

TÍTULO:	TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS BIENES DE CAMBIO
AUTOR/ES:	Casal, Armando M.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XX
PÁGINA:	-
MES:	Julio
AÑO:	2019
OTROS DATOS:	-

ARMANDO M. CASAL

TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS BIENES DE CAMBIO

El trabajo considera el tratamiento contable de los bienes de cambio en el marco de las normas contables nacionales e internacionales, incluyendo las que aplican a las entidades pequeñas y medianas. Se presenta un cuadro comparativo donde se consignan en forma sintética los conceptos destacados por el autor.

"Para ayudar a tomar decisiones a los gerentes no hay que cambiar la contabilidad patrimonial. Hay que diseñar una buena contabilidad de gestión" (Amaro Yardin)

I - INTRODUCCIÓN

Una premisa fundamental radica en que el objetivo clave de los estados contables es informar acerca de la situación patrimonial, económica y financiera de la entidad teniendo en consideración la protección de los intereses de terceros, lo que exige sacrificar un posible mayor acercamiento a la realidad económica.

Esta posición doctrinaria clásica plantea, con total convencimiento, una crítica fundamentada a la hipótesis de la necesidad del acercamiento a ultranza de la contabilidad financiera a la economía. Es decir, sin detenerse ante los obstáculos ni ceder antes las dificultades.

Como el modelo contable utilizado para la preparación de los estados contables está determinado por los criterios que se resuelva emplear en lo referente a las siguientes variables: a) la unidad de medida; b) los criterios de medición contable; c) el capital a mantener (para que exista ganancia) ([RT 16](#)), las mediciones contables periódicas de los elementos que cumplen las condiciones para reconocerse como bienes de cambio en los estados contables se basan en distintos atributos, tales como el costo histórico, costo de reposición, valor neto de realización.

Sin embargo, conceptualmente a nivel internacional la regla contable base de la contabilidad sigue estando representada por el valor de costo o de mercado, el menor. Y para ciertos casos, en los cuales se trata de bienes de mercado transparente (frecuentemente, los *commodities*), las existencias de bienes de cambio son valuadas al valor neto de realización, entendido como el valor al que un bien puede ser vendido en el mercado deducidos los costos asociados a esa venta.

Por todo ello, existen diferencias importantes en la medición del rubro bienes de cambio o inventarios, en las normas contables argentinas y en las normas contables internacionales, tanto para empresas grandes, medianas o pequeñas. Hacemos excepciones que no confirman la regla y todavía pretendemos que el mundo nos imite.

Hay precedentes internacionales que distinguen entre la regulación de informes financieros para PYMES, también conocidas como entidades no públicamente responsables, en contraste con el ordenamiento correspondiente a empresas más grandes y que hacen oferta pública de sus acciones u obligaciones negociables y, por ende, tienen un deber público de rendir cuentas.

Esto puede verse en el mundo en varios marcos reguladores. Las normas para entes pequeños y medianos tratan este rubro no financiero (inventarios o bienes de cambio) en la *NIIF para las PYMES* (Sección 13, "Inventarios") -que se desprende de las NIIF completas- y, localmente, en la [RT 41](#) (Segunda Parte y Tercera Parte), "Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y entes medianos".

II - NORMAS CONTABLES ARGENTINAS

Los bienes de cambio son definidos como "los bienes destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentran en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o

servicios que se destinan a la venta, así como los anticipos a proveedores por las compras de esos bienes" ([RT 9](#)).

Las existencias no clasificadas como "bienes de cambio en general" son las siguientes:

- a) bienes de cambio fungibles, con mercado transparente y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo;
- b) bienes de cambio sobre los que se hayan recibido anticipos que fijan precio y las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta y de la ganancia; y
- c) bienes de cambio en producción o construcción mediante un proceso prolongado.

Para la medición de los bienes de cambio, en general, con excepción de los activos biológicos, se tomará de acuerdo a la normativa argentina:

1. su costo de reposición a la fecha de los estados contables; y
2. si la obtención de este fuera imposible o impracticable, se usará el costo original.

Si los costos estuvieran expresados en moneda extranjera, sus importes se convertirán a moneda argentina utilizando el tipo de cambio del momento de la medición ([RT 17](#)).

