

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURIA PÚBLICA**



INVENTARIOS

Norma Internacional de Contabilidad No 2 - (NIC No. 2)

**PLAN EXCEPCIONAL DE TITULACION PARA ANTIGUOS ESTUDIANTES NO
GRADUADOS – VERSION VII**

MODALIDAD ACTUALIZACION

Trabajo informe presentado para la obtención del Grado de Licenciatura

PREPARADO POR : MARIO TELLEZ RIVERA

LA PAZ-BOLIVIA
Noviembre, 2016

DEDICATORIA

A mis queridos padres por haberme inculcado los valores de la vida; la disciplina, la responsabilidad y la convicción permanente de superación; en base a la honestidad el esfuerzo y el trabajo.

A mi esposa la Dra. Guivanna Basilia Tapia Camacho, a mis adorados hijos Melina Tellez, Cristian Tellez y Iovan Tellez, por su enorme comprensión, su apoyo incondicional permanente y por ser la ilusión continúa de hacer las cosas cada día mejor.

A mis compañeros, a mi amigo el Lic. Ramiro Mendoza Cáceres; A la coordinación del PETAENG. a mis queridos docentes que me apoyaron en la culminación de la carrera de Contaduría Pública de la Universidad Mayor de San Andrés; Casa Superior de estudios que me dio la oportunidad de formarme, desarrollarme y recrear los conocimientos adquiridos.

RESUMEN

El profesional Contador Público Autorizado necesita conocer e interpretar los conceptos, criterios, procedimientos y técnicas descritas por las Normas Contables de Información Financiera, además de las disposiciones legales en vigencia que le permitan preparar e interpretar registros contables y estados financieros básicos (Estado de Situación Financiera, Estado del Resultado Integral, Estado de Cambios en el Patrimonio, Estado de Flujos de Efectivo y Notas a los Estados Financieros) para todo tipo de entidades públicas y privadas.

Uno de los componentes o elementos de trascendencia de los estados financieros, es sin duda los Inventarios establecido en la Norma Internacional de Contabilidad No 2 por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad que es la IASB. Esta normativa tiene una evolución de muchos años precedentes y han sido sometidos a revisiones y controles de calidad para su puesta en vigencia a nivel internacional, es así que las NICs o NIIFs ingresaron en un proceso convergencia a nivel mundial de manera creciente, como también en nuestro país, donde en primera instancia fue puesto en vigencia por el CTNAC dependiente del Colegio de Auditores de Bolivia, aunque luego fue retirado por la misma instancia; pero esta misma instancia lo propuso desde el año 1994 a las NICs su aplicación supletoria en ausencia de una norma local específica para el tratamiento contable de algún tema en particular. Pero en el orden legal se puede apreciar que la Ley 466 de Empresas Publicas establece que sus partes transitorias que las Empresas Estratégicas deben aplicar para llevar sus registros contables en el marco de las NIIF y entre tanto el control o las auditorias deben ser llevadas a cabo en el marco de las NIAs Normas Internacionales de Contabilidad; lo que hace viables que la NIC sean aplicable en nuestro país.

El trabajo informe está referido al análisis y revisión del rubro de Inventarios en el marco de la Norma Internacional de Contabilidad No 2, emitida por la IASB, ente autorizado por la IFAC para su pronunciamiento, el mismo que refuerza mis conceptos teóricos prácticos

del programa, a fin de alcanzar el conocimiento, comprensión, análisis e interpretación de las normas de aplicación a la información financiera vigentes en el Estado Plurinacional de Bolivia, tal como establece las resoluciones emitidas por el CTNAC.

El desarrollo del tema en la materia permite reconocer a cada uno de los elementos que forman parte del rubro de los Inventarios, destinados para su comercialización, para su utilización durante el proceso de producción o finalmente para ser consumidos por la misma entidad en actividades ordinarias propias.

A reconocer a cada uno de los elementos del rubro de Inventarios, en cuanto a su tratamiento contable en los diferentes momentos importantes como es el reconocimiento, la valuación y la revelación en los estados financieros.

INDICE

1	INTRODUCCIÓN	6
2	OBJETIVO GENERAL	7
3	ASPECTOS METODOLÓGICOS	8
3.1	Justificación	8
3.2	Alcance	8
3.3	Metodología	8
3.3.1	Método de investigación	9
3.3.2	Nivel de Investigación	9
3.3.3	Técnicas de Investigación	10
4.1	CLASIFICACIÓN DE INVENTARIOS	10
4.1.1	Inventario de materias primas	10
4.1.2	Inventario de productos en proceso	11
4.1.3	Inventario de productos terminados	13
4.2	SISTEMA DE INVENTARIOS	15
4.2.1	Sistema de inventario periódico	15
4.2.2	Sistema de inventario permanente	17
4.3	ELEMENTOS QUE DEBEN INCLUIRSE COMO INVENTARIOS	20
4.4	TARJETAS DE CONTROL DE INVENTARIOS	21
4.5	DETERMINACIÓN DEL COSTO DE LOS INVENTARIOS	22
4.5.1	Descuento en compras	24
4.5.2	Descuentos comerciales	24
4.5.3	Descuentos por pronto pago o de financiación	25
4.6	MÉTODO DE COSTEO DE INVENTARIOS	27
4.6.1	Método de Identificación Específica	27
4.6.2	Método Costo Promedio Ponderado (CPP)	28
4.6.3	Método Primeras Entradas, Primeras en Salir (PEPS)	29
4.6.4	Método Últimas Entradas, Primeras en Salir (UEPS)	29
4.7	ILUSTRACIÓN DE LOS MÉTODOS DE CONTROL DE INVENTARIOS	30

4.7.1	Ilustración método de identificación específica (IE)	30
4.7.2	Ilustración método costo promedio ponderado (CPP)	31
4.7.3	Ilustración método primeros en entrar primeros en salir (PEPS)	32
4.7.4	Ilustración método últimos en entrar primeros en salir (UEPS)	33
4.8	DIFERENCIAS ENTRE LOS MÉTODOS DE INVENTARIOS	34
4.9	VALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS FINALES	35
4.9.1	Al costo de adquisición de los inventarios	35
4.9.2	Al valor neto realizable	36
4.9.3	Límite máximo de valuación	38
4.10	EXPOSICIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS	42
5.	CONCLUSION	44
6.	BIBLIOGRAFÍA	45
7.	ANEXOS	

I N V E N T A R I O S

Norma Internacional de Contabilidad No 2

(NIC No 2)

1. INTRODUCCIÓN

Los inventarios son uno de los activos más importantes que una empresa mantiene con los objetivos de:

- a) Para su venta en el curso normal de sus actividades;
- b) Para ser utilizado en el proceso de producción; o
- c) Para uso o consumo en la producción de bienes o servicios que luego se comercializaran.

Las existencias, al ser un activo constituido por elementos de un inventario, exigen que éste sea de propiedad de la empresa. La práctica comercial plantea, en algunos casos, serias dudas acerca de la propiedad del bien susceptible de ser catalogado dentro de las existencias. Se cuestiona el momento en el cual deben darse de alta o baja en el patrimonio de una empresa.

Se presentan situaciones en donde se plantean dificultades en identificar el cambio de propiedad, como en el caso de mercancías vendidas a plazos, con reserva de la propiedad o mercancías en depósito de venta.

En el presente capítulo abordaremos la clasificación de los inventarios, los sistemas de inventarios, los métodos de inventarios, su valuación, la constitución de estimación para la obsolescencia y su exposición en los estados financieros.

2. OBJETIVO GENERAL

El contenido del presente resumen está orientado sobre el tratamiento contable de los elementos que están clasificados como Inventarios o Bienes Realizables, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca del volumen de inversión que una empresa tiene en sus bienes realizables, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Además de los principales problemas que presenta el reconocimiento contable, la determinación de su importe en libros, los cargos por desvalorización de los bienes realizables.

Es importante aclarar que una empresa puede tener elementos de los inventarios destinados, para la venta directamente, así como para ser utilizados en el proceso de producción es el caso de los inventarios clasificados como materias primas, productos en proceso y aquellos de provienen de un proceso de producción; es en este sentido que estos últimos no serán objeto de tratamiento del presente trabajo.

En este contexto, el trabajo está orientado a revisar, analizar y reconocer los elementos de inventarios destinados para su comercialización.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Justificación

Como futura profesional, en Contaduría Pública, tengo la visión clara sobre el papel que me tocará desempeñar en la sociedad, el formarme con un alto grado de competencia, independencia, y mentalidad de actualización permanente hará que pueda ser una asesora permanente de organizaciones y comprender en su verdadera dimensión el papel que debo desempeñar en la actividad económica de las instituciones privadas, en las entidades públicas y puedan tomar control sobre los altos niveles de decisión económica que la sociedad en su conjunto requiere.

El desarrollo del presente trabajo referido a los elementos de inventarios destinados a la comercialización, basado en la Norma Internacional de Contabilidad No 2, se constituye en una de los pilares en lo que toda empresa debe contar o al menos considerar en sus actividades ordinarias, por consiguiente contribuirá con este propósito.

3.2 Alcance

En el presente trabajo se desarrolla concepto que permitan obtener un conocimiento más claro de los elementos de inventarios destinados a la comercialización, el mismo que me permita realizar el adecuado tratamiento contable de los activos que una empresa posee.

