



Escuela de Graduados  
Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad Nacional de Córdoba

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**

**ESCUELA DE GRADUADOS**

**Especialización en Contabilidad Superior y Auditoría**

**TRABAJO FINAL**

**LAS NIIF**  
**EN EL RUBRO INVENTARIOS Y LAS NORMAS**  
**CONTABLES ARGENTINAS.CASO DE EMPRESA LA DULCE**  
**S.A.**

**AUTOR**

**CRA. LAMAS SUSANA LAURA**

**TUTOR**

**CR. PAIVA LUIS ERNESTO**

**Córdoba, 31 de Octubre de 2015**



LAS NIIF EN EL RUBRO INVENTARIOS Y LAS NORMAS CONTABLES ARGENTINAS.CASO DE EMPRESA LA DULCE S.A. por LAMAS SUSANA LAURA se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

## **AGRADECIMIENTOS**

A todos los integrantes docentes y no docentes de la Especialidad por el compromiso asumido al darnos esta opción y la posibilidad de crecer como profesionales, por su dedicación y generosidad en los consejos compartidos.

## **DEDICATORIA**

A mi familia que por su apoyo incondicional, a los docentes de la Escuela de Graduados por compartir su profesionalidad y a mis compañeros por recorrer este camino juntos.

## Resumen

En el presente trabajo se expone como objetivo general, el análisis del rubro Inventarios, en su nuevo escenario vigente dado por la aplicación de las NIIF y las normas contables locales realizando un estudio teórico de dichas normas y análisis de un caso práctico aplicado a la empresa La Dulce SA en función a la importancia del rubro en los estados contables del ente. Dado el análisis se obtiene como resultados que ambas normas son bastante similares en cuanto a la definición conceptual del rubro lo cual nos lleva también igualar componentes. Con respecto a la forma de determinación del costo las normas difieren el criterio general de valuación, costos corrientes de reposición o reproducción para la norma nacional y el costo o VNR el menor para el caso de la norma internacional. Los sistemas de control de inventarios en la norma nacional permiten stocks de producto en proceso y terminado se valúan a precio promedio ponderado e incluyen ingresos al sistema de costos proveniente de los existencias valuadas a costo de reposición y para la determinación del costeo por absorción se incorporan amortizaciones, gastos de fábrica e impuestos provenientes de la contabilidad ajustada por inflación en la norma nacional. El sistema de control de inventario internacional permite el PEPS y PPP no acepta el LIFO, podría tener un efecto potencial de distorsión en materia de beneficio declarado. En la determinación del costo la norma internacional no admite el costeo directo, solo el absorbente para estar de acuerdo con la definición de costo de adquisición (costos en que incurrió para llevar los inventarios a condición y ubicación actual). La diferencia en los criterios de valuación afectan el Patrimonio Neto disminuyendo su valor debido a su valuación a costos históricos con la aplicación de la norma internacional. En el Estado de Resultados también surge una disminución en la utilidad neta debido a las diferencias en la determinación de los costos reclasificando partidas de ingresos por revaluó a costo de ventas.

**Palabras claves:** Normas de contabilidad, inventarios, criterios de valuación, determinación del costo, método de control de inventarios.

### Abstrast.

In this paper it is presented as a general objective, the analysis of the Inventories item in its new current scenario, since the application of IFRS and local accounting standards made a theoretical study of these standards and practical analysis of a case applied to The company Dulce SA given the importance of the item in the financial statements of the entity. Since the analysis is obtained as results that both standards are fairly similar in terms of the conceptual definition of the category which brings us also match components. With regard to the method by which the cost standards differ the general valuation method, current replacement costs or playback to the national standard and the lower cost or net realizable value in the case of international standard. The inventory control systems in the national standard allow stocks of work in progress and finished are valued at the weighted average price and include revenues from the system cost of inventories valued at replacement cost and for determining the absorption costing incorporated depreciation, factory expenses and taxes from the inflation accounting in the standard system national. El international inventory control allows the FIFO and LIFO PPP does not accept, could have a potential effect of distortion on profit declared .In determining the cost the international standard does not support the direct cost, only the

absorbent to agree with the definition of acquisition costs (costs it incurred to bring inventories to present location and condition) .The difference in the criteria valuation affect net worth decline in value due to valuation at historical costs with the application of the rule internacional. En the income statement also come a decrease in net income due to the differences in costing reclassifying items revalued income to cost of sales.