La medición contable de los activos biológicos se efectuará de acuerdo con los criterios establecidos por la [RT 22](#), "Normas contables profesionales de la actividad agropecuaria".

La información complementaria deberá incluir la descripción de la naturaleza de los activos que integran los bienes de cambio (ejemplo, materias primas, producción en proceso, productos terminados, anticipos a proveedores de bienes de cambio) ([RT 9](#)).

Entes pequeños y medianos

Las normas contables de medición para los bienes de cambio, excepto activos biológicos, aplicables a los entes pequeños y medianos que consideren la [RT 41](#) (modificada por [RT 42](#)), disponen para el "caso general" lo indicado seguidamente:

- *Entes pequeños*

1. los bienes de cambio comprados se medirán por su costo de reposición (que es el recomendado), o precio de la última compra, o su costo;
2. los bienes de cambio producidos o contruidos por el ente, o que se encuentren en proceso de producción o construcción, se medirán por su costo de reproducción o reconstrucción, o al costo de producción o construcción ([RT 41, segunda parte](#)).

- *Entes medianos*

1. los bienes de cambio adquiridos se medirán por su costo de reposición a la fecha de los estados contables. Si la obtención fuera imposible o impracticable, se usará el costo;
2. los bienes de cambio producidos o contruidos por el ente, o que se encuentren en proceso de producción o construcción, se medirán por su costo de reproducción o reconstrucción. Si la obtención de este fuera imposible o impracticable, se usará el costo de producción o construcción ([RT 41, tercera parte](#)).

Al cierre de cada período, las mediciones periódicas de los bienes de cambio no podrán superar su valor recuperable (el mayor importe entre el valor neto de realización y el valor de uso de un activo).

La [RT 41](#) contiene también un [Anexo I](#) (Conceptos y Guías de Aplicación) que es de utilización obligatoria y complementa lo dispuesto por la norma. Entre otros aspectos, define los siguientes conceptos: costo; costo de producción o construcción; valor corriente (costo de reposición, valor descontado, costo de reproducción o reconstrucción, valor neto de realización y costo de cancelación); valor de uso; valor recuperable.

III - NORMAS CONTABLES INTERNACIONALES

La NIC 2, "Inventarios", tiene como objetivo prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Una cuestión fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos.

El estándar proporciona una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto del período, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor realizable. También suministra directrices sobre las fórmulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios.

Es así que los inventarios son activos:

- a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de operación;
- b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- c) en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios. Entre los inventarios también se incluyen los bienes comprados y almacenados para su reventa. También son inventarios los productos terminados.

Tales inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cuál sea menor.

El valor neto realizable es el 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.

El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

El costo de los inventarios será asignado siguiendo el método de primera entrada primera salida (FIFO) o el precio promedio

ponderado (PPP). La entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costos también diferentes.

El costo de los inventarios de productos que no sean 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.

Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del período en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación.

El importe de cualquier disminución de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, serán reconocidos como un gasto del período en que ocurra la disminución o la pérdida.

El monto de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable se reconocerá como 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.

En los estados financieros se revelará la siguiente información:

- a) las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de los costos que se hayan utilizado;
- b) el importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;
- 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;
- e) el importe de las rebajas de valor de los inventarios que se ha reconocido como gasto en el período;
- f) el importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se ha reconocido como una reducción de la cuantía del gasto por inventarios en el período;
- g) las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor; y
- h) el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas.

La NIC 2 no es de aplicación en la medición de los inventarios mantenidos por:

- a) productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección, de minerales y de productos minerales, siempre que sean medidos por su valor neto de realización, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores; y
- b) intermediarios que comercializan con materias primas cotizadas (por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros), siempre que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta. En todos los casos en que los inventarios se midan a esos valores, los cambios de valor se reconocerán en el resultado del período en que se produzcan dichos cambios.

