

TÍTULO:	BIENES DE CAMBIO
AUTOR/ES:	Oubiña, Gabriel H.; Faccendini, Yanina C.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XIX
PÁGINA:	-
MES:	Setiembre
AÑO:	2018
OTROS DATOS:	-

**YANINA C. FACCELDINI
GABRIEL H. OUBIÑA**

BIENES DE CAMBIO

TRATAMIENTO DE LA NORMATIVA CONTABLE DE LOS INVENTARIOS

Los autores analizan las cuestiones generales de reconocimiento, medición y revelación, relativas a los inventarios y costos asociados, bajo las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y en forma complementaria, respecto de las normas contables profesionales argentinas. El análisis se realiza desde lo general a lo particular, vinculando ciertos aspectos tratados en la normativa con ejemplos de aplicación práctica.

I - ALCANCE

La Norma Internacional de Contabilidad (en adelante indistintamente "NIC") [2\(1\)](#), es de aplicación a todos los inventarios. Es decir, a aquellos activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación o en proceso de producción con vistas a esa venta o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios (NIC 2.2 y 2.6).

En otras palabras, los inventarios contemplan los productos terminados o en curso de fabricación (productos en procesos), así como los materiales, insumos y suministros para ser usados en el proceso productivo (materias primas, envases, embalajes, entre otros). También se incluyen los bienes comprados y almacenados para su reventa y los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para ser vendidos a terceros (NIC 2.8). Al respecto, las normas contables argentinas, reconoce a estos últimos como otros activos, utilizando por otra parte, el término "bienes de cambio" para referirse al rubro inventarios ([RT 9](#). VI. A.2).

II - EXCLUSIONES

Quedan excluidos de la aplicación de esta norma, la medición de los inventarios mantenidos por:

a) Productores de productos agrícolas y forestales, tras la cosecha o recolección y de minerales, resultando de aplicación la NIC 41 - Agricultura, debido a que sus inventarios se miden por su valor neto realizable en ciertas fases de la producción, por ejemplo, cuando se han recogido las cosechas agrícolas o se han extraído los minerales, siempre que su venta esté asegurada por un contrato a plazo, sea cual fuere su tipo o se encuentre garantizada por el gobierno, o bien cuando existe un mercado activo y el riesgo de fracasar en la venta sea mínimo (NIC 2.4).

b) Intermediarios que comercializan (compran o venden por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros), con materias primas cotizadas, siempre que midan sus inventarios al valor razonable [\(2\)](#) menos costos de venta (su exclusión obedece a que los inventarios se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio, o con un margen de comercialización -NIC 2.5-).

Asimismo, también quedan fuera del alcance de esta norma (NIC 2.3):

a) Las obras en curso por contratos de construcción para su posterior venta (resultando de aplicación la NIC 11 - Contratos de Construcción).

b) Los instrumentos financieros (resultando de aplicación la NIC 32 y 39 - Instrumentos Financieros).

III - MEDICIÓN

a) Valuación de inventarios

Los inventarios se medirán al menor entre a) el costo (derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su ubicación y condición actuales, por ejemplo los relacionados con el diseño de productos) y b) el valor neto realizable (precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta -NIC 2.6, 2.9, 2.10 y 2.15-).

En los costos de adquisición, se incluyen el precio de compra, los aranceles de importación, otros impuestos (que no sean recuperables), los transportes, el almacenamiento, los materiales o los servicios y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías. Respecto a los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares, se deducirán para determinar el costo de adquisición (NIC 2.11).

Por otra parte, los costos de transformación comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa, una parte (calculada de forma sistemática) de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados (costos de conversión) (NIC 2.12).

Para las normas locales, en cambio, los bienes de cambio se medirán a su costo de reposición a la fecha de los estados contables (utilizando el costo original, si la obtención del primero fuera imposible o impracticable), o su valor neto de realización, el menor (RT 17, 4.3.2, 4.4 y 5.5.4). Es decir que la norma contable argentina reconoce valores corrientes (reposición) en lugar de los históricos (costo).

b) Distribución de costos indirectos

Los costos indirectos fijos (aquellos que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, por ejemplo, la amortización y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta -NIC 2.12-) se distribuirán a los costos de transformación en base a la capacidad normal de producción real o que se espera conseguir, considerando el promedio de varios períodos o temporadas y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento.