En este sentido se considera como alcance a los principales activos que una empresa debe poseer, para el desarrollo normal de sus actividades.

3.3 Metodología

3.3.1 Método de investigación

En este Trabajo Informe, se está utilizando el Método de **Investigación Deductivo** que, consiste en tener principios generales y procedimientos que se pasa de lo general a lo

particular, de manera que partiendo de unos enunciados de carácter universal y utilizando instrumentos científicos, se infieren enunciados particulares.

3.3.2 Nivel de Investigación

Narrativa

Una narrativa posee un potencial transformador que reside en que ésta no sólo es el contenido presente en la narración, es decir, lo incluye pero también posee una temporalidad, establece causalidades y produce relaciones, constituyéndose como una vía de acción para el sujeto¹. Esto se debe a que la narrativa está compuesta de un texto y una historia, y aunque la historia pueda ser común a dos o más textos, aquella historia no se relata igual; cambia la secuenciación de los hechos, las metáforas, los signos utilizados.

3.3.3 Técnicas de Investigación

Observación documental

A partir de la observación documental, como punto de partida en el análisis de las fuentes documentales, mediante una lectura general de los textos, se iniciará la búsqueda y observación de los hechos presentes en los materiales escritos consultados que son de interés para esta investigación.

Esta lectura inicial, será seguida de varias lecturas más detenidas y rigurosas de los textos, a fin de captar sus planteamientos esenciales y aspectos lógicos de sus contenidos y propuestas, a propósito de extraer los datos bibliográficos útiles para el estudio que se está realizando. La aplicación de la técnica de presentación resumida de un texto, permitirá dar cuenta, de manera fiel y en síntesis, acerca de las ideas básicas que contienen las obras consultadas.

¹ (BRUNER 1991a; CAPELLA 2013; CLANDININ & CONNELLY 2000; POLKINGHORNE 1988; RODRIGUEZ 2002)

4. MARCO PRÁCTICO

4.1 CLASIFICACIÓN DE INVENTARIOS

Una empresa puede utilizar diferentes alternativas para clasificar sus inventarios, lo que depende del tipo de negocio de que se trate; cuando es de tipo comercial ya sea mayorista o minorista adquiere mercaderías para su venta y no modifica su forma física; en consecuencia, sólo necesita una cuenta de inventario, por lo general llamada inventario de mercancías. Otro tipo de empresa, como es la manufacturera sí cambia la forma física de los bienes y suele utilizar tres tipos de inventarios en los estados financieros; por lo general, éstas se llaman inventarios de materias primas, inventario de productos en proceso e inventario de productos terminados. En relación a esta última clasificación podemos señalar los siguientes aspectos:

4.1.1 Inventario de materias primas

Los inventarios de materias primas, incluyen los bienes tangibles que se adquieren para su uso directo en el proceso de producción. Este inventario contiene materiales adquiridas de fuentes naturales, como los minerales de hierro que se utiliza en la industria metalúrgica, o puede ser la madera en la industria de mueblería etc. Aquellos materiales que no participan directamente en el proceso de producción, pero que son necesarios para su operación exitosa, se incluyen algunas veces en el inventario de materias primas, su ecuación para la determinación de las existencias se considera la siguiente relación:

Previamente convengamos en las siguientes abreviaturas:

- ✓ IIMP: Inventario inicial de materia prima
- ✓ CMP: Compra de materia prima
- ✓ IMPD: Inventario de Materia disponible
- ✓ IFMP: Inventario final de materia prima
- ✓ MPC: Materia prima consumida

Ecuación de la materia prima consumida:

$$\text{MPC} = \text{IIMP} + \text{CMP} - \text{IFMP}$$

Con la información que se presenta a continuación determinar el costo de la materia prima consumida:

- ✓ IIMP: Bs50,000.-
- ✓ CMP: Bs75,000.-
- ✓ IFMP: Bs 55,000.-

Reemplazando en la ecuación planteada se tiene:

MPC	=	50.000,00	+	75.000,00	-	55.000,00
MPC	=	70.000,00				

El costo de la materia prima consumida, también se puede determinar utilizando el formato de estado, bajo la siguiente estructura:

Detalle		Importe
Inventario inicial de materia prima		50.000,00
mas:	compras de materias primas	75.000,00
=	Inventario de materia prima disponible	125.000,00
menos:	Inventario final de materia prima	-55.000,00
Materia prima consumida		70.000,00

4.1.2 Inventario de productos en proceso

Los inventarios de productos en proceso incluyen a los productos que han comenzado el proceso de producción pero que todavía no se han completado. Este tipo de inventarios que está parcialmente terminado contiene tres componentes de costo como ser:

- i. las materias primas;

- ii. la mano de obra directa; y
- iii. los costos indirectos de fabricación, este último incluye otros elementos distintos a las materias primas y a la mano de obra directa que está relacionada con el proceso de producción.

Como costos indirectos de fabricación incluyen a los costos indirectos variables como ser; suministros de alguna mano de obra indirecta, los costos indirectos fijos de manufactura, como los seguros, pagos de servicios públicos y la depreciación de los activos utilizados en las actividades de producción.

Adicionalmente convengamos con las siguientes abreviaturas:

- ✓ MOD: Mano de obra directa
- ✓ CIF: Costos indirectos de fabricación
- ✓ IIPP: Inventario inicial de productos en proceso
- ✓ IFPP: Inventario final de productos en proceso
- ✓ CPT: Costo de la producción terminada

La ecuación del costo de la producción terminada esta dada por:

$$\text{CPT} = \text{MPC} + \text{MOD} + \text{CIF} + \text{IIPP} - \text{IFPP}$$

Con la información que se presenta a continuación y los datos el punto anterior, determinar el costo de la producción terminada:

- ✓ MOD: Bs 60,000.-
- ✓ CIF: Bs 45,000.-
- ✓ IIPP: Bs 85,000.-
- ✓ IFPP: Bs 115,000.-

Reemplazando los datos en la ecuación planteada se tiene los siguientes resultados:

CPT	=	70.000	+	60.000	+	45.000	+	85.000	-	115.000
CPT	=	145.000								

Como resultado de la ecuación el costo de la producción terminada alcanza a Bs145,000.-

Ahora por otro lado, el costo de la producción terminada, también podemos determinar en forma de estado, la misma que se presenta a continuación:

Detalle		Importe
	Materia prima consumida	70.000,00
mas:	Mano de obra directa	60.000,00
mas:	Costos indirectos de fabrica	45.000,00
mas:	Inventario inicial de productos en proceso	85.000,00
=	Produccion en proceso disponible	260.000,00
menos:	Inventario final de productos en proceso	-115.000,00
	Costo de la produccion terminada	145.000,00

4.1.3 Inventario de productos terminados

El inventario de productos terminados incluye los productos que ya pasaron por el proceso de producción; encontrándose finalizados prácticamente concluidos y que esperan ser vendidos, así como los tres componentes de costo de inventario de productos en proceso fueron completados y que estos se encuentran identificados en un solo producto por medio de su costo unitario.

Con el objetivo de determinar lo referido a sus componentes, se tienen las siguientes relaciones; pero previo convengamos en las siguientes abreviaturas:

- ✓ IIPT: Inventario inicial de productos terminados
- ✓ IFPT: Inventario final de productos terminados
- ✓ CV: Costo de ventas

Finalmente la ecuación del costo de ventas está dada por:

$$\mathbf{CV = IIPT + CPT - IFPT}$$

Con la información que se presenta a continuación y los datos del punto anterior, terminar el costo de ventas:

- ✓ IIPT: Bs120,000.-
- ✓ IFPT: Bs105,000.-

Reemplazando en la ecuación planteada se tiene:

CV	=	120.000	+	145.000	-	105.000
CV	=	160.000				

El costo de ventas también podemos determinar en forma de estado, la misma que se presenta a continuación:

Detalle		Importe
Costo de la producción terminada		145.000,00
mas:	Inventario inicial de productos terminados	120.000,00
=	Costo de la producción terminada disponible	265.000,00
menos:	Inventario final de productos terminados	-105.000,00
Costo de la producción vendida o costo de ventas		160.000,00

En nuestro estudio en el presente capítulo nos concentraremos en los inventarios de productos terminados.

4.2 SISTEMA DE INVENTARIOS

Los inventarios requieren ser controlados, por ello los sistemas de control de inventarios que las empresas realizan sobre el tráfico de las existencias pueden diferenciarse en el control llevado administrativamente y el realizado periódicamente mediante el recuento físico, que son conocidos como el sistema de inventarios periódicos y sistema de inventarios permanentes o perpetuos.

4.2.1 Sistema de inventario periódico

Este sistema consiste en la realización de un inventario de forma que se recuenten físicamente las existencias que sean propiedad de la empresa, independientemente de su localización. Las unidades físicas contadas se multiplican por el valor asignado a cada

unidad por el costo unitario, dando lugar al valor de las existencias que deberá aparecer en el activo dentro del balance general.