IV - CUADRO COMPARATIVO INTERNORMATIVO

Concepto	Normas Contables Internacionales (NIC 2 revisada - NIIF para Pymes) Existencias	Normas Contables Argentinas (RT 17 - RT 41) Bienes de cambio
Marco Conceptual	La NIC 2 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos para las Conclusiones, del Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera, y del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros.	Aplica la RT 16 . No existe una norma específica.
Alcance	Se aplica a todos los inventarios con ciertas excepciones. No es de aplicación a la medición de ciertos inventarios.	No aplica a los activos biológicos que debe efectuarse de acuerdo a los criterios establecidos en la RT 22 , "Normas contables profesionales de la actividad agropecuaria".
Definiciones	Los siguientes términos se usan con el significado especificado en la norma: - Inventarios - Valor neto realizable - Valor razonable El VNR hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios, en el curso normal de la operación (es un valor específico para la entidad).	La RT 41 define, entre otros términos: - Costo - Costo de adquisición - Costo de producción o construcción - Costo de reposición - Costo de reproducción o reconstrucción - Costo financiero - Valor corriente - Valor recuperable

	<p>El VR refleja el importe por el cual este mismo inventario podría ser intercambiado en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados.</p>	
Inventarios	<p>Son activos: a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.</p>	<p>No están definidos por la norma.</p>
Medición de los inventarios. Caso general	<p>Se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor.</p> <p>El costo comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.</p> <p>El costo de los inventarios 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.</p> <p>El costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo anterior, se asignará utilizando los métodos de primera entrada - primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado.</p> <p>En la NIC 23, Costos por préstamos, se identifican las limitadas circunstancias en las que los costos financieros se incluyen en el costo de los inventarios.</p> <p><i>PYMES:</i></p> <p>Una entidad medirá los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta.</p> <p>Una entidad puede utilizar técnicas tales como el método del costo estándar, el método de los minoristas o el precio de compra más reciente para medir el costo de los inventarios, si los resultados se aproximan al costo.</p> <p>Los costos estándar tendrán en cuenta los niveles normales de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Éstos se revisarán de forma regular y, si es necesario, se cambiarán en función de las condiciones actuales. El método de los minoristas mide el costo reduciendo el precio de venta de inventario por un porcentaje apropiado de margen bruto.</p> <p>Una entidad medirá el costo de los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiables y de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, utilizando identificación específica de sus costos individuales.</p> <p>Una entidad medirá el costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo anterior, utilizando métodos de primera entrada - primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado.</p> <p>Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares.</p> <p>Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de</p>	<p>Se tomará su costo de reposición a la fecha de los estados contables. Si la obtención de éste fuera imposible o impracticable, se usará el costo original.</p> <p>Si los costos estuvieran expresados en moneda extranjera sus importes se convertirán a moneda argentina utilizando el tipo de cambio del momento de la medición.</p> <p><i>Entes Pequeños (EP):</i></p> <p>Los BC adquiridos se medirán por su costo de reposición (es el recomendado), o precio de la última compra, o su costo.</p> <p>Los BC producidos o construidos por el ente, o que se encuentran en proceso de producción o construcción, se medirán por su costo de reproducción o reconstrucción, o al costo de producción o construcción.</p> <p><i>Entes Medianos (EM):</i></p> <p>Los BC adquiridos se medirán por su costo de reposición a la fecha de los estados contables. Si su obtención fuera imposible o impracticable, se usará el costo original.</p> <p>Los BC producidos o construidos por el ente, o que se encuentran en proceso de producción o construcción, se medirán por su costo de reproducción o reconstrucción. Si la obtención de este fuera imposible o impracticable, se usará el costo de producción o construcción.</p>