La cantidad de los costos indirectos fijos distribuidos a cada unidad de producción como consecuencia de un nivel bajo de producción o de capacidad ociosa se reconocerán en gastos en el período en que han sido incurridos. Por el contrario, en períodos de producción anormalmente alta, los costos indirectos distribuidos a cada unidad de producción se disminuirán, de manera que no se valoricen los inventarios por encima del costo.

Respecto de los costos indirectos variables (los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta -NIC 2.12-) se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción (NIC 2.13).

Por ejemplo, una sociedad tiene una capacidad de producción máxima de 100.000 unidades, con una capacidad normal de 80.000 unidades. Sin embargo, en un mes determinado debido a diversos factores solo obtuvo una producción equivalente a 50.000 unidades. Al respecto, sus costos fijos fueron de \$ 40.000. Según el caso bajo análisis, al prorratear los costos sobre las unidades producidas, debemos considerar la capacidad normal existente procediendo de la siguiente manera:

$$\text{Costos de transformación} = \frac{\text{Costos Fijos} * \text{Unidades de producción real}}{\text{Unidades de producción normal}}$$

$$\begin{aligned} \text{En números:} \\ \$ 25.000 &= \frac{\$ 40.000 * 50.000 \text{ unidades producción real}}{80.000 \text{ unidades producción normal}} \end{aligned}$$

En síntesis:

$$\text{Nivel de actividad} = \frac{\text{Capacidad real}}{\text{Capacidad Normal}}$$

$$\text{Costos de transformación} = \text{Nivel de actividad} * \text{Costos Fijos}$$

Resultando la diferencia de \$ 15.000, entre los costos fijos totales (\$ 40.000) y los asignados a las unidades productivas (\$ 25.000), gasto del período debido a la utilización en defecto de la capacidad normal. Por otra parte, la capacidad no utilizada (diferencia entre la capacidad máxima y la normal), no tiene incidencia en la asignación de los costos a las unidades producidas.

En otras palabras, la totalidad de los costos variables se asignan al costo de producción y solamente los costos fijos relacionados con la capacidad de producción real, se imputarán al costo. Al respecto, un ejemplo extremo sería que en un mes determinado no hubiera producción, debiendo imputarse a resultados la totalidad de los costos fijos del período. En el caso contrario, es decir, de

utilizarse más de la capacidad normal (sobreactividad), todos los costos fijos relacionados podrían activarse en su totalidad, no dando lugar al reconocimiento de una ganancia.

c) Producción conjunta y subproductos

Cuando el proceso de producción dé lugar a la fabricación simultánea de más de un producto (producción conjunta) y los costos de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá el costo total utilizando bases uniformes y racionales, por ejemplo, en función del valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso, en el momento en que los productos comienzan a poder identificarse por separado, o cuando se complete el proceso productivo.

En el caso de producción de bienes principales junto a subproductos, debido a que estos por su propia naturaleza no poseen un valor significativo, se medirán al valor neto realizable, deduciendo esa cantidad del costo del producto principal, de manera de no afectar el importe en libros de este último (NIC 5.14). A continuación, se analiza lo indicado en la norma bajo análisis con un ejemplo de aplicación.

Ejemplo de aplicación

Una Sociedad mediante un proceso de producción conjunta fabrica dos productos principales (X1 y X2) y un subproducto (Z1), siendo su costo de producción total de \$ 240.000 y de materias primas por \$ 120.000. Asimismo, los productos principales tienen un proceso adicional (Proceso Adicional A y B), siendo sus costos de \$ 65.000 y \$ 45.000, respectivamente. Los precios de venta son para: X1 de \$ 800, X2 de \$ 600 y Z1 (subproducto) de \$ 50 y las cantidades producidas de estos bienes en unidades son de 1.000, 1.400 y 180, respectivamente.