# Índice

<b>I. Introducción</b>	1
<b>II. Metodología</b>	4
<b>III. Resultados y Discusión</b>	7
<b>1. Estudio exploratorio bibliográfico sobre el marco normativo aplicable al rubro “Inventarios”.</b>	7
1.1. Normas Contables Argentina sobre Rubro Inventarios.	7
1.1.1. Concepto	7
1.1 .1.a. Los bienes de cambio en las empresas comerciales	7
1.1.1. b. Los bienes de cambio en empresas industriales	9
1.2 La valuación de los Inventarios según normas argentinas	10
1.2.1 Medición Contable de los Costos. Reglas generales.	10
1.2.2 Costos financieros	14
1.2.3 Determinación de valores corrientes de los activos destinados a la venta o a ser consumidos en el proceso de obtención de bienes o servicios destinados a la venta.	16
1.2.4 Determinación de valores netos de realización	16
1.2.5 Determinación de costos de reposición	17
1.2.6 Comparaciones con valores recuperables	17

1.3 Norma internacional de contabilidad N 2 (NIC 2)	18
1.3.1 Valoración de las existencias	20
1.3.2 Sistemas de medición de costos	25
1.3.3 Métodos de control de inventarios	26
1.3.4 Valor neto realizable	27
1.3.4.1 Estimación del valor netos realizable	29
1.3.5. Tratamiento Contable. Reconocimiento como un gasto	30
1.3.6 Normas de exposición	31
<b>2. Análisis comparativo de la aplicación al rubro Inventarios de las NIIF y normas contables locales</b>	33
2.1. Criterio de medición de inventario general	34
2.2. Método de control de inventarios	35
2.3. Bienes de cambio de producción prolongada	38
2.4. Determinación del costo	39
2.5. Cuadro comparativo resumen	41

<b>3. Análisis del caso práctico de la empresa “La Dulce SA “ en su aplicación por primera vez de las NIIF en sus Estados Contables cerrados al 31/05/2013</b>	42
3.1. Análisis del rubro en los Estados contables consolidados 2012 antes de la Norma internacional.	42
3.1.1 Criterios de valuación exposición usados en los bienes de cambio	42
3.2. Análisis del rubro en los Estados contables consolidados 2013 de la con aplicación de la norma internacional.	44
3.2.1 Criterios de valuación exposición usados en los bienes de cambio	44
3.3. Inicio de aplicación de la norma internacional	46
3.4. Efecto de la aplicación de la norma internacional en el Estado de Situación patrimonial y Estado de Resultados.	46
3.5. Explicación de la transición a las NIIF	48
3.6. Notas explicativas a los ajustes y reclasificaciones de la transición a las NIIF.	49
<b>IV. CONCLUSIONES</b>	52
<b>V. BIBLIOGRAFIA</b>	54

## I. INTRODUCCIÓN

La globalización de las economías hacen surgir la necesidad de unificar la elaboración y presentación de la información financiera lo cual hace indispensable converger a un único cuerpo normativo contable para la consiguiente lectura y análisis de los estados financieros en distintos países.

Con la crisis financiera mundial que comenzó en 2007 se evidenció la importancia de tener requisitos comunes entre las NIIF y los PCGA de Estados Unidos. Como resultado de esto, y de conformidad con las recomendaciones del G-20,<sup>1</sup> el Consejo de Estabilidad Financiera, FSB, el International Accounting Standards Board, IASB y el Financial Accounting Standards Board, FASB, iniciaron un trabajo conjunto para desarrollar requisitos comunes para la medición del valor razonable de activos y pasivos. (Sanchez Serna & Arias Bello , 2011).