Este método restringe el tratamiento contable de las existencias al sistema especulativo, dado que no existe un control detallado de entradas y salidas de los almacenes. Su principal ventaja es que tiene un menor coste de control y su inconveniente es que las existencias no se pueden conocer de otra forma que no sea la realización de un recuento físico, con todos los inconvenientes que ello plantea (cierre de almacenes, coste de tiempo, etc.), dando lugar a una carencia de información del valor de este activo durante los períodos que no se realice el inventario, y consiguientemente el desconocimiento del resultado.

La determinación del costo de ventas en un sistema de inventario periódico resulta de la siguiente relación, considerando el supuesto para una empresa comercial:

Detalle		Importe
Inventario inicial de mercaderías		145.000,00
mas:	Compras de mercaderías	304.500,00
	Fletes de entradas	8.700,00
=	Total mercaderías disponibles para la venta	458.200,00
menos:	Inventario final de mercancías recontadas	-205.000,00
Costo de la mercadería vendida		253.200,00

Obsérvese que el valor del inventario final de las mercancías, es determinado por un recuento físico de todas las existencias que se encontraron en los almacenes, a una fecha de corte; normalmente se procede con este acto cuando la empresa cierra sus estados financieros, es decir 31 de diciembre, 31 de marzo, 30 de junio o 30 de septiembre, según corresponda. Además el registro contable de las compras será la que a continuación se plantea:

La Empresa Comercial “EMCOM” SRL efectuó un pedido de mercaderías a Proveedores SRL, un lote de mercaderías con un costo de Bs350,000.-, pedido que llegó a los almacenes el 10 de enero de 2013 según factura No 451, asimismo se tomó conocimiento de otros pagos que debe erogar como ser: Flete de transporte Bs10,000.-, Seguros Bs5,000.- Certificación de despacho por Bs6,000.-, adjunto a un informe que acompaña su factura respectiva.

Corresponde reconocer contablemente las mercaderías compradas, los importes pagados formaran parte de los productos como ser:

✓	Valor de las mercaderías	Bs 350,000.-
✓	Fletes de transporte	Bs 10,000.-
✓	Seguros	Bs 5,000.-
✓	Certificaciones de despacho	Bs 6,000.-

COMPROBANTE DE TRASPASO			No.
Fecha:	10 de enero de 2013		
CODIGO	DETALLE	DEBE	HABER
	<u>Compras</u>	304.500,00	
	<u>Fletes de transporte</u>	8.700,00	
	<u>Seguros</u>	4.350,00	
	<u>Gastos legales</u>	5.220,00	
	<u>Credito fiscal IVA</u>	48.230,00	
	<u>Proveedores SRL</u>		350.000,00
	<u>Cuentas por pagar</u>		21.000,00
		<u>371.000,00</u>	<u>371.000,00</u>
<u>Glosa:</u>	Para contabilizar la compra de mercaderías de Proveedores SRL.		

Nótese que bajo este sistema de inventario, el valor o el costo de la mercadería comprada se le asigna a la cuenta “Compras”, en lugar a la cuenta de inventarios.

4.2.2 Sistema de inventario permanente

En un sistema de inventario permanente supone el control de entradas y salidas tanto en unidades físicas como por su valor, de forma administrativa a través de unos registros de

entradas y salidas. Permite el conocimiento en todo momento del valor de existencias a lo largo del ejercicio, y de forma derivada de los resultados.

Este sistema de control abre la posibilidad a la aplicación de un conjunto de técnicas, como el establecimiento de un control de rotura de stocks a partir del propio inventario, que sin duda mejora la gestión de estos bienes. Las aplicaciones informáticas han permitido el desarrollo del inventario permanente que, como resulta evidente, exige unos medios superiores que el inventario físico.

Es importante destacar el hecho de existir un inventario permanente no exime a la empresa de la realización de un recuento físico periódico, con el fin de comprobar el mismo y detectar y ajustar las diferencias que pudieran obedecer a deterioros, pérdidas o robos.

Este último aspecto, a su vez, supone una mejora de la información, ya que, siguiendo un sistema de inventario periódico, el costo de ventas se halla mediante la suma de las compras más o menos la diferencia de inventarios (existencias iniciales menos existencias finales), quedando absorbidas en tal concepto las pérdidas de unidades físicas que puedan haberse producido en el almacén. Sin embargo, a través del control permanente y sus comprobaciones mediante recuento físico de las existencias se pone de manifiesto la parte que corresponde a consumo de explotación y la que tiene carácter extraordinario.

Al seguir el inventario permanente, la empresa puede elegir cualquier tratamiento contable, especulativo o administrativo, ya que posee la información como para poder llevar a cabo los dos sistemas.

Considerando la información del ejemplo de la sección anterior, proceder a la contabilización bajo el sistema de inventario perpetuo.

Para la contabilización de los datos presentados en el ejemplo 1, bajo el sistema de inventario perpetuo se debe proceder previamente a la preparación de la hoja de costeo, en la que se considera que pagos formaran parte del costo de los inventarios, de este importe se debe restar los conceptos deducibles como es el caso del Crédito Fiscal IVA, tal como se presenta en el siguiente cuadro:

No.	Concepto	Importe	Credito fiscal	Neto
1	Valor de las mercaderías	350.000,00	45.500,00	304.500,00
2	Fletes de entrada	10.000,00	1.300,00	8.700,00
3	Seguros	5.000,00	650,00	4.350,00
4	Certificacion por despacho	6.000,00	780,00	5.220,00
	Totales	371.000,00	48.230,00	322.770,00

En base al cuadro de preparado se procede a su registro contable, tal como sigue:

COMPROBANTE DE TRASPASO			No.
Fecha:	10 de enero de 2013		
CODIGO	DETALLE	DEBE	HABER
	<u>Inventarios</u>	322.770,00	
	<u>Credito fiscal IVA</u>	48.230,00	
	<u>Proveedores SRL</u>		350.000,00
	<u>Cuentas por pagar</u>		21.000,00
		<u>371.000,00</u>	<u>371.000,00</u>
Glosa:	Para contabilizar la compra de mercaderías de Proveedores SRL. al credito, conforma a la documentación adjunta.		

La contabilización bajo el sistema de inventario perpetuo, se carga a la cuenta de inventarios en lugar de la cuenta compras y otras cuentas, lo que sucede bajo el sistema de inventario periódico.

4.3 ELEMENTOS QUE DEBEN INCLUIRSE COMO INVENTARIOS

Se presentan situaciones en donde se plantean dificultades en identificar el cambio de propiedad, como en el caso de mercancías vendidas a plazos, con reserva de la propiedad o mercancías en depósito de venta. En el primer caso, la venta no supone un traspaso de la propiedad hasta que no se haya satisfecho la totalidad de la operación; no obstante, si existen suficientes garantías de cobro debe contabilizar la venta y la salida de existencias en el almacén, con base en "el principio de correlación de ingresos y gastos", pero indicando tal circunstancia en la memoria. En el segundo caso se trata de mercancías que la empresa compradora tiene con facultad de devolución de las no vendidas.

En síntesis, se puede concluir que independientemente si es una empresa manufacturera o una empresa comercial son parte de inventarios los siguientes:

- a) Las mercaderías o productos que se encuentren físicamente en la empresa, con las siguientes excepciones:
 - ✓ Los recibidos en consignación;
 - ✓ Los recibidos en depósito;
 - ✓ Los que estén pendientes de aprobar su compra;
 - ✓ Y en general se exceptuarán todos aquellos cuyos riesgos derivados de la propiedad no sean de la empresa.
- b) Las mercaderías o productos en poder del proveedor pero sobre los que se mantienen riesgos de su propiedad;

- c) Los que estén en consignación en poder de los clientes;
- d) Los que se hayan entregado en depósito por cualquier razón: almacenaje, reparación, procesamiento, etc.;
- e) Los que se encuentren en tránsito hacia un cliente que no se hayan transferido los riesgos;
- f) Los que se encuentren en tránsito hacia la empresa y se hayan transferido los riesgos.

4.4 TARJETAS DE CONTROL DE INVENTARIOS

Para disponer de un sistema de control adecuado del flujo de movimiento físico de los inventarios se suele utilizar unas tarjetas de control de inventario tanto físico y valorado.

Estas tarjetas se utilizan para proporcionar información oportuna de los saldos físicos de las existencias en los almacenes, así como de sus importes, con el objetivo de tomar decisiones sobre su aprovisionamiento, o tomar medidas sobre su retiro; su diseño depende de cada empresa como y que información desea obtener de las tarjetas.

A continuación se presenta un modelo y/o formato de una tarjeta físico valorado.

EMPRESA COMERCIAL "EMCOM" SRL.									
TARJETA VALORADA PARA CONTROL DE INVENTARIOS									
Codigo:					Tarjeta No. 				
Producto:					Existencia minimo:				
Ubicación:					Existencia maximo:				
Unidad de medida:					Metodo de valuacion:				
Fecha	Ref.	Detalle	Costo Unitario	Entrada		Salida		Saldo	
				Cantidad	Importe	Cantidad	Importe	Cantidad	Importe

4.5 DETERMINACIÓN DEL COSTO DE LOS INVENTARIOS

Indudablemente a tiempo de determinar el costo de los inventarios, se ve involucrado en primera instancia la cuenta de inventarios, que luego repercute en el costo de ventas; cuando estos son vendidos. Lo que importa en este punto es determinar que pagos o erogaciones efectuados por una empresa van a ir a formar parte del costo de los inventarios cuando estos son incorporados en los registros contables de la empresa, a continuación se describe esta interrogante.