Para poder determinar el costo unitario de los productos principales y aplicando lo indicado en la normativa internacional, debemos considerar que debido al valor poco significativo de los subproductos, sus ingresos disminuirán el costo de la producción conjunta. Por otra parte, la mecánica de distribución del costo total en función de los métodos antes indicados son los siguientes:

I - Resolución con el método del producto terminado

1. Determinación de las ventas de los productos terminados

En primer lugar, partiendo de las unidades producidas se calcula el valor de mercado de cada producto, considerando el precio de venta de los productos terminados, de la siguiente manera:

Producto	Cantidad Producida	Precio de Mercado (\$)	Venta (relativa) de los Productos Terminados
X1	1.000	\$ 800	\$ 800.000
X2	1.400	\$ 600	\$ 840.000
Ventas (relativa) de los productos terminados			\$ 1.640.000

2. Determinación del coeficiente de asignación de costos

Una vez realizado el paso anterior, se calcula el coeficiente de asignación de los costos, debiendo determinar los costos de producción conjunta netos de los ingresos de los subproductos. En otras palabras, se determina la cantidad de pesos de costo por cada peso de venta, como se observa a continuación:

$$\begin{aligned} &\text{Coeficiente de asignación de los costos} \\ &= \frac{\text{Total Costos de Producción Conjunta (a)}}{\text{Ventas relativa de los productos terminados}} = \frac{\$351.000 \text{ (costo)}}{\$1.640.000 \text{ (venta)}} = 0,2140 \end{aligned}$$

(a) Determinación del costo de producción conjunta

Materia Prima	\$ 120.000
Costo de producción	\$ 240.000
(-) Ingresos de los Subproductos	\$ -9.000
= 180 unidades x \$ /u 50	
Total Costos de Producción Conjunta	\$ 351.000

3. Determinación del costo asignable a cada producto

Posteriormente, en base al coeficiente determinado en el punto anterior, se asigna el costo conjunto a los productos en función de sus ventas relativas.

Producto	Ventas (relativa) de los productos terminados	Coefficiente de asignación de costos	Costo Total
X1	\$ 800.000,00	0,2140...	\$ 171.219,51
X2	\$ 840.000,00	0,2140...	\$ 179.780,49
Total	\$ 1.640.000		
Total Costos Producción Conjunta			\$ 351.000

4. Determinación del costo unitario de los productos

Finalmente, se obtiene el costo unitario de los productos principales al dividir los costos totales de cada producto previa asignación de los costos de los procesos adicionales a cada producto con el número de unidades productivas.

Producto	Costo Proceso Conjunto	Costo Proceso adicional	Costo Total con proceso adicional	Unidades	Costo Unitario
X1	\$ 171.219,51	\$ 65.000,00	\$ 236.219,51	1.000	236,22
X2	\$ 179.780,49	\$ 45.000,00	\$ 224.780,49	1.400	160,56
Total	\$ 351.000,00	\$ 110.000,00	\$ 461.000,00		
Total Costos de Producción Conjunta					396,78

Respecto de los subproductos, la disminución del costo unitario efectuada por esta clase de productos no genera un gran efecto debido a su poco valor significativo. En el caso de realizar la asignación sin considerar el ingreso de los subproductos al costo de la producción conjunta, el costo unitario de los productos hubieran sido los que se indican a continuación, no resultando importante, como puede observarse, la diferencia entre ambos métodos de cálculo, resultando consistente con lo establecido en la norma bajo análisis (NIC 5.14).