	<p>fórmulas de costo distintas. El método última entrada - primera salida (FIFO) no está permitido.</p> <p>Se requiere que una entidad evalúe al final de cada periodo sobre el que se informa si los inventarios están deteriorados, es decir, si el importe en libros no es totalmente recuperable (por ejemplo, por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes).</p> <p>Si una partida (o grupos de partidas de inventario) está deteriorada se requiere que la entidad mida el inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta y que reconozca una pérdida por deterioro de valor. Se requiere también, en algunas circunstancias, la reversión del deterioro anterior.</p> <p>Cuando los inventarios se vendan, la entidad reconocerá el importe en libros de éstos como un gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de actividades ordinarias.</p>	
<p>Medición de los inventarios. Casos particulares</p>	<p>No hay destacados casos particulares.</p>	<p>Los bienes de cambio fungibles, con mercado transparente y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo, se medirán al VNR.</p> <p>Los bienes de cambio sobre los que se hayan recibido anticipos que fijan precio y las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta y de la ganancia, se los medirán al VNR.</p> <p>Los bienes de cambio en producción o construcción mediante un proceso prolongado, se efectuará a su VNR, proporcionado de acuerdo con el grado de avance de la producción o construcción y del correspondiente proceso de generación de resultados, cuando se den determinadas condiciones.</p> <p>En los restantes casos, se utilizará el costo de reposición de los bienes con similar grado de avance de la producción o construcción, tomado de un mercado activo o, si esto no fuera posible, su costo de reproducción. Si la obtención del costo de reproducción fuera imposible o impracticable, se usará el costo original.</p> <p><i>Entes Pequeños (EP):</i></p> <p>Los BC fungibles, con mercado activo, y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo, se medirán por su VNR.</p> <p>Los BC que se encuentren en proceso de producción o construcción, sobre los que se hayan recibido anticipos que fijan precio, las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta y la ganancia, y el ente tenga la capacidad financiera para finalizar la obra, se medirán a su VNR proporcionado de acuerdo con el grado de avance de la producción o construcción.</p> <p><i>Entes Medianos (EM):</i></p> <p>Tiene la misma redacción que la correspondiente a los Entes Pequeños.</p>
<p>Valor recuperable</p>	<p>El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo el costo de los inventarios puede no ser recuperable si</p>	<p>Ningún activo (o grupo homogéneo de activos) podrá presentarse en los estados contables por un importe superior a su valor recuperable, entendido como el mayor importe entre: a) su VNR; b) su valor de uso, definido como el valor</p>

los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben valorarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.

Generalmente, la rebaja hasta alcanzar el VNR, se calcula para cada partida de los inventarios. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas.

Las estimaciones del VNR se basarán en la información más fiable de que se disponga, en el momento de hacerlas, acerca del importe por el que se espera realizar los inventarios. Estas estimaciones tendrán en consideración las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos confirmen condiciones existentes al final del período.

Al hacer las estimaciones del VNR, se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios.

No se rebajarán las materias primas y otros suministros, para situar su importe en libros por debajo del costo, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos al costo o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción, en el precio de las materias primas, indique que el costo de los productos terminados excederá a su VNR, se rebajará su importe en libros hasta cubrir esa diferencia. En esas circunstancias, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su VNR.

Se realizará una nueva evaluación del VNR en cada período posterior. Cuando las circunstancias, que previamente causaron la rebaja, 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, se revertirá el importe de la misma, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el VNR revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo en existencia, que se lleva al VNR porque ha bajado su precio de venta, está todavía en inventario de un período posterior y su precio de venta se ha incrementado.

actual esperado de los flujos netos de fondos que deberían surgir del uso de los bienes y de su disposición al final de su vida útil (o de su venta anticipada, si ella hubiera sido resuelta).

Como criterio general, las comparaciones con valores recuperables se harán al nivel de cada bien, o si correspondiera, grupo homogéneo de bienes.

Para el caso de los bienes de cambio, la comparación con el valor recuperable se efectuará considerando la forma de utilización o comercialización de los bienes.

V - COMENTARIOS FINALES Y CONCLUSIONES

Normas contables internacionales

Cambios en la NIC 2 Revisada

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) ha desarrollado la NIC 2, revisada oportunamente, como parte del proyecto de mejoras a las NIC, habiendo sido su principal objetivo reducir alternativas de medición de los inventarios.

Los principales cambios acontecidos se describen seguidamente:

- El objetivo y el alcance de la norma fueron modificados mediante la eliminación de la expresión "en el contexto del sistema de costo histórico", con el fin de clarificar que la norma se aplica a todos los inventarios que no se encuentran específicamente excluidos de su alcance.
- Clarifica que algunos tipos de inventarios quedan totalmente fuera de su alcance, mientras que otros tipos quedan eximidos solamente de sus requerimientos de medición, pero que están sometidos a los demás requisitos establecidos en la norma.
- Las exenciones en el alcance son la medición de los inventarios de los productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la recolección, de minerales y productos minerales así como la medición de los inventarios de intermediarios que comercializan materias primas cotizadas.
- No permite la inclusión, entre los costos de adquisición de los inventarios, de las diferencias de cambio surgidas directamente por la adquisición reciente de inventarios facturados en moneda extranjera.