En todo caso el costo del inventario es el precio pagado o aquello que se cancela para adquirirlo, así el costo de inventario incluye los costos incurridos directa o indirectamente para ubicar un producto a su condición y lugar actuales. Para cada producto o partida de inventario comprada o producido, la empresa debe decidir si cada costo cumple con esta definición. Si lo hace, la empresa incluye en el costo del inventario, si no es así, la misma lo reconoce de inmediato como un gasto. El costo del inventario adquirido debe incluir el precio de compra (neto de descuentos compras) más los pagos que se asocian directamente con el inventario, como ser los fletes de entrada, la recepción, el desempaque, la inspección, el almacenamiento, los seguros, los impuestos no deducibles, otros impuestos aplicables, y otros costos similares.

La Empresa Comercial "EMCOM" SRL efectuó un pedido de mercaderías a Proveedores SRL, un lote de mercaderías (4000 unidades), procediendo una transferencia de recursos mediante su banco por el importe de Bs350,000., el banco cargo en la cuenta de la empresa una comisión por Bs 13,500.-; habiendo llegado a los almacenes de la empresa el 24 de enero de 2013 según factura No 451. Adicionalmente se efectuó algunos pagos adicionales como ser: Flete de transporte Bs10,000.-, Seguros Bs25,000.- Certificaciones de calidad por Bs60,000., todos adjunto a un informe y las facturas respectivas.

Corresponde reconocer contablemente el costo de las mercaderías compradas. Los importes pagados formaran parte de los productos comprados como ser:

✓	Valor de las mercaderías	Bs 350,000.-
✓	Comisión bancaria	Bs 13,500.-
✓	Fletes de transporte	Bs 10,000.-
✓	Seguros	Bs 25,000.-
✓	Certificaciones de calidad	Bs 60,000.-

Para contabilizar bajo el sistema de inventario perpetuo, se debe proceder con la preparación de la hoja de costeo que permitirá determinar el costo unitario, tal como se presenta en el siguiente cuadro:

No.	Concepto	Importe	Credito fiscal	Neto
1	Valor de las mercaderías	350,000.00	45,500.00	304,500.00
2	Comisión bancaria	13,500.00	1,755.00	11,745.00
2	Fletes de entrada	10,000.00	1,300.00	8,700.00
3	Seguros	25,000.00	3,250.00	21,750.00
4	Certificación por despacho	60,000.00	7,800.00	52,200.00
	Totales	458,500.00	59,605.00	398,895.00

El registro contable seria el siguiente:

COMPROBANTE DE TRASPASO			No.
Fecha:	10 de enero de 2013		
CODIGO	DETALLE	DEBE	HABER
	<u>Inventarios</u>	398.895,00	
	<u>Credito fiscal IVA</u>	59.605,00	
	<u>Proveedores SRL</u>		350.000,00
	<u>Cuentas por pagar</u>		108.500,00
		458.500,00	458.500,00
<u>Glosa:</u>	Para contabilizar la compra de mercaderías de Proveedores SRL. al credito, conforme a la documentación adjunta.		

También se debe considerar a tiempo de contabilizar las compras de las mercaderías, algunas excepciones que no van a formar parte del costo, es el caso de los descuento en compras así como los impuestos deducibles; veremos a continuación el tratamiento contable de descuento en compras.

4.5.1 Descuento en compras

En ocasiones los vendedores suelen ofrecer descuentos a los compradores con el objetivo de lograr mayores escalas de ventas o definitivamente para lograr a recuperar lo más pronto posible las ventas al crédito concedidas. En todo caso, estos descuentos pueden clasificarse en descuentos comerciales y descuentos por pronto pago o de financiación.

4.5.2 Descuentos comerciales

Un descuento comercial se constituye en un incentivo concedido por los vendedores para lograr mayores volúmenes de ventas, por esto con frecuencia se ofrecen a unos precios teniendo como base otro precio de lista o según catálogos, cuya diferencia se constituye en un descuento de comercialización de los productos. Estos descuentos normalmente se expresan en porcentajes; por ejemplo, si un producto que se tiene para vender tiene un precio de lista de Bs350.00, puede ofrecerse un descuento del 20%, si el cliente paga al contado o compra ciertos volúmenes importantes. En este caso el precio neto de venta facturado sería de Bs280.00 por cada producto. Lo que corresponde normalmente es deducir el descuento comercial del precio de compra ofrecido y cancelar al vendedor solo el importe neto, tal como se presenta en el ejemplo que sigue a continuación.

La Empresa Comercial "EMCOM" SRL., efectuó la compra de Proveedores ABC SRL, la cantidad de 500 unidades del producto

“A” cada uno en Bs350.- según catálogo de ventas, habiendo cancelado al contado el mismo con un descuento del 20% según la factura No 2345, operación registrada el 20 de enero de 2013.

Previo a su contabilización se debe proceder con los siguientes cálculos:

- ✓ Precio de lista Bs350.- menos descuento 20% (350.x0.20) 70.-
- ✓ Precio neto facturado Bs350.- menos 70.- neto Bs 280.- x 500 unidades = Bs 140.000.-

COMPROBANTE DE TRASPASO			No.
Fecha:	20 de enero de 2013		
CODIGO	DETALLE	DEBE	HABER
	Inventarios	121.800,00	
	Credito fiscal IVA	18.200,00	
	Bancos		140.000,00
		140.000,00	140.000,00
Glosa:	Para contabilizar la compra de 500 unidades del producto A, de la Proveedores ABC SRL., al contado con una descuento del 20% sobre el precio de lista, según factura 2345.		

Nótese, que en esa operación se obtiene un descuento del 20%, el mismo que no se registra, este por constituirse en un descuento comercial.

4.5.3 Descuentos por pronto pago o de financiación

Cuando se trata de descuentos por pronto pago (o descuento en compras) estos son ofrecidos por los proveedores como un incentivo para que el pago se efectúe lo más pronto posible, y normalmente se expresa en términos como ser: 3/15, n/30 (que representa un descuento del tres por ciento si el pago lo efectúa dentro de los 15 días siguientes; y pagar el precio bruto si se paga hasta los 30 días). Las ventajas de aprovechar estos descuentos se analizaron en el capítulo No 8 de cuentas por cobrar.

Como se dijo se suelen utilizar con el fin de estimular un pronto pago también llamados descuentos de compras, pueden contabilizarse por el método de precio bruto o por precio neto. Tales sistemas generan preguntas respecto de cuáles descuentos de compras afectaran directamente el ingreso de una empresa, o si deben tratarse como ajustes al costo de los inventarios y cómo puede precisarse mejor la eficiencia de la administración. Para reconocer los descuentos en compras depende del método que se adopte, ya sea por el método bruto o neto.

De acuerdo con el método de precio bruto una empresa registra la compra al precio bruto y el importe del descuento en el sistema contable sólo si ese descuento se aprovecha, la cual debe restarse del costo de adquisición del inventario.

Entre tanto con base en el método de precio neto una empresa reporta la compra en su precio neto y el importe del descuento en el sistema de contabilidad solo si esta deducción no se aprovecha. Este descuento perdido debe tratarse como un gasto del periodo.

La Empresa Comercial “EMCOM” SRL efectuó una compra al crédito de Proveedores SRL el 20 de enero de 2013 por el valor de Bs250.000.-según factura No 124, en condiciones de 1.5/20 y n/30.

En el siguiente cuadro se presentan las diferencias entre los métodos precio bruto y neto para contabilizar el descuento en compras.

MOMENTO	METODO DE PRECIO BRUTO				METODO DE PRECIO NETO			
Para contabilizar la compra	<u>Inventarios</u>	217,500			<u>Inventarios</u>	213,750		
	<u>Credito Fiscal IVA</u>	32,500			<u>Credito Fiscal IVA</u>	32,500		
	<u>Proveedores</u>		250,000		<u>Proveedores</u>		246,250	
		250,000	250,000			246,250	246,250	
Para contabilizar el pago en el periodo de descuento	<u>Proveedores</u>	250,000			<u>Proveedores</u>	246,250		
	<u>Descuento en compras</u>		3,750		<u>Bancos</u>		246,250	
	<u>Bancos</u>		246,250					
		250,000	250,000			246,250	246,250	
Para contabilizar el pago fuera del periodo de descuento	<u>Proveedores</u>	250,000			<u>Proveedores</u>	246,250		
	<u>Bancos</u>		250,000		<u>Descuento perdido en compras</u>	3,750		
					<u>Bancos</u>		250,000	
		250,000	250,000			250,000	250,000	
Asiento de ajuste al final del periodo, si se cierra el periodo y la factura no ha sido	No se requiere registro				<u>Descuento no aprovechado en compras</u>	3,750		
					<u>Proveedores</u>		3,750	
						3,750	3,750	

4.6 MÉTODO DE COSTEO DE INVENTARIOS

Independientemente del sistema de inventarios adoptado por una empresa, los costos de los artículos individuales se deben determinar mediante un método de costeo de inventarios. Existen tres métodos principales para la valuación de inventarios que han sido generalmente aceptados en las prácticas contables de diferentes países, como ser el método de identificación específica (IE), el método primeros en entrar y primeras en salir (PEPS) y método costo promedio ponderado (CPP); entre tanto otros métodos como el de últimas en entrar y primeras en salir (UEPS) no goza de aceptación general para su aplicación, sin embargo consideraremos como un método adicional.