Producto	Costo Total del producto	Costo Unitario
X1	\$ 240.609,76	240,61
X2	\$ 229.390,24	163,85
Total	\$ 470.000,00	

II - Resolución con el método del producto en curso

Bajo este método, se considera otra de las posibilidades que brinda la norma bajo análisis, al asignar los costos en el punto de separación de la producción conjunta. En otras palabras, en este procedimiento se determinan las ventas relativas en la etapa previa a los procesos adicionales de cada producto principal, asignando en la etapa posterior los costos de los procesos adicionales con los costos conjuntos, obteniendo finalmente el costo unitario de los productos. Al respecto, se destaca en este método, la incidencia que los procesos adicionales tienen en los costos unitarios, resultando la mecánica en números la siguiente:

1. Determinación de las ventas en el punto de separación

Producto	Ventas (relativa) de los productos terminados	Costo Proceso adicional	Ventas (relativas) en el punto de separación
	(a)	(b)	(a)-(b)
X1	\$ 800.000,00	\$ 65.000,00	\$ 735.000
X2	\$ 840.000,00	\$ 45.000,00	\$ 795.000
Total	\$ 1.640.000,00	\$ 110.000,00	

Total ventas (relativas) en el punto de separación**\$ 1.530.000**

2. Determinación del coeficiente de asignación de costos

Materia Prima	\$ 120.000
Costo del proceso total	\$ 240.000
(-) Ingresos de los Subproductos	\$ -9.000
= 180 unidades x \$ /u 50	
Total Costos de Producción Conjunta	\$ 351.000

3. Determinación

$$\frac{\text{Total Costos de Producción Conjunta}}{\text{Ventas (relativa) en el punto de separación}} = \frac{\$ 351.000 \text{ (costo)}}{\$ 1.530.000 \text{ (venta)}} = 0,2294$$

4. Determinación del costo asignable a cada producto

Producto	Ventas (relativa) en el punto de separación	Coficiente de asignación de costos	Costo Total
X1	\$ 735.000,00	0,2294...	\$ 168.617,65
X2	\$ 795.000,00	0,2294...	\$ 182.382,35
Total	\$ 1.530.000		
Total Costos Producción Conjunta			\$ 351.000

5. Determinación del costo unitario de los productos

Producto	Ventas (relativa) de los productos terminados	Coficiente de asignación de costos	Costo Total
X1	\$ 800.000,00	0,2294...	\$ 183.529,41
X2	\$ 840.000,00	0,2294...	\$ 192.705,88
Total Costos de Producción Conjunta			\$ 376.235

Producto	Costo Total	Proceso adicional	Costo Total del producto	Unidades	Costo Unitario
X1	\$ 183.529,41	\$ 65.000,00	\$ 248.529,41	1.000	248,53
X2	\$ 192.705,88	\$ 45.000,00	\$ 237.705,88	1.400	169,79

Como puede observarse, las diferencias en los costos unitarios de los productos principales no son significativas entre ambos métodos debido a la similitud en el importe de los costos de los procesos adicionales de cada producto respecto al costo total.

a) Costos excluidos

La norma internacional (NIC 2.16) excluye del costo de los inventarios, debiendo ser reconocidos como gastos del período en el que se incurren, a los siguientes:

- las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
- los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración posterior;
- los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales.

b) Valor recuperable

i - Aplicación del valor límite

Siguiendo el criterio de valuación establecido por la norma internacional (véase punto III.a), los activos no deben reconocerse con un valor en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso (es decir, se considera su destino probable), debiendo en el caso de los inventarios disminuirse su valor hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, por representar este último su valor recuperable (NIC 2.28 y 2.29). Estas situaciones podrían producirse cuando los inventarios no resulten recuperables por encontrarse dañados; se encuentren parcial o totalmente obsoletos; si sus precios de mercado han caído y/o los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado.

El cálculo del valor límite en general se realiza para cada partida de los inventarios, resultando en algunas circunstancias apropiado agrupar partidas similares o relacionadas, como por ejemplo en el caso de las partidas de inventarios relacionados con la misma línea de productos, que tienen propósitos o usos finales similares, se producen y venden en la misma área geográfica y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otras partidas de la misma línea. Sin embargo, no debe realizarse a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios, como, por ejemplo, sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todos los inventarios en un segmento de operación determinado (NIC 2.29).

