

Cooperativas. RT 59 Bienes de cambio: medición posterior Piacquadio, Cecilia

Abstract: La idea del presente artículo es analizar la medición posterior de los bienes de cambio, tanto para aquellos incorporados por adquisición, aportes, donaciones, trueques o canjes como para los producidos o contruidos o que se encuentren en proceso de producción o construcción.

I. Introducción

En el presente trabajo abordamos la medición posterior de los bienes de cambio.

En este marco, nos referimos a criterios de medición general que las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 establecen para bienes de cambio incorporados por adquisición, aportes, donaciones, trueques o canjes y para bienes de cambio producidos o contruidos o que se encuentren en proceso de producción o construcción.

Asimismo, hacemos referencia al criterio de medición particular que esas normas establecen para la medición posterior de bienes de cambio fungibles, con mercado activo y susceptibles de comercialización sin esfuerzo significativo, categoría que incluye a los productos agropecuarios después de concluido el proceso de obtención.

II. Medición posterior

El criterio general previsto por las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 a efectos de medir en forma posterior los bienes de cambio establece pautas [de medición] según se trate de bienes de cambio incorporados por adquisición, aportes, donaciones, trueques o canjes o según estos hubieran sido incorporados a través de un proceso de producción o construcción.

Asimismo, esas normas se refieren en forma particular a la medición posterior de bienes de cambio fungibles con mercado activo y susceptibles de comercializarse sin esfuerzo significativo e incluyen, en este marco, a los productos agropecuarios una vez concluida la cosecha, recolección o proceso de obtención respectivo.

II.1. Criterio general: bienes de cambio adquiridos o recibidos por aportes, donaciones, trueques o canjes

Los bienes de cambio adquiridos o recibidos a través de aportes, donaciones, trueques o canjes —excepto bienes de cambio alcanzados por el caso particular del párr. 295 de esa norma, es decir, excepto bienes de cambio fungibles con mercado activo y susceptibles de comercializarse sin esfuerzo significativo incluyendo, en este marco, a productos agropecuarios una vez concluido el proceso de obtención— se miden en forma posterior según alguna de las siguientes pautas:

1) Al costo de adquisición [\(1\)](#), consistente con las técnicas establecidas en el párr. 301 inc. a) (RT 59, párr. 291.a), es decir, al costo de adquisición contabilizado:

- Como consecuencia de utilizar métodos de salida de inventario "Primero Entrado, Primero Salido" [por su sigla, PEPS [\(2\)](#)] o "Costo Promedio Ponderado" [por su sigla, CPP [\(3\)](#)], en caso de tratarse de bienes de cambio normalmente intercambiables (RT 59, párr. 301.a.i y 301.a.iii; IAS 2 [\(4\)](#) párr. 25, la traducción es nuestra).

La entidad debe utilizar el mismo método de salida de inventario (PEPS o CPP) para todos los bienes de cambio de similar naturaleza o utilización. Para bienes que tengan una naturaleza o utilización diferente, podría justificarse la utilización de métodos de salida de

inventario distintos. A modo de ejemplo, los bienes de cambio que se utilizan en un segmento (5) de operación podrían ser utilizados por la entidad en forma distinta a la forma en que la misma entidad hace uso de otros bienes de cambio en otros segmentos de operación. Sin embargo, divergencias en la ubicación geográfica o en las respectivas normas impositivas no constituyen, por sí mismo, circunstancias que justifiquen el empleo de métodos de salida de inventario distintos (IAS 2, párrs. 25 y 26, la traducción es nuestra).

- O por identificación específica de sus costos componentes en el caso de bienes de cambio que no son normalmente intercambiables, y bienes o servicios producidos en el marco de proyectos específicos (RT 59, párr. 301.a.ii; IAS 2 párr. 23, la traducción es nuestra).

La identificación específica de los costos componentes implica atribuir costos específicos a bienes de cambio específicos, tratamiento adecuado para activos susceptibles de recibir un tratamiento particular en el marco de proyectos específicos independientemente de que estos hubieran sido adquiridos o producidos (IAS 2, párr. 24, la traducción es nuestra).

Señala, asimismo, IAS 2 que la identificación específica de los costos no resulta, sin embargo, adecuada cuando se trata de una gran cantidad de bienes de cambio que resultan habitualmente intercambiables, circunstancias en las cuales el método de seleccionar los costos componentes que se presentarán con impacto patrimonial —es decir, que formarán parte de la medición de los bienes de cambio— podría ser utilizado para obtener efectos predeterminados en el resultado del período (IAS 2, párr. 24, la traducción es nuestra).