4.6.1 Método de Identificación Específica

Algunas empresas tratan con artículos de inventario que pueden identificarse de manera individual, como los automóviles, joyas y bienes raíces. Estas empresas costean, por lo

general, sus inventarios al costo unitario de identificación específica de la unidad en particular, tal como se presenta en el siguiente ejemplo:

Un concesionario de automóviles tiene dos vehículos en exhibición; un modelo “X” que tiene un costo de Bs 140,000 y otro modelo “Y” equipado que tiene un costo de Bs 170,000.

Si el concesionario vende el modelo equipado en Bs 197000; el costo de mercancía vendida sería de Bs 170,000.- considerando su costo específico por la unidad vendida; el margen bruto en esta venta es de Bs 27,000 (Bs 197,000 – Bs 170,000).

Si el automóvil “X” es el único que queda en el inventario disponible al final del periodo, el inventario final sería de Bs 140,000.

4.6.2 Método Costo Promedio Ponderado (CPP)

El método del costo promedio ponderado, llamado a menudo método del costo promedio se basa en el costo promedio ponderado del inventario durante el período. Este método pondera el costo por unidad como el costo unitario promedio durante un periodo, esto es, si el costo de la unidad baja o sube durante el periodo, se utiliza el promedio de estos costos.

El costo promedio se determina de la siguiente manera: divida el costo de las mercancías disponibles para la venta (inventario inicial + compras) entre el número de unidades disponibles; el resultado es el costo promedio ponderado por cada unidad; este importe se utiliza para determinar el costo de ventas o el inventario final veamos el siguiente ejemplo.

Si el importe de las mercancías disponibles para la venta es de Bs900,000 y están disponibles 600 unidades, el costo promedio ponderado es de Bs1,500 por unidad. Si el inventario final es de 200 unidades, entonces el costo del inventario final sería de Bs300,000 ($200 \times Bs1,500 = Bs300,000$); entre tanto el costo de mercancías vendidas (400 unidades) sería de Bs600,000 ($400 \times Bs1,500 = Bs600,000$).

4.6.3 Método Primeras Entradas, Primeras en Salir (PEPS)

Bajo el método PEPS, los primeros costos que entran al inventario son los primeros costos que salen al costo de las mercancías vendidas, a eso se debe el nombre de Primeras Entradas, Primeras Salidas. El inventario final se basa en los costos de las compras más recientes; entre tanto que el importe del costo de ventas estará formado por las primeras compras.

Más adelante se verá con un ejemplo su comportamiento.

4.6.4 Método Últimas Entradas, Primeras en Salir (UEPS)

Bajo este método, los últimos costos que entran al inventario son los primeros costos que salen al costo de mercancías vendidas. Este método deja los costos más antiguos (aquellos del inventario inicial y las compras primeras del periodo) en el inventario final; entre tanto que el costo de ventas está constituido por las últimas compras, lo que repercute en la determinación del resultado del periodo, muchas veces en forma llamativa, igualmente más adelante veremos mediante la ilustración de un ejemplo.

4.7 ILUSTRACIÓN DE LOS MÉTODOS DE CONTROL DE INVENTARIOS

Para fines de demostración, comparación y aplicación de los métodos de inventarios se presenta el siguiente caso:

La empresa comercial “EMCOM” SRL, dispone de la siguiente información al 31-12-2013:

Inventario Inicial (10 unidades a Bs1.000 cada uno) Bs10.000.- (01.01.13)

Compras:

N° 1 (25 unidades a Bs1.400 cada uno) Bs35.000.- (01.06.13)

N° 2 (25 unidades a Bs1.800 cada uno) Bs45.000.- (30.09.13)

Total de las compras Bs80.000.-

Costo de mercancías disponibles para la venta (60 unidades) Bs90.000.-

*Inventario final (20 unidades cada uno a Bs _____? por unidad)
Bs _____?*

*Costo de mercancías vendidas (40 unidades a Bs _____? por unidad)
Bs _____?*

Venta de 20 unidades el 30.07.13 y

Venta de 20 unidades el 30.10.13.

4.7.1 Ilustración método de identificación específica (IE)

A partir de la información ilustrada y utilizando la tarjeta de Control de Inventarios determinamos tanto el costo del inventario final y del costo de las mercaderías vendidas.

Resumen según método U.E.P.S.

<i>Saldo del inventario final</i>	<i>20 unidades</i>
<i>Costo de ventas</i>	<i>Bs 64.000.-</i>
<i>Costo del inventario final</i>	<i>Bs 26.000.-</i>

4.8 DIFERENCIAS ENTRE LOS MÉTODOS DE INVENTARIOS

La elección de valuación de costo de los inventarios se torna importante a tiempo de tomar la decisión de cual elegir, en todo caso cada método provee cierta seguridad al tomador de decisiones, con excepción del método UEPS, que no está recomendado para su uso en el marco de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC 2 Inventarios). A continuación se presentan las diferencias entre los cuatro métodos ya ilustrados en el punto anterior.

Retomando el caso del ejemplo No 7 de la Empresa Comercial “EMCOM” SRL, las ventas fueron las siguientes:

20 unidades el 30.07.12 cada uno a Bs 2.000.-

20 unidades el 30.10.12, cada uno a Bs 2.200.-

Considerando las ventas y los costos de ventas determinado en el punto 9.8, para cada uno de los métodos de valuación de inventarios, presentamos el siguiente cuadro resumen comparativo:

DETALLE	IMPORTE SEGÚN METODOS			
	IE	CPP	PEPS	UEPS
Ventas	73,080	73,080	73,080	73,080
menos: Costo de ventas	-56,000	-57,857	-54,000	-64,000
Utilidad neta en ventas	17,080	15,223	19,080	9,080

Tal como se puede apreciar del cuadro comparativo, los resultados muestran que el utilizar el método UEPS, revela una utilidad inferior respecto del PEPS, CPP y el de IE, lo que ocasiona que el resultado del periodo se vea subvaluado y entre tanto los inventarios finales en el estado de situación financiera este subvaluado; esta es una debilidad importante del método UEPS motivo principal para que este método no sea recomendable para su uso. Entre tanto el resto de los métodos si bien revelan diferencias entre uno y otro los mismos no son representativos, lo que justifica su elección así como utilización y considerando que cuenta con respaldo por la propia norma internacional y además apropiada al negocio.

4.9 VALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS FINALES

Los inventarios para fines de presentación en el estado de situación financiera, es decir para cada fecha de corte deben ser revelados lo más objetivamente posibles, la teoría contable nos orienta que pueden ser valuados a su costo, a su valor neto realizable o al de su utilización económica. También debemos considerar lo establecido por la Norma Internacional de Contabilidad No 2 Inventarios, en lo que respecta a valoración posterior de los mismos cita, que los inventarios deberán valorarse por su valor neto realizable cuando sea inferior al precio de adquisición o costo de producción, debiendo reflejarse, cuando esta circunstancia ocurra, la oportuna corrección valorativa.

4.9.1 Al costo de adquisición de los inventarios

Según el párrafo 11 de la NIC No 2, el costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o

los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

En todo caso, los inventarios finales a una fecha de corte pueden ser reflejados bajo esta alternativa, donde se considera computable todas las erogaciones que la empresa haya realizado ya sea en su adquisición, o en su producción hasta la fecha de corte. A continuación se demostrara su valuación para una empresa comercial.

La Empresa Comercial “EMCOM” SRL., al 31 de diciembre está cerrando sus estados financieros, habiendo optado como base de valuación para sus inventarios finales el de costo de adquisición como política contable.

Se pide determinar a cuanto alcanza su inventario final de sus existencias?.

A tiempo de efectuar la respuesta a la pregunta, es importante aclarar, que el método elegido por la empresa para este supuesto es el de costo; entonces esto supone que el costo es el valor que resulta de los registros contables llevados apropiadamente, en todo caso la respuesta a esta interrogante, dependerá de que método de valuación de inventarios eligió la empresa. Supongamos que la entidad eligió el método costo promedio ponderado; entonces la respuesta es que el valor de los inventarios finales al 31 de diciembre de 2013 será la surge de la tarjeta de control de inventarios llevado a cabo bajo el método C.P.P. presentado en el punto 9.8.2., que es de Bs 32,143, de las 20 unidades cada uno a Bs1,607., y no habrá ningún tipo de ajuste o corrección a esta cifra.

4.9.2 Al valor neto realizable

Según la Norma Internacional de Contabilidad N° 2 (NIC 2), establece que 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 su venta. En el párrafo 28 de la misma norma, cita que 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 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 registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.

Esto se podría entenderse como que los saldos de los inventarios finales deben ser reflejados al Posible Precio de Venta deducidos aquellos costos que van a ser necesarios para poder venderlos, además de considerar los posibles deterioros, a continuación se presenta el ejemplo para esta valuación.

La Empresa Comercial “EMCOM” SRL., al 31 de diciembre está cerrando sus estados financieros, habiendo optado como base de valuación para sus inventarios finales el de Valor Neto de Realización como política contable.