Las estimaciones del valor neto realizable se basarán en la información más fiable que se disponga, en el momento de hacerlas, acerca del importe por el que se espera realizar los inventarios, considerando: 1. las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida en que esos hechos confirmen condiciones existentes al final del período, 2. el propósito para el que se mantienen los inventarios, por ejemplo, el Valor Neto de Realización del importe de inventarios que se tienen para cumplir con los contratos de venta, se basará en el precio que figura en el contrato, cualquier exceso en la cantidad pactada se determina sobre la base de los precios generales de venta (NIC 2.30 y 2.31).

ii - Tratamientos diferenciales

Las materias primas y otros suministros, mantenidos para su uso en la producción de inventarios, no se reconocerán por un importe en libros por debajo del costo, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por lo menos al costo. De existir una reducción en el precio de las materias primas que indique que el costo de los productos terminados excederá a su valor neto realizable, se deberá disminuir el valor reconocido hasta cubrir esa diferencia, en estas circunstancias, el costo de reposición de las materias primas puede ser una medida disponible de su valor neto realizable (NIC 2.32).

iii - Evaluación posterior

Se deberá realizar una nueva evaluación del valor neto realizable en cada período posterior, cuando las circunstancias que causaron su disminución hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el VNR como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas. Al respecto, se revertirá el importe de la desvalorización de manera que el nuevo valor contable sea el indicado en el punto III.a). Un ejemplo de esta situación es cuando un artículo en existencia ha bajado su precio de venta por estar de moda, debiendo reconocerse el deterioro correspondiente, sin embargo en un período posterior esta situación se revierte al volver a ser demandado por el consumidor (NIC 2.33).

iv - Ejemplo de aplicación

Al cierre del período, de acuerdo a lo establecido en la norma en cuestión, la sociedad realiza la comparación del valor recuperable de la mercadería de reventa correspondiente a televisores de plasma en el único modelo que venden, concluyendo su correcto reconocimiento, según la siguiente metodología.

Cálculo del deterioro del activo (el menor entre):

Costo de los productos de reventa		\$ 100.000,00
Valor Neto de Realización (VNR)	[a]	\$ 112.000,00

Debido que el VNR es mayor al costo no hay deterioro en el valor del activo

Calculo del VNR [a]

Precio de venta	220.000,00
(-) Costos directos de venta	- 108.000,00

Valor Neto de Realización **112.000,00**

Un año después, el mercado de televisores ha contraído su demanda por factores macroeconómicos. Al respecto, la sociedad realiza la comparación del valor de libros de sus inventarios con su valor límite, realizando el siguiente cálculo:

Cálculo del deterioro del activo (el menor entre):

Costo de los productos de reventa		\$ 100.000,00
Valor Neto de Realización (VNR) [a]		- \$ 82.000,00
Deterioro en el valor del activo		\$ 18.000,00

Cálculo del VNR [a]

Precio de venta	190.000,00
(-) Costos directos de venta	- 108.000,00
Valor Neto de Realización	82.000,00

En este año, debido a que el valor de libros está sobrevaluado, la sociedad reconoce la pérdida del valor del bien, mediante el siguiente asiento:

Contabilización del deterioro del valor de libros de los activos:

Cuenta	Debe	Haber
Deterioro de los productos de reventa (R-)	18.000,00	
a Previsión por desvalorización de productos de reventa (Reg. A-)		18.000,00

IV - COSTOS FINANCIEROS

Respecto a los costos financieros la norma internacional, remite a la NIC 23 (Costos por Préstamos), donde se identifican las circunstancias que permiten su inclusión en los inventarios. Al respecto, debido a la extensión y complejidad del tema, nos remitimos al artículo de nuestra autoría publicada en la edición de junio de 2018 referido al "Tratamiento de la normativa contable de los costos por préstamos".

V - COSTOS PARA PRESTADORES DE SERVICIOS

En el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles, estos costos no incluirán márgenes de ganancia, ni costos indirectos no atribuibles que a menudo se tienen en cuenta en los precios facturados. En cambio, respecto de aquellos relacionados con las ventas o con la administración en general, se contabilizarán como gastos del período en el que se hayan incurrido (NIC 2.19).