2) Al costo de reposición (RT 59, párr. 291.b). El costo de reposición se mide acumulando todos los elementos —es decir, costos— componentes del costo de adquisición expresado cada uno de ellos en términos de su reposición a fecha de medición (RT 59, párr. 113).

Es decir, se trata de una estimación a fecha de medición del importe que la entidad tendría que desembolsar a efectos de volver a incorporar ese activo en el patrimonio. A tales efectos, se identifican los costos componentes individuales del bien de cambio y se los justiprecia según valores vigentes a fecha de medición.

3) Al costo de la última compra (RT 59, párr. 291.c)

Debe aplicarse el mismo criterio a todos los bienes de cambio adquiridos o incorporados en el marco de aportes, donaciones, trueques o canjes (6) excepto que existan razones que justifiquen la utilización de distintos criterios, circunstancia según la cual la cooperativa debe informar a través de notas este hecho y exteriorizar los argumentos que justifican la utilización de criterios diferentes (RT 59, párr. 292).

II.2. Criterio general: bienes de cambio producidos o contruidos o que se encuentran en proceso de producción o construcción

Los bienes de cambio producidos o contruidos o que se encuentran en proceso de producción o construcción se miden en forma posterior según alguno de los siguientes criterios:

- Al costo de producción o costo de construcción (RT 59, párr. 293.a). El costo de producción o costo de construcción se mide según un modelo de costeo completo (RT 59, párr. 104), es decir, considerando como componentes del costo del bien de cambio tanto los factores de comportamiento variable como los factores de comportamiento fijo, debiendo estos últimos —es decir, los costos fijos— activarse en tanto la cooperativa esté operando al nivel de actividad normal (7) o por encima de este.

El costo de producción o costo de construcción surge de adicionar los costos de los materiales e insumos necesarios para la producción, costos de conversión —mano de obra,

servicios, depreciaciones y otras cargas, tanto variables como fijos (8)— y costos financieros si, verificándose las condiciones requeridas por RT 59 a efectos de su posible activación, la entidad optara por activarlos (RT 59, párr. 105).

Improductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores en general y la ociosidad ocasionada por la falta de aprovechamiento de los factores fijos de producción por operar a un nivel inferior a aquel estimado como [nivel] de actividad normal, impactan en el Resultado del período, es decir, no se activan (RT 59, párr. 107).

- Al costo de reproducción y/o reconstrucción (RT 59, párr. 293.b) El costo de reproducción y/o reconstrucción se miden acumulando todos los componentes del costo de producción o costo de construcción expresado cada uno de ellos en términos de su reposición, a fecha de medición (RT 59, párr. 114).

Se trata de una estimación a fecha de medición del importe que la cooperativa tendría que desembolsar a efectos de volver a producir o construir el bien, es decir, reponerlo por producción —costo de reproducción— o reponerlo por construcción —costo de reconstrucción— A tales efectos, se identifican los elementos —es decir, costos— componentes individuales del costo de producción o costo de construcción del bien y se los justiprecia según valores vigentes a fecha de medición.

La cooperativa debe aplicar el mismo criterio de medición a todos los bienes de cambio producidos o contruidos o que se encuentran en proceso de producción o construcción, excepto que razones fundadas justifiquen la utilización de distintos criterios, circunstancia en la cual la entidad debe informar este aspecto a través de notas y los motivos que justifican la utilización de distintos criterios de medición (RT 59, párr. 294).

II.3. Criterio particular: bienes de cambio fungibles, con mercado activo y comercializables sin esfuerzo significativo

Los bienes de cambio fungibles con mercado activo y comercializables sin esfuerzo significativo, incluyendo en este marco a los productos agropecuarios después de concluida la cosecha, recolección, obtención o faena, pueden ser medidos por su valor neto de realización (9) (VNR, por su sigla) según prácticas del sector de actividad. En caso de que la cooperativa mida estos bienes al VNR, debe imputar la contrapartida de la variación en la medición del activo, al resultado del período (RT 59, párr. 295) (10).