Se pide determinar a cuanto alcanza su inventario final de sus existencias?. Se tiene información que la empresa eligió como método de inventarios el de C.P.P., y el precio de venta de sus existencias es de Bs2,200.- cada uno, en cuanto los costos necesarios para su venta ascienden al 28% de precio de venta, porque al final de gestión algunos costos se incrementaron. Para el ejemplo considere la tarjeta de control de existencias propuesto del ejemplo 07 punto 9.8.2.

A continuación se procede con los cálculos correspondientes, considerando que los datos preliminares surgen de la propuesta de solución para el método de C.P.P.

Producto	Cantidad	Costo unitario	Costo total según tarjeta	Precio de venta	Gastos de venta 28%	Valor neto realizable total	Perdida por deterioro
A (piezas)	20	1,607.15	32,143.00	2,200.00	616.00	31,680.00	-463.00

De los cálculos efectuados se observa lo siguiente:

Costo de los inventarios finales según tarjeta de control Bs 32.143.-

Importe del Valor Neto Realizable Bs 31.680.-

Diferencia (deterioro del valor de los inventarios) (Bs 463.-)

La diferencia determinada se debe reconocer como una disminución al valor de los inventarios, expresado como una estimación por deterioro en el valor de los mismos, de tal manera que en el balance general debe reflejarse en Bs31,680.- ni un boliviano más, siendo el asiento contable de ajuste el siguiente:

COMPROBANTE DE TRASPASO			No.
Fecha:	31 de diciembre de 2013		
CODIGO	DETALLE	DEBE	HABER
	Perdidas por deterioro de los inventarios	463,00	
	Deterioro de valor de los inventarios		463,00
		463,00	463,00
Glosa:	Para contabilizar el ajuste del inventario final al valor neto realizable, reconociendo que los gastos de venta ascienden al 28% del precio de la ventas.		

4.9.3 Límite máximo de valuación

De acuerdo a nuestra norma contable local No 3 del Consejo Técnico Nacional de Auditoria y Contabilidad (CTNAC) en su párrafo 7 establece como límite máximo de valuación debe ser la siguiente: “como límite máximo de valores ajustados en relación a la

tradicional comparación de costo o mercado el que fuere menor, se debe entender a la comparación entre los nuevos valores a moneda constante y el valor recuperable de dichos activos. Como valor recuperable se debe entender al mayor entre el valor neto de realización y el de utilización económica”.

Se entiende como valor neto de realización a la diferencia entre el precio de venta de un bien o servicio y los costos que se producirán hasta su comercialización. Entre tanto el valor de utilización económica de los bienes se determina en función del valor actual de los ingresos netos probables que directa o indirectamente producirán.

A tiempo de considerar la valuación de los inventarios, es necesario revisar el concepto de la moneda constante, para ello en la misma Norma Contable No 3, en su párrafo 8 y 9 establece que se pueden optar por el concepto de la actualización a valores corrientes o por valores corrientes actualizados. Entendiéndose como valores corrientes aquellos que surgen de la valuación de los inventarios a su costo de reposición o reproducción a la fecha de cierre del periodo, en las condiciones habituales de compra o producción para la empresa respectivamente. Entre tanto los valores corrientes actualizados son las que surgen de considerar el precio de la última compra efectuada aplicando a este un coeficiente de actualización entre dicha fecha y la fecha de cierre, usualmente de acuerdo a las disposiciones legales de nuestro país se utiliza como índice de actualización las Unidades de Fomento a la Vivienda (UFVs) cuando el precio utilizado es en bolivianos; por otro lado si se utiliza precio de venta en alguna moneda extranjera, entonces se deberá considerar los tipos de cambios respectivo del tipo de moneda utilizada usualmente dólares americanos entonces será la que cotiza en el Banco Central de Bolivia (BCB).

Es importante señalar que cuando se elige un procedimiento para la valuación de los inventarios, este procedimiento adoptado también es aplicable para el costo de la mercadería vendida o simplemente costo de ventas.

A continuación se presenta un ejemplo de aplicación propuesto para ver el límite máximo de valuación de acuerdo a nuestra norma local.

La Empresa Comercial “EMCOM” SRL., al 31 de diciembre está cerrando sus estados financieros, habiendo optado como base de valuación para sus inventarios finales el de Valores Corrientes Actualizados, considerándose que por razones prácticas esta es la mejor opción y no complicarse en otros métodos de valuación para sus inventarios.

Asimismo el método de control de los costos de los inventarios fue el de Costo Promedio Ponderado. Por consiguiente utilice los datos del punto 9.8.2 del ejemplo de aplicación No 07, asimismo se estableció que el precio de venta es de Bs2.200.- y el costo estimado para su venta es del 10%.

Se pide: *determinar el valor del inventario final al 31 de diciembre de 2013.*

Para ello la cotización de las UFVs vigentes según el BCB, en las diferentes fechas son las siguientes:

Fecha	UFV	Detalle	Costo Unitario
1-1-13	1.80099	Saldo inicial	1,000
1-6-13	1.83711	Compra 1	1,400
30-7-13	1.85106	Venta 1	1,400
30-9-13	1.86754	Compra 2	1,800
30-10-13	1.87754	Venta 1	1,800
31-12-13	1.89959	Fecha de cierre	

Para dar respuesta a la interrogante planteada, y considerando los datos provenientes del punto anterior, que se resumen a continuación:

Producto	Cantidad	Costo unitario	Valor del inventario final
A (piezas)	20	1,607.15	32,143.00

Con base a estos datos debemos determinar el Valor Corriente Actualizado de los inventarios, considerando el último precio de compra actualizado a la fecha de cierre la misma es la siguiente, que no es otra cosa que el costo actualizado en función a la variación de la variación de las UFVs.

Producto	Cantidad	Costo unitario	Costo total según tarjeta	Costo de la última compra			Fecha de cierre		Precio unitario actualizado	Costo Total Actualizado	Diferencia
				Fecha	Precio	UVF	Fecha	UVF			
A (piezas)	20	1,607.15	32,143.00	30-sep-13	1,800.00	1.86754	31-dic-13	1.89993	1,831.22	36,624.37	4,481.37

Una vez efectuado el cálculo de actualización del último precio de compra, se debe efectuar la comparación del límite de valuación, la cual esta entendida como el menor entre el Valor Neto de Realización (VNR) y el de Costo (Valores Corrientes Actualizados VCA), en la siguiente tabla:

Producto	Cantidad	Costo unitario a VCA	Total Valor Corriente Actualizado	Precio de venta	Gastos de venta 5%	Valor neto realizable total	Se elige el menor entre ambos
A (piezas)	20	1,831.22	36,624.50	2,200.00	110.00	41,800.00	36,624.50

A modo de resumen: se debe elegir el menor entre ambos como límite de valuación, entonces se tiene lo siguiente:

Total Valores corrientes actualizados	Bs	36.624.50
Total Valor neto realizable	Bs	41.800.00
Entonces se elige el más bajo, siendo este el VCA	Bs	36.624.50

Por consiguiente en el balance general el saldo de inventario deberá ser reflejado por Bs 36.624.50, para ello se debe practicar el siguiente asiento contable de ajuste:

COMPROBANTE DE TRASPASO			No.
Fecha:	31 de diciembre de 2013		
CODIGO	DETALLE	DEBE	HABER
	Inventarios	4,481.37	
	Ajuste por inflación y tenencia de bienes		4,481.37
		4,481.37	4,481.37
Glosa:	Para contabilizar el ajuste del inventario final por concepto de variación de las UFV, según datos del BCB.		

4.10 EXPOSICIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

En los estados financieros se revelará adjunto en las notas a los estados financieros información, a cerca de las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de los costos que se haya utilizado; así como el importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la entidad; el importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta; el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo; el importe de las rebajas de valor de los inventarios que se ha reconocido como gasto en el periodo; el importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se ha reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por inventarios en el periodo; el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas. Información que aclarara lo que se expone en el estado de cambios en la situación financiera así como en el estado de resultados, la que se presenta a continuación:

Empresa Comercial "EMCOM" SRL
Estado de Situación Financiera (parcial)
(Al 31 de diciembre de 2013)
expresado en bolivianos

ACTIVO			
Activo corriente			
	Disponibilidades		152.000,00
	Letras por cobrar	800.000,00	
	menos: Letras descontadas por cobrar	-200.000,00	600.000,00
	Letras protestadas por cobrar	200.000,00	
	menos: Estimación para cuentas incobrables	-200.000,00	0,00
	Inventario de materia prima	55.000,00	
	Inventario de productos en proceso	115.000,00	
	Inventario de productos terminados	105.000,00	275.000,00

5. CONCLUSION

Con base a la revisión bibliográfica efectuada en torno al tema central de este trabajo, referido a Contabilidad Internacional siendo el tema central el de inventarios en el marco de la NIC No 2, los mismos que representan uno de los principales elementos que todo negocio o empresa posee para el desarrollo de sus actividades, nos hemos referidos los momentos contables más importantes:

- ✓ Como es el caso de reconocimiento, considerando que es el momento en que un elemento parte de este rubro es incorporado por medio de los registros contables.
- ✓ La medición o valuación, que tiene que ver con la asignación de valores a cada uno de esos elementos, y por medio de los métodos aceptados en la normativa revisada.
- ✓ Finalmente, se refiere a la revelación de los elementos del rubro propiedad planta y equipo.