Así, las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, emitidas por el International Accounting Standards Board, IASB, se han convertido en un tema que se viene analizando universalmente y aplicando gradualmente en muchos países. La necesidad de tener criterios contables uniformes y, en consecuencia, información financiera fácilmente entendible por diferentes usuarios, en cualquier lugar del mundo, ha sido el derrotero de los organismos internacionales que están liderando este proceso. (Sanchez-Serna, A. & Arias-Bello, 2011).

En este contexto, argentina el 29 de diciembre de 2009, para mayor precisión la Comisión Nacional de Valores (CNV) tomó la decisión de adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para la preparación de los estados contables con la emisión de una norma técnica argentina; la Resolución Técnica N° 26 (RT 26) de la FACPCE. Esta norma profesional adoptó las NIIF para las empresas de oferta pública. (Luppi, 2010).

La base técnica está dada entonces por la RT 26 que regula una serie de aspectos societarios y específicos del régimen de oferta pública relacionados con la adopción de NIIF y la presentación de información pública, que tiene en curso una modificación para que las fechas y mecanismos establecidos para la implementación de las NIIF sean coincidentes entre el pronunciamiento profesional y el del organismo de control. (Luppi, 2010).

Estos cambios que se están produciendo en el ámbito de la contabilidad a nivel mundial y cuyos efectos se sienten a nivel país hace indispensable fortalecer los aspectos conceptuales. Esto es así dado que la función de la auditoría ya no se limita a dictaminar sobre la razonabilidad en función de los principios contables generalmente aceptados, incorporados en las normas.

La sustancia económica, no la forma, de cualquier transacción dada, debería guiar la confección de la información contable y la emisión de normas. Las normas, basada en conceptos y no en forma de un mero recetario representan mejor el enfoque para lograr el objetivo. Adicionalmente un cambio de normas basadas en reglas a normas basadas en conceptos aumenta la importancia del juicio y la pericia de los profesionales para la implementación de las mismas. (Soto Restrepo, Mesa Velazquez, & Quiroz Jamarillo, 2013).

El conjunto de estos cambios normativos merece una atención particular para cada caso. La aplicación de uno u otro marco normativo contable podría producir resultados diferentes, con el consecuente impacto en la visión que los usuarios puedan hacer de la gestión del ente en análisis. Tales efectos ameritan una mirada detenida y profunda.

Este análisis es primordial para aquellas entidades que deban realizar la aplicación de las normas de contabilidad y de información financiera a los inventarios, los que representan un renglón muy significativo como parte de los recursos, ya que son activos disponibles para la venta o que están en proceso de producción de artículos o servicios, y además es importante en la determinación del costo de ventas.

Lo anterior servirá de guía de aplicación y de orientación a los profesionales contables que tendrán como responsabilidad la preparación y presentación de información financiera, bajo normas internacionales de contabilidad. (Soto Restrepo, Mesa Velazquez, & Quiroz Jamarillo, 2013).

Dado lo expuesto anteriormente se expone como objetivo general en este trabajo, el análisis del rubro Inventarios, en su nuevo escenario vigente, dado por la aplicación de las NIIF y las normas contables locales realizando un estudio teórico de dichas normas y análisis de un caso práctico aplicado a la empresa La Dulce SA dada la importancia del rubro en los estados contables del ente.

## II. Metodología

La realización de este trabajo fue a partir del estudio de material bibliográfico, revistas a fines y análisis práctico del rubro en los Estados Contables de la empresa “La Dulce SA”, siguiendo este esquema:

1) **Estudio exploratorio bibliográfico sobre el marco normativo aplicable al rubro “Inventarios”.**

Se realizó una recopilación y estudio de material bibliográfico con respecto al marco conceptual normativo pertinente de las Normas Contables locales y las NIIF, analizando el rubro entre la aplicación entre una u otra norma tanto en la valuación como en la exposición en los Estados Contables.

