

Cooperativas. RT 59 Costo de los bienes comercializados Piacquadio, Cecilia

Abstract: En el artículo se analiza la normativa contable argentina vinculada con el costo de los bienes comercializados.

I. Introducción

En el presente trabajo nos referimos a los criterios de medición del costo de los bienes comercializados, aspectos que abordamos según Normas Contables Profesionales distintas de RT 26.

Nos referimos, así, a la medición del costo de los bienes comercializados cuya medición posterior se basa en el costo de adquisición, producción o construcción, al costo de bienes comercializados que en su medición posterior son valorizados al costo de reposición, reproducción o reconstrucción, también, al costo de bienes comercializados cuya medición posterior se basa en el costo de la última compra. Asimismo, abordamos la medición del costo de bienes vendidos cuya medición posterior se basa en el valor neto de realización.

II. Costo de los bienes comercializados

Las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 abordan la medición del costo de los bienes comercializados según se trate de Bienes de Cambio medidos sobre la base del costo histórico —costo de adquisición, producción o construcción—, o al costo de reposición —o costo de reproducción o reconstrucción— o al costo de la última compra. Asimismo, se refieren a la medición del costo de los bienes vendidos si la medición posterior se efectúa al valor neto de realización.

II.1. Costo de los bienes comercializados cuya medición posterior se basa en el costo de adquisición, producción o construcción

Si la medición posterior de los Bienes de Cambio se efectúa al costo de adquisición, o costo de producción o costo de construcción —es decir, sobre una base de medición costo histórico—, la entidad puede determinar el costo de los bienes comercializados según alguna de las siguientes alternativas:

a) Al costo a fecha de reconocimiento —menos pérdidas por desvalorización contabilizadas— cuantificado según Primero Entrado, Primero Salido —PEPS, por su sigla—, identificación específica o Costo Promedio Ponderado —CPP, por su sigla— (RT 59, párr. 301.a).

Así, según esta alternativa el costo de los bienes de cambio comercializados se mide también al costo histórico, es decir, al costo incurrido según la incorporación hubiera sido por adquisición —costo de adquisición—, por producción o construcción —costo de producción o construcción—.

RT 59 establece como posibles métodos de salida de inventario PEPS o CPP (1), aspecto que resulta aplicable a Bienes de Cambio normalmente intercambiables [IAS 2, párrs. 23 y 25, la traducción es nuestra (2)].

También, en este marco, RT 59 prevé como posible alternativa la identificación específica de los costos componentes, método que resulta aplicable en relación con Bienes de Cambio que no son normalmente intercambiables y bienes o servicios producidos en el marco de proyectos específicos (IAS 2, párr. 23, la traducción es nuestra).

b) En forma simplificada, por Diferencia de Inventario (RT 59, párr. 301.b).

El costo de los bienes comercializados resulta cuantificado a fecha de medición sobre la base de la diferencia entre las existencias al inicio —según medición contable—, compras del período —según medición contable— y existencias al cierre según cantidad de unidades que surjan del recuento físico a fecha de medición y valorización en moneda de dichos elementos considerando métodos de salida de inventario PEPS o CPP.

Así, cuantificar el costo de los bienes de cambio comercializados por Diferencia de inventario implica sustentarse en una base de medición costo histórico.

II.2. Costo de los bienes comercializados cuya medición posterior se basa en el costo de reposición —o costo de reproducción y/o reconstrucción—

En caso de que la medición posterior de los Bienes de Cambio se efectúe al costo de reposición —o costo de reproducción o costo de reconstrucción— la entidad puede determinar el costo de los bienes de cambio comercializados según alguna de las siguientes alternativas:

a) Al costo corriente en el momento de la venta (RT 59, párr. 302.a).

Es decir, se trata de medir el costo de los bienes de cambio comercializados al costo de reposición —o reproducción o reconstrucción— que dichos bienes tendrían en el momento de la venta, valorización que se corresponde con una base de medición valores corrientes.