Actualmente se puede afirmar que el proceso de la aplicación de las Normas Internacionales, viene a ser tema en vigencia, considerando que se va implementando casi en todos los países que tienen empresas cotizando en alguna de las bolsas de valores.

6. BIBLIOGRAFÍA

- ✂ MENDOZA Cáceres Ramiro, Contabilidad Intermedia con enfoque desde la NIIFs, Primera Edición 2014, La Paz Bolivia.
- ✂ IASPLUS Spain; “Guía Rápida de NIIF - NIC”; www.iasplus.deloitte.es; 2011.
- ✂ IASPLUS Spain; “NIIF para PYMES en su Bolsillo”; www.iasplus.deloitte.es; 2010.
- ✂ MANTILLA, Samuel; “IFRS, Valor Razonable y Gobierno Corporativo”; Ediciones ECOE; Bogotá – Colombia; 2007.
- ✂ FOWLER NEWTON, Enrique; “Normas Internacionales de Información Financiera”; Ediciones Interoceánica S. A., Buenos Aires – Argentina, 2006.
- ✂ MEJIA, Eutimio; MONTES, Carlos; MONTILLA, Omar de Jesús; “Contaduría International”; Segunda Edición; Ediciones ECOE; Bogotá – Colombia; 2006.
- ✂ ERNST & YOUNG; “Normas Internacionales de información Financiera – Claves para el Análisis”; www.ey.com/es/niif; 2006.
- ✂ VIEGAS, Juan Carlos; FRONTI DE GARCÍA, Luisa; PAHLEN ACUÑA, Ricardo; CHAVES, Osvaldo; “Contabilidad – Presente y Futuro”, Ediciones Macchi, Buenos Aires – Argentina, 1996.
- ✂ FOWLER NEWTON, Enrique; “Cuestiones Contables Fundamentales”, Ediciones Macchi, Buenos Aires – Argentina, 2001.
- ✂ Normas de Información Financiera, Consejo Mexicano para la investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, IMCP 2011
- ✂ Normas Contables y resoluciones del Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC), dependiente del Colegio de Auditores de Bolivia (CAUB)
- ✂ Normas Internacionales de Información Financiera - Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), de la Federación Internacional de Contabilidad (IFAC) www.ifac.org www.iasc.org.uk
- ✂ Miller – Guía de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que están en vigencia en los Estados Unidos (APBs, ARBs, FASBs)

ANEXOS



**Norma Internacional de Contabilidad 2
Inventarios**

Norma Internacional de Contabilidad 2

Inventarios

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) adoptó la NIC 2 *Inventarios*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en diciembre de 2003. La NIC 2 *Inventarios* reemplazó a la NIC 2 *Valoración y Presentación de Inventarios en el Contexto del Sistema de Costo Histórico* (originalmente emitida en octubre de 1975).

En diciembre de 2003 el IASB emitió una NIC 2 revisada como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos. La NIC 2 revisada también incorporó las guías contenidas en una Interpretación relacionada (SIC-1 *Uniformidad—Diferentes Fórmulas para el Cálculo del Costo de los Inventarios*).

Otras NIIF han realizado modificaciones de menor importancia en la NIC 2. Estas incluyen *Mejoras a la NIIF* (emitido en mayo de 2008) y la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en noviembre de 2009 y octubre de 2010).

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	IN1
NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 2	
INVENTARIOS	
OBJETIVO	1
ALCANCE	2
DEFINICIONES	6
MEDICIÓN DE LOS INVENTARIOS	9
Costo de los inventarios	10
Costos de adquisición	11
Costos de transformación	12
Otros costos	15
Costo de los inventarios para un prestador de servicios	19
Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos	20
Técnicas de medición de costos	21
Fórmulas de cálculo del costo	23
Valor neto realizable	28
RECONOCIMIENTO COMO UN GASTO	34
INFORMACIÓN A REVELAR	36
FECHA DE VIGENCIA	40
DEROGACIÓN DE OTROS PRONUNCIAMIENTOS	41
APÉNDICE	
Modificaciones a otros pronunciamientos	
CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A CONTINUACIÓN VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN	

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 2 EMITIDA EN DICIEMBRE DE 2003

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

La Norma Internacional de Contabilidad 2 *Inventarios* (NIC 2) está contenida en los párrafos 1 a 42 y en el Apéndice. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 2 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* suministra la base para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Introducción

IN1 La Norma Internacional de Contabilidad 2 *Inventarios* (NIC 2) sustituye a la NIC 2 *Inventarios* (revisada en 1993), y debe ser aplicada en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. La Norma también reemplaza a la SIC-1 *Uniformidad—Diferentes Fórmulas para el Cálculo del Costo de los Inventarios*.

Razones para la revisión de la NIC 2

IN2 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ha desarrollado esta NIC 2 revisada como parte de su proyecto de Mejoras a las Normas Internacionales de Contabilidad. El proyecto se emprendió con motivo de las preguntas y críticas recibidas, relativas a las Normas, que procedían de supervisores de valores, profesionales de la contabilidad y otros interesados. Los objetivos del proyecto consistieron en reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, así como resolver ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras.

IN3 En el caso concreto de la NIC 2, el principal objetivo del Consejo fue una revisión limitada con el fin de reducir alternativas de medición de los inventarios. El Consejo no reconsideró el enfoque fundamental para la contabilización de los inventarios que contenía la NIC 2.

Principales cambios

IN4 Los principales cambios respecto de la versión anterior de la NIC 2 se describen a continuación.

Objetivo y alcance

IN5 El objetivo y el alcance de la NIC 2 fueron modificados mediante la eliminación de la expresión “mantenidos en el contexto del sistema de costo histórico”, a fin de aclarar que la Norma se aplica a todos los inventarios que no se encuentran específicamente excluidos de su alcance.

Aclaración del alcance

IN6 Esta Norma aclara que algunos tipos de inventarios quedan fuera de su alcance, mientras que otros tipos quedan eximidos solamente de los requerimientos de medición de la Norma.

IN7 El párrafo 3 establece una clara distinción entre los inventarios que quedan totalmente fuera del alcance de la Norma (descritos en el párrafo 2) y aquéllos que quedan fuera del

alcance de los requerimientos de medición, pero que están sometidos a los demás requisitos establecidos en la Norma.

Exenciones en el alcance

Productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la recolección, de minerales y productos minerales

- IN8 La Norma no es de aplicación a la medición de los inventarios de los 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 realizable, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores. La versión previa de la NIC 2 fue modificada para sustituir el término “menas de mineral” por “minerales y productos minerales”, con el fin de clarificar que la exención en el alcance no se limita únicamente a los primeros pasos de la extracción de menas de mineral.

Inventarios de intermediarios que comercian con materias primas cotizadas

- IN9 La Norma no es de aplicación a la medición de los inventarios de intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, siempre que estos productos se midan al valor razonable menos los costos de venta.

Costo de los inventarios

Costos de adquisición

- IN10 La NIC 2 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. Este cambio, respecto de la versión anterior de la NIC 2, es consecuencia de la eliminación del tratamiento alternativo permitido de la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, consistente en la capitalización de determinadas diferencias de cambio. Esta alternativa había quedado ampliamente restringida, en cuanto a sus posibilidades de aplicación, por la SIC-11 *Variaciones de Cambio en Moneda Extranjera—Capitalización de Pérdidas Derivadas de Devaluaciones Muy Importantes*. La SIC-11 ha quedado derogada como resultado de la revisión de la NIC 21 en 2003.

Otros costos

- IN11 Se ha insertado el párrafo 18 con el fin de aclarar que, en el caso de adquirir 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 gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación.

Fórmulas de cálculo del costo

Uniformidad

- IN12 Esta Norma incorpora los requerimientos de la SIC-1 *Uniformidad—Diferentes Fórmulas de Cálculo del Costo de los Inventarios*, sobre la obligación de aplicar la misma fórmula del costo a todas los inventarios que tengan naturaleza y uso similares para la entidad. La SIC-1 ha quedado derogada.

Prohibición del LIFO cómo fórmula de cálculo del costo

- IN13 Esta Norma no permite el uso de la fórmula última entrada primera salida (LIFO), en la medición del costo de los inventarios.

Reconocimiento como un gasto

- IN14 La Norma ha eliminado la referencia al principio de correlación.
- IN15 La Norma describe las circunstancias que podrían ocasionar una reversión de la rebaja en el valor de los inventarios reconocida en un periodo anterior.

Información a revelar

Inventarios contabilizados al valor razonable menos los costos de venta

- IN16 La Norma requiere la revelación del importe en libros de los inventarios que se contabilicen al valor razonable menos los costos de venta.

Baja de inventarios

- IN17 La Norma requiere la revelación del importe de las bajas en cuentas de inventarios que se hayan reconocido como gasto del periodo, y elimina el requerimiento de revelar el importe de los inventarios llevados al valor neto realizable.

Norma Internacional de Contabilidad 2 *Inventarios*

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema 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. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto del periodo, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También suministra directrices sobre las fórmulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios.

