuatro riesgos asociados a la externalización de procesos productivos. ¿Cómo puede el profesional contable contribuir a la mitigación de estos riesgos mediante la información que genera?
10. ¿Por qué se afirma que la externalización convierte costos fijos en costos variables? Explique con un ejemplo cómo esta transformación afecta el punto de equilibrio de la empresa y la toma de decisiones gerenciales en escenarios de demanda fluctuante.

Referencias Bibliográficas

Las siguientes referencias corresponden a las fuentes consultadas y citadas en la elaboración de esta guía de lectura. Se presentan en orden alfabético, siguiendo las normas de citación APA séptima edición.

Cuevas Villegas, C. F. (2010). *Contabilidad de costos: enfoque gerencial y de gestión* (3.^a ed.). Pearson Educación.

Horngren, C. T., Datar, S. M., y Rajan, M. V. (2012). *Contabilidad de costos: un enfoque gerencial* (14.^a ed.). Pearson Educación.

International Accounting Standards Board [IASB]. (2003). NIC 2 — Inventarios. En *Normas Internacionales de Información Financiera*. IFRS Foundation.

Polimeni, R. S., Fabozzi, F. J., y Adelberg, A. H. (1994). *Contabilidad de costos: conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales* (3.^a ed.). McGraw-Hill Interamericana.

Reveles López, R. (2019). *Análisis de los elementos del costo*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Rincón Soto, C. A., y Villarreal Vásquez, F. (2014). *Contabilidad de costos I: componentes del costo con aproximaciones a la NIC 02 y NIF 08*. Ediciones de la U.

Sepúlveda Atehortúa, L. Y. (2019). *Manual para la asignatura de costos: empresas de producción y servicios*. Corporación Universitaria Remington.

Sinisterra Valencia, G. (2011). *Contabilidad de costos* (2.^a ed.). Ecoe Ediciones.

— Fin de la Guía de Lectura — Unidad Temática 7 —