III. A modo de conclusión

Las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 abordan criterios de medición general de bienes de cambio, refiriéndose, así, a la medición posterior de bienes incorporados por adquisición o recibidos a través de aportes, donaciones, trueques o canjes —excepto bienes de cambio fungibles con mercado activo y susceptibles de comercializar sin esfuerzo significativo incluyendo entre estos a los productos agropecuarios con posterioridad al proceso de obtención— y bienes de cambio producidos o contruidos o que se encuentran en proceso de producción o construcción. También se refieren a un criterio particular de medición posterior aplicable a bienes de cambio fungibles con mercado activo y susceptibles de comercializarse sin esfuerzo significativo, categoría que incluye a los productos agropecuarios una vez concluida la cosecha, recolección, obtención o faena.

El criterio general establece que los bienes de cambio adquiridos o incorporados a través de aportes, donaciones, trueques o canjes se miden en forma posterior según su costo de adquisición —contabilizado como consecuencia de utilizar un método de salida de inventario PEPS o CPP o por identificación específica de sus costos componentes—, según su costo de reposición o según el costo de la última compra, debiendo utilizarse el mismo criterio para la totalidad de estos bienes, excepto que existan razones que justifiquen la utilización de

distintos criterios, cuestión que deben informarse a través de notas con una exteriorización de los motivos respectivos que justifiquen la utilización de distintos criterios de medición para los diferentes bienes de cambio.

Las Normas NIIF de Contabilidad se refieren a calcular el costo de adquisición a través de métodos de salida de inventario PEPS o CPP en caso de tratarse de inventarios habitualmente intercambiables, debiendo utilizarse el mismo método de salida de inventario para todos los bienes de similar naturaleza y utilización en la entidad, pudiendo justificarse, en consecuencia, la utilización de diferentes métodos de salida de inventario para bienes de distinta naturaleza o uso. Asimismo, las Normas NIIF de Contabilidad hacen referencia a calcular el costo de adquisición por identificación específica de sus costos componentes en el caso de bienes que no son normalmente intercambiables, y bienes o servicios producidos en el marco de proyectos específicos.

También, RT 59 establece como criterio general de medición posterior de bienes de cambio la medición de bienes producidos o construidos o que se encuentran en proceso de producción o construcción según un criterio costo de producción o costo de construcción o según un criterio costo de reproducción o costo de reconstrucción, debiendo la entidad utilizar el mismo criterio para la totalidad de estos bienes excepto que existan razones que justifiquen la utilización de distintos criterios, circunstancia en la cual la entidad debe informar este hecho a través de notas y exteriorizar las razones que justifican el empleo de diferentes criterios de medición.

Asimismo, RT 59 establece un criterio particular aplicable a la medición posterior de los bienes de cambio fungibles con mercado activo y susceptibles de comercialización sin esfuerzo significativo, categoría que incluye a los productos agropecuarios después de concluida la cosecha, recolección, obtención o faena, los cuales pueden ser medidos a su valor neto de realización según prácticas en cada sector de actividad.

IV. Bibliografía consultada

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (2024): "Resolución Técnica N° 59. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad", archivo pdf disponible en: <https://www.facpce.org.ar/wp-content/uploads/2024/07/Resolucion-Tecnica-N%C2%B0-59-TO-RT-54-NUA>

IFRS FOUNDATION (2025 a): "International Accounting Standard 2". Disponible en: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2025/issued/part-a/ias-2-inventories>

IFRS FOUNDATION (2025 b): "International Accounting Standard 2: Basis for conclusions". Disponible en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories.html/content/dam/ifrs/publications/h>

IFRS FOUNDATION (2025 c): "International Financial Reporting Standard 8". Disponible en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-8-operating-segments.html/content/dam/ifrs/publi>

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2021): "Resolución 996/2021", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/RESFC-2021-996-APN-DI-INAES.pdf> vigente según res. INAES 2879/2023, y "Anexo I", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/Anexo-IF-2021-53322765-APN-PI-IN>

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2023): "Resolución 2879/2023", archivo pdf disponible en: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/385000-389999/387478/norma.htm>

PRESIDENCIA DE LA NACIÓN ARGENTINA (1973): "Ley 20.337. Ley de Cooperativas", archivo pdf disponible en: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-199918462/texact.htm>.