VI - COSTOS DE LOS INVENTARIOS

1. Sistema de medición de costos

a) Productos no intercambiables

El costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales, es decir que cada tipo de costo concreto se distribuye entre ciertas partidas identificadas dentro de los inventarios, no resultando de aplicación en los inventarios que no cumplen estas condiciones (gran número de productos que sean habitualmente intercambiables -NIC 2.24-). Por ejemplo, en una galería de arte donde existieran pinturas de distintos autores, como cada bien es distinto al otro (no son intercambiables entre sí), asignándose un costo individual.

b) Resto de los productos

Para el resto de los inventarios de productos, se determinará el costo a través de la identificación específica, mediante los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado (CPP), debiendo utilizarse la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan similar naturaleza y uso (NIC 2.23 y 2.25).

Al respecto, la fórmula FIFO, asume que los productos en inventarios comprados o producidos antes, serán vendidos en primer

lugar y consecuentemente que los productos que queden en la existencia final serán los producidos o comprados más recientemente. En cambio en el CPP, el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del período y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el período, pudiendo calcularse el promedio periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad (NIC 2.27). Asimismo la norma permite calcular el CPP en función de variaciones significativas de costos preestablecidos por la entidad y en función de sus necesidades de información, por ejemplo, cada vez que los costos tengan una variación superior a un porcentaje determinado respecto del último costo promedio ponderado. En síntesis, la norma internacional no determina el momento del cálculo del costo, permitiendo su determinación en cada compra o en cada ejercicio, entre otros.

Asimismo, la norma permite también la utilización de fórmulas de costo diferentes, cuando la naturaleza o uso diferente lo justifiquen (debiendo ser uniformes en su aplicación), por ejemplo, cuando los inventarios utilizados en un segmento de la operación puedan tener un uso diferente del que se da al mismo tipo de inventarios en otro segmento de operación. Por otra parte, la NIC aclara que la diferencia en la ubicación geográfica de los inventarios o por normativa fiscal no justifica el uso de fórmulas de costo diferentes (NIC 2.25 y 2.26). Un comentario a realizar en función de la flexibilidad de la norma en estos aspectos es que atentan con la comparabilidad entre empresas.

También podrá utilizarse el método del costo estándar (a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad), siempre que el resultado de aplicarlo se aproxime al costo, debiendo en este último método revisar las condiciones de cálculo de forma regular y, de ser preciso, cambiar los estándares (NIC 2.21).

Otra posibilidad es usar el método de los minoristas. En dicho caso el costo de los inventarios se determinará deduciendo, del precio de venta del artículo, un porcentaje apropiado de margen bruto (en general se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial). Asimismo, el porcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de los inventarios que se han marcado por debajo de su precio de venta original (NIC 2.22). En general este método de medición de inventarios es utilizado en el sector comercial minorista cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable usar otros métodos de cálculo de costos (NIC 2.22).

2. Costo de ventas

En función del apareamiento de los ingresos y gastos relacionados, la NIC indica que el importe en libros de los inventarios se reconocerá como gasto (denominado generalmente costo de ventas -NIC 5.38-) del período en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de la operación.

Asimismo, señala respecto de las disminuciones de valor hasta alcanzar el VNR y sobre las demás pérdidas en los inventarios, que serán reconocidas en el período en que ocurran, resultando cualquier reversión de valor como consecuencia del incremento en el valor neto realizable, una reducción en el valor de los inventarios, que hayan sido reconocidos como gasto, en el período en que la recuperación del valor tenga lugar (NIC 5.34).

Para las normas argentinas, en cambio, el costo de las mercaderías vendidas es el conjunto de los costos medidos a sus valores corrientes (RT 9, IV. B.2), debiendo como consecuencia del criterio de valuación adoptado considerarse también el efecto del resultado por la valuación de los inventarios a valores de reposición al cierre del período (generando un Resultado por Tenencia).