Si la entidad mide sus Bienes de Cambio al costo de reposición —o costo de reproducción o costo de reconstrucción— determinará resultados por tenencia tanto de los bienes en existencia al cierre del período como de los bienes comercializados cuando mida el costo de los bienes comercializados según este criterio, es decir, al costo corriente en el momento de la venta (RT 59, párr. 306.b).

b) En forma simplificada:

- por Diferencia de Inventario (RT 59, párr. 302.b.i).

Si la entidad mide las existencias en forma posterior al costo de reposición —o costo de reproducción o costo de reconstrucción— no debe determinar resultados por tenencia en tanto calcule el costo de los bienes comercializados por Diferencia de Inventario (RT 59, párr. 306.a).

- o a través de la estimación que resulta de multiplicar el importe de las ventas por un porcentaje calculado sobre bases confiables en función del margen bruto (RT 59, párr. 302.b.ii).

Este método, denominado por IAS 2 "Método de los Minoristas", es normalmente utilizado en la comercialización minorista a efectos de establecer el costo de bienes que se caracterizan por rotar en grandes cantidades en forma rápida y con márgenes similares, respecto de los cuales no resulta viable la utilización de otros criterios a efectos de cuantificar el costo. El costo se determina reduciendo el precio de venta de los bienes por un adecuado porcentaje de margen bruto. El porcentaje utilizado [a efectos de estimar de esta manera el costo de ventas de los bienes] debe tomar en consideración bienes que hayan sido rebajados por debajo de su precio de venta original, siendo habitual la utilización de un porcentaje promedio por cada sección o departamento minorista (IAS 2, párr. 22, la traducción es nuestra).

II.3. Costo de los bienes comercializados cuya medición posterior se basa en el costo de la última compra

Si la medición posterior de los Bienes de Cambio se basa en el costo de la última compra, la entidad puede determinar el costo de los bienes de cambio comercializados considerando

las normas de los párrs. 301 y 302 y sus políticas contables referidas a Bienes de Cambio (RT 59, párr. 303.a).

En este marco, la entidad puede determinar el costo según las pautas abordadas en los acápitos anteriores, a saber:

- Párr. 301:

(a) Costo a fecha de reconocimiento determinado según PEPS, identificación específica o CPP.

(b) En forma simplificada por diferencias de inventario:

Aplicable a Bienes de Cambio cuya medición posterior se basa en el costo de adquisición, producción o construcción (RT 59, párr. 301).

- Párr. 302:

(a) Costo corriente en el momento de la venta de los bienes.

(b) En forma simplificada:

b.1) Por diferencias de inventario.

b.2) Según una estimación resultante de multiplicar el importe de las ventas por un porcentaje calculado en función del margen bruto:

Aplicable a Bienes de Cambio cuya medición posterior se basa en el costo de reposición o costo de reproducción o reconstrucción (RT 59, párr. 302).

La entidad debe seleccionar sus políticas contables dando preponderancia a criterios que determinen el costo de los bienes de cambio comercializados en función de bases de medición que resulten consistentes con aquellas utilizadas en la medición posterior de los Bienes de Cambio (RT 59, párr. 304). A modo de ejemplo, se establecen como criterios preferibles:

- Medición del costo de los bienes comercializados al costo de adquisición o costo de producción o construcción a fecha de reconocimiento —menos pérdidas por desvalorización contabilizadas—: si los Bienes de Cambio se valorizan en su medición posterior sobre la base del costo de adquisición, producción o construcción (RT 59, párr. 304.a).

- Medición del costo de los bienes comercializados al costo corriente en el momento de la venta: si los Bienes de Cambio se valorizan en su medición posterior al costo de reposición o costo de reproducción o reconstrucción (RT 59, párr. 304.b).

II.4. Costo de los bienes comercializados cuya medición posterior se basa en el valor neto de realización

Si la medición posterior de los Bienes de Cambio se basa en el valor neto de realización, la entidad debe determinar el costo de los bienes comercializados según ese criterio, es decir, al valor neto de realización (RT 59, párr. 305).

El resultado por cambios en el valor neto de realización debe determinarse en el momento de la medición posterior y en la fecha de venta (RT 59, párr. 307).