- (Garcia, Werbin, & Quadro, Fundamentos de contabilidad I, 2013)
- (Garcia, Werbin, & Quadro, Fundamentos de contabilidad II, 2013)
- (Soto Restrepo, Mesa Velazquez, & Quiroz Jamarillo, 2013)
- (Sanchez Serna & Arias Bello, 2011)
- (IASB, 2003)
- (FACPCE, Normas Particulares de exposición Contable para entes comerciales, industriales y de servicios, 1987)

- (Yardin, 2011)
- (FACPCE, Resolucion Tecnica N° 17, 2000)
- 2) **Análisis comparativo de la aplicación al rubro Inventarios de las NIIF y normas contables locales**

Se realizó un análisis comparativo de las Normas Contables locales y las NIIF en sus conceptos relacionados con el Rubro Inventarios tanto a nivel teórico como practico. A nivel teórico se trabajo sobre ítems comparativos destacando los aspectos diferenciadores entre ambas normas y a nivel práctico se plasmaron pequeños casos a modo de ejemplos.

- 3) **Análisis del caso práctico de la empresa “La Dulce SA “ en su aplicación por primera vez de las NIIF en sus Estados Contables cerrados al 31/05/2013.**

Se trabajo con la empresa “La Dulce SA “ (Sociedad Anónima Agrícola Industrial) es una empresa constituida bajo las leyes argentinas, que se encuentra sujeta al régimen de oferta pública dado que cotiza sus acciones en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires.

La misión de la empresa es seguir haciendo productos 100% naturales en forma sustentable y que sigan siendo accesibles a todos los consumidores del país y del mundo

“La Dulce SA “es una empresa líder en los mercados del azúcar y papel para impresión y en el de cuadernos y repuestos escolares, además con una importante participación en los de frutas y jugos concentrados, carne y cereales, alcohol y bioetanol, y jarabes y almidones de maíz.

Sus productos son comercializados en las góndolas del supermercado y satisface a consumidores finales y también a las industrias, que los transforman.

La empresa aplica por primera vez las NIIF en sus estados contables cerrados el 31/05/2013 y a partir de estos se analizó el rubro Inventarios y como fue afectado por la nueva normativa aplicada tanto en sus aspectos contables de valuación como de exposición.

### **III. Resultados y Discusión**

#### **1. Estudio exploratorio bibliográfico sobre el marco normativo aplicable al rubro “Inventarios”.**

##### **1.1. Normas Contables Argentinas sobre Rubro Inventarios**

###### **1.1.1 Concepto**

Bienes de cambio Son los bienes destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentran en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta, así como los anticipos a proveedores por las compras de estos bienes. (FACPCE, Normas Particulares de exposición Contable para entes comerciales, industriales y de servicios, 1987)

En otras palabras son activos propiedad de las empresas destinadas a la venta habitual, a ser parte de los procesos de producción o a ser consumidos en dicho proceso. En general caracteriza el ente y presenta diferentes aspectos en distintos tipos de empresa. (Scravaglieri & Giambone, 2010)

Así tendremos que:

###### **1.1.1.a. Bienes de cambio en empresas comerciales**

Con el propósito de abordar el problema desde lo simple hacia lo complejo, comenzamos por analizar la valuación de los bienes de cambio en una empresa de carácter exclusivamente comercial, o sea, aquella cuya actividad consiste en la compra de bienes para venderlos en el mismo estado físico, aunque en diferentes condiciones en lo atinente a espacio, tiempo y magnitud. (Yardin, 2011)

El agregado de valor que se origina en el acto comercial reside en vender el bien comprado:

a) En otro lugar geográfico (factor espacio): el devengamiento del mayor valor en el momento en que el bien comprado es entregado en el depósito del comerciante comprador. Dicho mayor valor puede cuantificarse en el precio de mercado del flete.

b) En un distinto momento (factor tiempo): puede consistir en el precio del almacenaje (si se trata del depósito de un tercero) o bien en el costo propio del mismo, si se dispone de almacenamiento propio.

c) En cantidades menores, o fraccionado (factor magnitud): Mientras los materiales permanecen en el depósito del comerciante comprador, no puede considerarse devengado este factor, por la razón sencilla de que, si se quiere venderlos en la misma cantidad en la que fueron comprados, no podrá obtenerse una diferencia de precio. Sólo una vez perfeccionada la operación de venta puede ser reconocido el mayor valor originado en el fraccionamiento.