3. Costos de otros activos

Cuando el costo de ciertos inventarios (por ejemplo, piezas de repuesto y el equipo auxiliar), sea incorporado a otras cuentas de activo, como en los inventarios que se emplean como componentes de los trabajos realizados para los elementos de propiedades, planta y equipo de propia construcción, el valor de los inventarios asignado, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos, de lo contrario se registran como inventarios y se reconocen en el resultado del período en función de su consumo (NIC 2.35 y NIC 16.8).

VII - INFORMACIÓN A REVELAR

En los estados financieros la entidad revelará la siguiente información (NIC 2.36-2.39):

- a) Las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de los costos que se haya utilizado.
- b) El importe total en libros de los inventarios y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la entidad, generalmente se utiliza la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados.
- c) El importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta.
- d) El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el período (comprende los costos de los productos que se han vendido, así como los costos indirectos no distribuidos y los costos de producción de los inventarios por importes anómalos, pudiendo existir según las circunstancias, la inclusión de otros costos, tales como los costos de distribución).
- e) El importe de las disminuciones de valor de los inventarios, reconocido como gasto en el período, así como las reversiones realizadas reduciendo la cuantía del gasto por inventarios, debiendo explicar las circunstancias o eventos que la ocasionaron.
- f) El importe en libros de los inventarios entregados en garantía del cumplimiento de deudas. Similar criterio es seguido por la RT, contemplando además aquellos cuya disponibilidad está limitada por razones legales, contractuales o situaciones de hecho, debiendo indicar al respecto su valor y las causas que la motivaron ([RT 9](#), VI. A.5).

VIII - COMENTARIOS FINALES

En líneas generales, la principal diferencia entre las normas contables internacionales y las argentinas se refieren al criterio de medición para los bienes de cambio en general. Mientras que en la normativa local el criterio que prima es el de costo corriente de reposición o reproducción al cierre, en la internacional el criterio general es de costo histórico.

Otra diferencia menor es la relacionada con la exposición de los anticipos a proveedores por las compras de los bienes que conforman los inventarios, que para la norma argentina es una partida integrante de este rubro ([RT 19](#). III. A.4), no así para las normas internacionales (créditos).

Por otro lado, respecto a los sistemas de atribución del costeo de inventarios (métodos de asignación de costos), la norma local no los prevé específicamente, pudiendo utilizarse (eventualmente de aplicarse como excepción el costo de adquisición), el método última entrada primera salida (LIFO), el cual fue eliminado por el Consejo de la normativa internacional, por considerarlo una falta de representación fiel de los flujos de inventarios, pero permitiendo otros métodos de costeo específicos (Fundamento de las Conclusiones de la NIC2, FC19).

IX - BIBLIOGRAFÍA

[Resolución Técnica \(FACPCE\) 17](#): Normas Contables Profesionales: Desarrollo de Cuestiones de Aplicación General ([RT 17](#)).

[Resolución Técnica \(FACPCE\) 9](#): Normas Contables Profesionales: Normas Particulares de Exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios ([RT 9](#)).

Norma Internacional de Contabilidad 2: Inventarios (NIC 2).

Norma Internacional de Contabilidad 16: Propiedad, Plantas y Equipos (NIC 16).

Faccendini, Oubiña: "Tratamiento de la normativa contable de los costos por préstamos" - ERREPAR - Profesional y Empresaria (D&G) - N° 225 - junio/2018.

Casal, Armando M.: "Inventarios o existencias. IFRS Práctica Internacional de Contabilidad" - ERREPAR - Profesional y Empresaria (D&G) - N° 123 - diciembre/2008.

Notas:

(1) La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del Prólogo a las NIIF y del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros

(2) Valor razonable (o justo) es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua. Mientras que el valor neto realizable (VNR) hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios, en el curso normal de la operación, el valor justo refleja el importe por el cual este mismo inventario podría ser intercambiado en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados. Es decir, el VNR es un valor específico para la entidad, mientras que el valor justo no, resultando que el valor neto realizable de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta (NIC 5.7)