(1) El costo de adquisición se calcula como el precio de adquisición neto de descuentos comerciales, adicionando honorarios, aranceles de importación e impuestos no recuperables más costos directos de los servicios internos y externos necesarios para darle al activo la ubicación y destino previstos por la dirección más una asignación efectuada según bases razonables de costos indirectos (RT 59, párr. 103). Los costos financieros pueden ser activados en tanto se trate de bienes que requieran un prolongado proceso de producción, construcción, montaje o terminación antes de estar en condiciones de ser comercializados. Los componentes financieros tienen que resultar accesorios a deudas por compras de bienes y/o servicios cuyos plazos de financiación resulten superiores a los plazos habituales de mercado. No son susceptibles de activación los costos financieros cuando el proceso de preparación del bien de cambio para su comercialización se prolongue por un período que resulte superior al técnicamente requerido según la naturaleza de estos o resulte interrumpido por razones no atribuibles a la preparación del activo para su comercialización. Si la cooperativa opta por activar los costos financieros debe aplicar igual política contable —de activación— en forma consistente a todos los activos que, dentro del rubro, cumplan las condiciones señaladas (RT 59, párrs. 103.a), 136 a 138 y Glosario, "Activos aptos para la activación de costos financieros" y "Deudas computables"). En caso de que se trate de una operación efectuada a plazo —es decir, de pago diferido— y que la factura o comprobante de respaldo de la operación equivalente no exteriorice el componente financiero —es decir, en caso de que existan componentes financieros implícitos— las Entidades Pequeñas pueden optar por no segregarlos —es decir, Entidades Pequeñas pueden no segregar componentes financieros implícitos—, en tanto que Entidades No Pequeñas —es decir, Entidades Medianas y Restantes Entidades— pueden no segregar los componentes financieros implícitos si la totalidad de las cuotas involucradas en la financiación vence dentro de los doce meses computado desde fecha de operación (RT 59, párr. 130 y 131).

(2) El método de salida de inventario PEPS asume que los bienes que fueron en primer lugar adquiridos o producidos son aquellos que resultan en primer lugar comercializados y que, en consecuencia, los bienes que permanecen en el inventario —es decir, formando parte de la existencia final— a fecha de los estados contables son aquellos que fueron más recientemente adquiridos o producidos (IAS 2, párr. 27, la traducción es nuestra).

(3) Según el método de salida de inventario CPP el costo de cada elemento es determinado según el promedio ponderado del costo de similares elementos al comienzo del período y el costo de elementos similares adquiridos o producidos durante el período. El promedio es susceptible de calcularse periódicamente o en ocasión de recibirse un envío adicional dependiendo de las circunstancias de la entidad (IAS 2, párr. 27, la traducción es nuestra).

(4) Las Normas NIIF de Contabilidad constituyen fuente supletoria de las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 (RT 59, párr. 77.a.i).

(5) Un segmento de operación es un componente de la entidad: (a) Involucrado en actividades del negocio de las cuales puede obtener ingresos e incurrir en gastos —incluyendo ingresos y gastos relativos a operaciones con otros componentes de la misma entidad—, (b) en los que sus resultados operativos son supervisados regularmente por la máxima autoridad en materia operativa a efectos de tomar decisiones relativas a asignación de recursos a dicho segmento y evaluación de su desempeño, y (c) respecto del cual existe información financiera diferenciada disponible (IAS 8, párr. 5, la traducción es nuestra).

(6) Excepto que se trate de Bienes de Cambio fungibles con mercado activo y comercializables sin esfuerzo significativo incluyendo, dentro de estos, a los Productos

Agropecuarios después de finalizada la cosecha, recolección, obtención o faena (RT 59, párrs. 292, 291 y 295).

(7) Volumen de producción que se espera alcanzar en el marco de circunstancias habituales. Supone considerar como referencia el promedio de varios períodos, es decir, una estimación sustentada en niveles históricos de actividad devengados por la misma cooperativa.

(8) Según indicáramos, los costos fijos se activan al costo del bien de cambio según un nivel de actividad normal. A modo de ejemplo, si el nivel de actividad normal según el promedio histórico devengado son 1.000 unidades, y el nivel de actividad real son 940 unidades, la cooperativa está operando al 94% de su capacidad normal. En consecuencia, ascendiendo los costos fijos a \$100.000, el 94% de estos —es decir, \$94.000 de los costos fijos devengados— se activarían al costo de producción, en tanto que, el 6% restante, representativo de \$6.000, impactaría en el resultado del período.

(9) El valor neto de realización —por su sigla, VNR— se estima como el valor razonable del activo —que incluye, según corresponda, ingresos adicionales no atribuibles a la financiación que la comercialización de este ocasione, tales como, a modo de ejemplo, reembolsos de exportación— menos costos directamente atribuibles a la venta de este —como, por ejemplo, comisiones o impuesto a los ingresos brutos— (RT 59, párr. 123).

(10) Los resultados devengados por medir estos activos al VNR se presentan como una categoría aparte en el Estado de Resultados (RT 59, párr. 309.b).