(Yardin, 2011)

Para mantener la coherencia de criterio, se requiere una permanente comparación del valor de los bienes en stock con el valor de mercado. Si por cualquier causa (una compra desacertada,

una disminución de los precios de mercado) el presunto valor de realización (en la magnitud comprada) menos los costos necesarios para perfeccionar la venta, resulta inferior al costo de adquisición (más sus costos asociados), deberán ajustarse los valores de las existencias, reconociendo el quebranto con anticipación al momento de la venta pues, de lo contrario, se estaría difiriendo una pérdida ya conocida. (Yardin, 2011)

### **1.1.1.b. Bienes de cambio en empresas industriales**

La industria cumple normalmente dos funciones creadoras de valor: la producción y la comercialización.

Generalmente, la función producción es la actividad fundamental de las empresas industriales, sin olvidar la necesidad de abordar la comercialización como una manera de concretar y tornar disponibles los beneficios. Por tal razón, la mayor parte de los recursos físicos, humanos y financieros son destinados al cumplimiento de la primera función, que culmina con la terminación de la fabricación de los productos. La esencia del problema radica en que la Contabilidad reconoce la generación de resultados exclusivamente una vez concretada la venta. En otras palabras, el principio de valuación al costo se apoya en la idea de que las actividades productivas propiamente dichas no son causa de resultados, o sea, no generan valor. (Yardin, 2011)

En Economía es una verdad indiscutida que la producción es generadora de riqueza, generadora de valor. Sin desconocer, obviamente, que la comercialización consiste en otra función productiva (en sentido lato), que también agrega valor.

No podemos desconocer, sin embargo, que las normas contables aceptan, en determinadas circunstancias, apartarse de ese rígido criterio, consagrando un principio enteramente divergente. En efecto, para ciertos casos, en los cuales se trata de bienes de mercado transparente (frecuentemente los *commodities*) dichas normas disponen que las existencias de bienes de cambio puedan ser valuadas a lo que se denomina "valor neto de realización", entendido éste como el valor al que un bien puede ser vendido en el mercado, deducidos los costos asociados a esa venta, esto es, comisiones, impuestos y otros costos variables que recaen sobre las operaciones de venta. (Yardín, 2011)

## **1.2. La valuación al costo según las normas vigentes en Argentina**

La Resolución Técnica 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) contiene las siguientes disposiciones sobre el tema que nos ocupa.

### **1.2.1 Medición Contable de los Costos. Reglas generales.**

"En general, la medición original de los bienes incorporados y de los servicios adquiridos se practicará sobre la base de su costo.

El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino. Por lo tanto, incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello, además de los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración preparación o montaje.

Las asignaciones de los costos indirectos deben practicarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del bien o servicio adquirido o producido y la forma en que sus costos se han generado.

En general, y con las particularidades indicadas más adelante, se adopta el modelo de "costeo completo", que considera costos necesarios tanto a los provenientes de los factores de comportamiento variable como de los factores de comportamiento fijo que intervienen en la producción"

Los componentes de los costos originalmente medidos en una moneda extranjera deben convertirse a moneda argentina aplicando lo establecido para las transacciones por las normas. (RT 17, Medición contable en General 4.2.1)

Así, del análisis del artículo se concluye que "los bienes de cambio en general" se tomara el costo de reposición a la fecha de confección de los estados contables y luego tendremos las particularidades para los bienes específicos.

Profundizando el análisis de la RT 17 se verá que adopta de manera expresa el modelo de "costeo completo". Es sabido que este modelo se manifiesta en las siguientes modalidades:

**1. Costeo Completo de plena absorción:** Comprende todos los costos (incluida la parte de los costos de apoyo asignables al sector producción).

Desde el momento en que excluye los costos fijos no absorbidos por la actividad realizada.