- Con respecto a otros costos, en el caso de adquirirse inventarios en condiciones de pago aplazado, la diferencia entre el precio de adquisición, de acuerdo con las condiciones normales de crédito, y la cantidad pagada, se reconoce como gastos por intereses a lo largo del período de financiación.
- Incorpora la obligación de aplicar la misma fórmula del costo a todos los inventarios que tengan naturaleza y uso similares para la entidad.
- No permite el uso de la fórmula de cálculo del costo última entrada - primera salida (LIFO), en la medición del costo de los inventarios.
- En relación con el reconocimiento como gasto, ha eliminado la referencia al principio de correlación de costos e ingresos, y describe las circunstancias que podrían ocasionar una reversión de la rebaja en el valor de los inventarios reconocida en un período anterior.
- Requiere la revelación del importe en libros de los inventarios que se contabilicen al valor razonable menos los costos de venta.
- Pide la revelación del importe de las bajas en cuentas de inventarios que se hayan reconocido como gasto del período, y elimina el requisito de revelar el importe de los inventarios llevados al valor neto realizable.

Criterios de medición

Los inventarios en general se medirán al costo o al valor neto realizable, según cuál sea menor.

Las técnicas para la determinación del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, podrán ser utilizados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo.

El método de los minoristas se utiliza a menudo, en el sector comercial al por menor, para la medición de los inventarios, cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable usar otros métodos de cálculos de costos.

El costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales.

El costo de los inventarios, distintos a los antedichos, se asignará utilizando los métodos de primera entrada - primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado.

La práctica de rebajar el saldo de los inventarios hasta que el costo sea igual al valor neto realizable es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben valorarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.

NIIF para PYMES

Una entidad medirá los inventarios:

- a) al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta;
- b) utilizando para el costo los métodos de primera entrada - primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. El método última entrada - primera salida (LIFO) no está permitido.

Ajuste por inflación

La NIC 29, "Información financiera en economías hiperinflacionarias", considera la reexpresión de estados financieros a costo histórico y a costo corriente. Al respecto, expresa que los estados financieros de la entidad, cuando su moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria, se establecerán en términos de la unidad de medida corriente en la fecha del balance, ya estén elaborados utilizando el método del costo histórico o el del costo corriente.

Normas contables profesionales argentinas

Criterios de medición

Las NCPA admiten los siguientes criterios para la medición de los bienes de cambio: a) costo histórico; b) precio de la última compra; c) costo de reposición; d) valor neto de realización.

Medición al costo histórico

Representa:

- a) una opción admitida para su aplicación por la [RT 41](#), segunda sección para los entes pequeños;
- b) solamente puede ser aplicado por los entes medianos cuando no fuera practicable obtener otras medidas basadas en valores corrientes ([RT 41, tercera sección](#));
- c) solo puede ser aplicado por los entes medianos cuando no fuera practicable obtener otras medidas basadas en valores corrientes ([RT 17](#)). Al emplear este criterio de medición, como es de práctica, es necesario establecer un método para determinar la asignación de las unidades vendidas (asignación específica; inventario permanente: UEPS, PEPS, PPP).

Medición al costo corriente

Representa:

- a) una opción admitida para su aplicación por la [RT 41](#), segunda sección, para los entes pequeños, y por la [RT 41](#), tercera sección, para los entes medianos;
- b) es requerido por la [RT 17](#) para los demás entes. La determinación de costo de bienes vendidos se vincula con la política de medición de los bienes de cambio relacionados.

La medición a valor neto de realización de los bienes de cambio, para todos los juegos de normas contables argentinas, se aplica

solamente para: a) bienes de cambio fungibles, con mercado transparente y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo; b) bienes sobre los que se haya recibido anticipos que fijan precios y las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta y de la ganancia.