Alcance

- 2 **Esta Norma es de aplicación a todos los inventarios, excepto a:**
- (a) **las obras en curso, resultantes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (véase la NIC 11 *Contratos de Construcción*);**
 - (b) **los instrumentos financieros (véase NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* y NIIF 9 *Instrumentos Financieros*); y**
 - (c) **los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (véase la NIC 41 *Agricultura*).**
- 3 **Esta Norma 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 realizable, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores industriales. En el caso de que esos inventarios se midan al valor neto realizable, los cambios en este valor se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.**
 - (b) **Intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, siempre que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta. En el caso de que esos inventarios se lleven al valor razonable menos costos de venta, los cambios en el importe del valor razonable menos costos de venta se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.**
- 4 Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (a) del párrafo 3 se miden por su valor neto realizable en ciertas fases de la producción. Ello ocurre, 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 garantizada por el gobierno, o bien cuando existe un mercado activo y el riesgo de fracasar en la venta sea mínimo. Esos inventarios se excluyen únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

- 5 Los intermediarios que comercian son aquéllos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (b) del párrafo 3 se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo, y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio, o un margen de comercialización. Cuando esos inventarios se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta, quedarán excluidos únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

Definiciones

- 6 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

Inventarios 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.

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.

Valor razonable es el precio que sería percibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción no forzada entre participantes del mercado en la fecha de medición. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*.)

- 7 El valor neto realizable 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 razonable refleja el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el mismo inventario en el mercado principal (o más ventajoso) para ese inventario, entre participantes de mercado en la fecha de la medición. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que el último no. El valor neto realizable de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta.
- 8 Entre los inventarios también se incluyen los bienes comprados y almacenados para su reventa, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para su reventa a sus clientes, y también los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para ser vendidos a terceros. También son inventarios los productos terminados o en curso de fabricación mantenidos por la entidad, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. En el caso de un prestador de servicios, tal como se describe en el párrafo 19, los inventarios incluirán el costo de los servicios para los que la entidad aún no haya reconocido el ingreso de actividades ordinarias correspondiente (véase la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*).

Medición de los inventarios

- 9 Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor.

Costo de los inventarios

- 10 **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.**

Costos de adquisición

- 11 El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

Costos de transformación

- 12 Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán 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. Son costos indirectos fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Son 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.

- 13 El proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los inventarios por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

- 14 El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costos de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá el costo total, entre los productos, utilizando bases uniformes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el 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. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor significativo. Cuando este es el caso, se miden frecuentemente al valor neto realizable, deduciendo esa cantidad del costo del producto principal. Como resultado de esta distribución, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

Otros costos

- 15 Se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podrá ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.
- 16 Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, y por tanto reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, los siguientes:
- (a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
 - (b) los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;
 - (c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y
 - (d) los costos de venta.
- 17 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.
- 18 Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. Cuando el acuerdo contenga de hecho un elemento de financiación, como puede ser, por ejemplo, la diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de crédito y el importe pagado, este elemento se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación.

Costo de los inventarios para un prestador de servicios

- 19 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. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de los inventarios, sino que se contabilizarán como gastos del periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios.

Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

- 20 De acuerdo con la NIC 41 *Agricultura*, los inventarios que comprenden productos agrícolas, que la entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se medirán, para su reconocimiento inicial, por el valor razonable menos los costos de venta en el momento de su cosecha o recolección. Este será el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma.

Técnicas de medición de costos

- 21 Las técnicas para la medición 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. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado.
- 22 El método de los minoristas se utiliza a menudo, en el sector comercial al por menor, para la medición de 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 cálculo de costos. Cuando se emplea este método, el costo de los inventarios se determinará deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de los inventarios que se han marcado por debajo de su precio de venta original. A menudo se utiliza un porcentaje promedio para cada sección o departamento comercial.

Fórmulas de cálculo del costo

- 23 **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.**
- 24 La identificación específica del costo significa que cada tipo de costo concreto se distribuye entre ciertas partidas identificadas dentro de los inventarios. Este es el tratamiento adecuado para los productos que se segregan para un proyecto específico, con independencia de que hayan sido comprados o producidos. Sin embargo, la identificación específica de costos resultará inadecuada cuando, en los inventarios, haya un gran número de productos que sean habitualmente intercambiables. En estas circunstancias, el método para seleccionar qué productos individuales van a permanecer en la existencia final, podría ser usado para obtener efectos predeterminados en el resultado del periodo.
- 25 **El costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 23, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (the first-in, first-out (FIFO), por sus siglas en inglés) o costo promedio ponderado. Una 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 costo también diferentes.**
- 26 Por ejemplo, dentro de la misma entidad, los inventarios utilizados en un segmento de operación pueden tener un uso diferente del que se da al mismo tipo de inventarios, en otro segmento de operación. Sin perjuicio de lo anterior, la diferencia en la ubicación geográfica de los inventarios (o en las reglas fiscales correspondientes) no es, por sí misma, motivo suficiente para justificar el uso de fórmulas de costo diferentes.
- 27 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. Si se utiliza el método o fórmula del costo promedio ponderado, el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del

periodo, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el periodo. El promedio puede calcularse periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad.

Valor neto realizable

- 28 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 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 registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.
- 29 Generalmente, la rebaja hasta alcanzar el valor neto realizable, se calcula para cada partida de los inventarios. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser 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. No es apropiado realizar las rebajas a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios, por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todos los inventarios en un segmento de operación determinado. Los prestadores de servicios acumulan, generalmente, sus costos en relación con cada servicio para el que se espera cargar un precio separado al cliente. Por tanto, cada servicio así identificado se tratará como una partida separada.
- 30 Las estimaciones del valor neto realizable 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 periodo.
- 31 Al hacer las estimaciones del valor neto realizable, se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios. Por ejemplo, el valor neto realizable del importe de inventarios que se tienen para cumplir con los contratos de venta, o de prestación de servicios, se basa en el precio que figura en el contrato. Si los contratos de ventas son por una cantidad inferior a la reflejada en inventarios, el valor neto realizable del exceso se determina sobre la base de los precios generales de venta. Pueden aparecer provisiones o pasivos contingentes por contratos de venta firmes que excedan las cantidades de productos en existencia, o bien de productos que vayan a obtenerse por contratos de compra firmes. Estas provisiones o pasivos contingentes se tratarán contablemente de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.
- 32 No se rebajarán las materias primas y otros suministros, mantenidos para su uso en la producción de inventarios, 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 valor neto realizable, se rebajará su importe en libros hasta cubrir esa diferencia. En estas circunstancias, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

- 33 Se realizará una nueva evaluación del valor neto realizable en cada periodo posterior. Cuando las circunstancias, que previamente causaron la rebaja, hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor neto realizable 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 valor neto realizable revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo en existencia, que se lleva al valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta, está todavía en inventario de un periodo posterior y su precio de venta se ha incrementado.

Reconocimiento como un gasto

- 34 Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe 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 periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.
- 35 El costo de ciertos inventarios puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios que se emplean como componentes de los trabajos realizados, por la entidad, para los elementos de propiedades, planta y equipo de propia construcción. Los inventarios asignados a otros activos de esta manera, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos.

Información a revelar

- 36 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 haya 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 periodo;
 - (e) el importe de las rebajas de valor de los inventarios que se ha reconocido como gasto en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;
 - (f) el importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se ha reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por inventarios en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;
 - (g) las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor, de acuerdo con el referido párrafo 34; y

(h) el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas.

- 37 La información acerca del importe en libros de las diferentes clases de inventarios, así como la variación de dichos importes en el periodo, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados. Los inventarios de un prestador de servicios pueden ser descritos como trabajos en curso.
- 38 El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo, denominado generalmente costo de las ventas, comprende los costos previamente incluidos en la medición 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. Las circunstancias particulares de cada entidad podrían exigir la inclusión de otros costos, tales como los costos de distribución.
- 39 Algunas entidades adoptan un formato para la presentación del resultado del periodo donde presentan importes diferentes a la cifra de costo de los inventarios que ha sido reconocida como gasto durante el periodo. Según este formato, una entidad presentará un análisis de los gastos mediante una clasificación basada en la naturaleza de estos gastos. En este caso, la entidad revelará los costos reconocidos como gastos de materias primas y consumibles, costos de mano de obra y otros costos, junto con el importe del cambio neto en los inventarios para el periodo.

Fecha de vigencia

- 40 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.
- 40A [Eliminado]
- 40B La NIIF 9 emitida en octubre de 2010, modificó el párrafo 2(b) y eliminó el párrafo 40A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9 emitida en octubre de 2010.
- 40C La NIIF 13, emitida en mayo de 2011 modificó la definición de valor razonable del párrafo 6 y modificó el párrafo 7. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

Derogación de otros Pronunciamientos

- 41 Esta Norma deroga la NIC 2 *Inventarios* (revisada en 1993).
- 42 Esta Norma deroga la SIC-1 *Uniformidad—Diferentes Fórmulas para el Cálculo del Costo de los Inventarios*.

Apéndice
Modificaciones a otros pronunciamientos

Las modificaciones de este apéndice se aplicarán en los periodos anuales que comiencen a partir del

1 de enero de 2005. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores, estas modificaciones se aplicarán también a esos periodos.

** * * * **

Las modificaciones contenidas en este Apéndice cuando esta Norma fue revisada en 2003, se han incorporado a los pronunciamientos correspondientes publicados en este volumen.