III. A modo de conclusión

Las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 establecen que las entidades pueden determinar el costo de los bienes comercializados cuya medición posterior se basa en el costo de adquisición, producción o construcción al costo correspondiente a fecha de reconocimiento —menos pérdidas por desvalorización contabilizadas— considerando los métodos PEPS, CPP o según la identificación específica de sus costos componentes o, en forma simplificada, por diferencia de inventario.

En caso de que la medición posterior de los Bienes de Cambio se base en el costo de reposición o costo de reproducción o reconstrucción, la entidad puede determinar el costo de los bienes comercializados al costo corriente en el momento de la venta o en forma simplificada por diferencia de inventarios o, también en forma simplificada, según la estimación resultante de multiplicar el importe de las ventas por un porcentaje calculado en función del margen bruto. Este último criterio es caracterizado como "Método de los Minoristas" por IAS 2 y utilizado normalmente en ese ámbito —comercio minorista— a efectos de cuantificar el costo de bienes que rotan rápidamente en grandes cantidades y con márgenes similares, respecto de los cuales la utilización de otros métodos de determinación del costo resultaría impracticable.

Si los Bienes de Cambio son medidos por la entidad en forma posterior sobre la base del costo de la última compra, la entidad puede determinar el costo de los bienes comercializados considerando las pautas que la norma establece cuando se trata del costo de bienes cuya medición posterior se basa en el costo de adquisición, producción o construcción o considerando las pautas establecidas cuando se trata de bienes cuya medición posterior se basa en el costo de reposición o reproducción o reconstrucción. Asimismo, la entidad debe considerar las políticas contables relativas a Bienes de Cambio. En este marco, la entidad debe considerar preponderantes aquellos criterios que determinen el costo de los bienes comercializados en función de bases de medición consistentes con aquellas utilizadas en la medición posterior de los Bienes de Cambio. Así, se establece como criterio preferible el costo de adquisición o producción o construcción a fecha de reconocimiento —menos pérdidas por desvalorización reconocidas— en el caso de Bienes de Cambio que en su medición posterior se valorizan sobre la base del costo de adquisición, producción o construcción. De forma similar, se establece como criterio preferible el costo corriente en el momento de la venta si la medición posterior de los Bienes de Cambio se basa en el costo de reposición, reproducción o reconstrucción.

El Costo de los bienes comercializados cuya medición posterior se efectúa sobre la base del valor neto de realización, se valoriza según ese mismo criterio.

IV. Bibliografía consultada

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (2024): "Resolución Técnica N.º 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/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories.html/content/dam/ifrs/publications/h>

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>

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 NACION ARGENTINA (1973): "Ley 20.337. Ley de

Cooperativas", archivo pdf disponible en:
<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-199918462/texact.htm>.

(1) IAS 2 también considera PEPS y CPP como posibles métodos de salida de inventario aplicable a elementos normalmente intercambiables, estableciendo que la entidad debe utilizar el mismo método —de salida de inventario— para todas las existencias de igual naturaleza y utilización, pudiendo, en consecuencia, justificarse la utilización de distintos métodos de salida de inventario para existencias de distinta naturaleza o uso. Al respecto, observa que la divergencia en la ubicación geográfica de las existencias o en normas impositivas que le resulten aplicables, no constituye motivo suficiente para justificar la utilización de métodos de salida de inventario diferentes (IAS 2, párrs. 25 y 26, la traducción es nuestra). Señalan los Fundamentos de las Conclusiones de IAS 2 que el método UEPS —previsto como alternativa permitida en la versión anterior de IAS 2 y en SIC 1, derogados ambos pronunciamientos por la actual versión de IAS 2—, tenía por objetivo abordar la deficiencia percibida en el marco de un modelo contable convencional caracterizado por un costo de mercaderías comercializadas a valores desactualizados e importes de ingresos por ventas a precios vigentes, es decir, corrientes. Este método [UEPS] fue eliminado como alternativa viable toda vez que se sustenta en un flujo de costos irreal, es decir, el orden que supone UEPS consistente en considerar que los elementos más recientemente incorporados son aquellos que primeramente resultan comercializados, normalmente no constituye una representación fiel del flujo real de los inventarios (IAS 2 Basis for Conclusions, párrs. BC9, BC10, BC11 y BC19, la traducción es nuestra).

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