La [RT 41](#), segunda parte, prevé la opción del precio de las últimas compras para los entes pequeños.

Costo de ventas

Cualquiera sea el caso presentado, el costo de ventas se determina de manera coincidente con el criterio de medición empleado para los bienes de cambio.

Costo ajustado por inflación

Las pautas para la reexpresión de este rubro son: a) costo histórico, es necesario anticuar las partidas desde su fecha de origen y reexpresarlas con el coeficiente de ajuste que corresponda; b) costo de reposición al cierre, no debe reexpresarse, ya que las partidas están expresadas en moneda de poder adquisitivo a la fecha del balance; c) valor neto de realización, no debe reexpresarse, por el motivo antes comentado; d) precios de las últimas compras, debe anticuarse la partida y aplicarse el correspondiente coeficiente de reexpresión.

Contabilidad patrimonial y contabilidad de gestión

Existe una marcada confusión en la materia. La contabilidad patrimonial o financiera destinada a informar a terceros -que tiene su complemento en la contabilidad de costos- no persigue como objetivo suministrar informaciones a los gestores internos de la empresa.

Esa contabilidad tiene como finalidad principal la elaboración de informaciones destinadas a usuarios externos y, por consiguiente, se apoya en criterios diferentes de aquellos que sirven de base a la contabilidad de gestión.

El objetivo de la contabilidad de gestión es preparar informaciones útiles para los que toman decisiones internamente (propietarios, directores, gerentes, jefes de secciones) sobre temas o cuestiones tales como modificar, en su caso, los volúmenes de producción, activar una línea antes que otra, suspender una actividad, proponer modificaciones en los precios de ventas, analizar la posibilidad de disminuir los factores de costos, entre otros.

El objetivo de los estados contables para terceros es proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el período que abarcan, para facilitar la toma de decisiones económicas.

La misma [RT 16](#), en su Marco Conceptual, manifiesta que las normas contables están dirigidas a informar a: inversores, empleados, acreedores, clientes y el Estado -personas que tienen necesidades de información no totalmente coincidentes- para agregar que, como usuarios tipo, los destinatarios preferentes de la información son los inversores y los acreedores, incluyendo tanto a los actuales como a los potenciales.

La pretensión de que un único juego de estados contables debe tener la propiedad de satisfacer las necesidades de cualquier información aparece como una quimera, a la vista de cualquier especialista en la gestión empresarial.

Los informes para la dirección y otros usuarios internos de la empresa pueden adoptar los diseños y los valores que mejor satisfagan sus intereses y necesidades.

VI - BIBLIOGRAFÍA

- Casal, Armando M.: "[Estados contables ajustados por hiperinflación. NIC 29, Información financiera en economías hiperinflacionarias](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - Nº 236 - pág. 515.
- Mancini, Andrés: "[Marco conceptual revisado 2018 del IASB](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - Nº 230 - pág. 1037.
- Casal, Armando M.: "Las normas contables profesionales argentinas e internacionales" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - Nº 220 - pág. 817.
- Faccendini, Yania y Oubiña, Gabriel: "[Bienes de cambio. Tratamiento de la normativa contable de los inventarios](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - Nº 228 - pág. 893.
- Werbin, Eliana; Priotto, Hugo; Bertoldi, Norma y Veteri, Liliana: "[Normas para entes pequeños y medianos. Tratamiento particular de los bienes de cambio y bienes de uso](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - Nº 212 - pág. 493.
- Casal, Armando M.: "Valor razonable" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - Nº 214 - pág. 713.
- Casal, Armando M.: "[Normas contables para entidades de tamaño muy pequeño. La NIIF para las PYMES y su aplicación a las microempresas](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - Nº 188 - pág. 497.
- Casal, Armando M.: "[Miscelánea de la contabilidad de gestión](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - Nº 179 - pág. 886.
- Yardin, Amaro: "La valuación de los bienes de cambio en los estados de situación patrimonial de empresas industriales" - Informe Nº 1 - Área de Contabilidad de Gestión - CECYT - noviembre/2011.
- Casal, Armando Miguel (Coord.): "Ajuste por inflación. Los cambios en el poder adquisitivo de la moneda y su reflejo en los estados contables" - Errepar - abril/2019.