Aunque no alude expresamente al tema de la naturaleza de la absorción de costos fijos (plena

o parcial), es generalizada la práctica contable de excluir de los costos de producción todos aquéllos incurridos fuera del "sector producción". Por consiguiente, se puede concluir que la modalidad adoptada es: (Yardin, 2011)

**2. Costeo Completo de absorción parcial:** Comprende sólo los costos incurridos en el sector producción.

Es bastante razonable interpretar que los costos de apoyo sean excluidos del cómputo de los costos de producción, por la innegable dificultad de cumplir con los requisitos exigidos por el tercer párrafo: "Las asignaciones de los costos indirectos deben practicarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del bien o servicio adquirido o producido y la forma en que sus costos se han generado". (Yardin, 2011)

Es evidente la enorme cuota de subjetividad que estaría asociada a la selección de una base razonable para asignar los costos administrativos generales a los costos del sector producción. En efecto, la absorción parcial es adoptada por la señalada dificultad en encontrar una base razonable de distribuir los costos de apoyo. (Yardin, 2011)

Las modalidades de absorción parcial no responden a la filosofía del modelo de Costeo Completo, la cual justifica que los costos fijos formen parte del costo del producto, basándose en la interpretación de que ellos "son tan necesarios como los variables".

Sin embargo, a la hora de llevarlo a la práctica, abandona el argumento de la necesidad, excluyendo los costos fijos de apoyo, de los cuales sería absurdo afirmar que "**no**" son necesarios para ejercer la actividad. (Yardin, 2011)

En un detalle más profundo tendremos:

**Bienes o servicios adquiridos:** El costo de un bien o servicio adquirido es la suma del precio que debe pagarse por su adquisición al contado y de la pertinente porción asignable de los costos de compras y control de calidad. Si no se conociere el precio de contado o no existieren operaciones efectivamente basadas en él, se lo reemplazará por una estimación basada en el valor descontado –a la fecha de adquisición– del pago futuro a efectuar al proveedor.

(FACPCE, Resolución Técnica N° 17, 2000)

**Bienes producidos:** El costo de un bien producido es la suma de: a) los costos de los materiales e insumos necesarios para su producción; b) sus costos de conversión (mano de obra, servicios y otras cargas), tanto variables como fijos; c) los costos financieros que puedan asignárseles de acuerdo con las normas.

El costo de los bienes producidos no debe incluir:

- a) improductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores en general;
- b) la ociosidad producida por la falta de aprovechamiento de los factores fijos originada en la no utilización de la capacidad de planta a su "nivel de actividad normal".

Los importes correspondientes a cantidades anormales de materiales, mano de obra u otros costos de conversión desperdiciados, no participarán en su determinación y deben ser reconocidos como resultados del período. (FACPCE, Resolución Técnica N° 17, 2000)

Los bienes de uso construidos, normalmente estarán terminados cuando el proceso físico de construcción haya concluido. Sin embargo, en algunos casos, para que el activo pueda ser utilizado de acuerdo con el uso planeado, se debe cumplir además un proceso de puesta en marcha de duración variable, durante el cual se lo somete a pruebas hasta que las mismas indican que se encuentra en condiciones de operar dentro de los parámetros de consumo y producción especificados en el proyecto inicial de construcción y considerados necesarios para lograr su viabilidad económica. En esta situación: a) los costos normales directamente asociados con dicho proceso, incluyendo los de las pruebas efectuadas, deben agregarse al costo del bien; b) cualquier ingreso que se obtuviere por la venta de producciones que tengan valor comercial deberá tratarse como una reducción de los costos referidos en el inciso anterior. La activación de estos costos cesará cuando el bien alcance las condiciones de operación antes mencionadas y no se prolongará si con posterioridad a ese momento el bien fuera utilizado por debajo de su capacidad normal o generara pérdidas operativas o ganancias inferiores a las proyectadas. (FACPCE, Resolución Técnica N° 17, 2000)

### **1.2.2 Costos financieros**

Otro aspecto a considerar es el relativo a los costos financieros. En general los bienes deben valuarse a valores de contado, sin embargo las normas contemplan la posibilidad de activar

los costos financieros alternativamente cuando se cumplan algunas condiciones como que los procesos de producción, montaje, construcción o terminación del bien sean de duración prolongada y mientras dichos procesos no hayan finalizado. (Scravaglieri & Giambone, 2010)

Se considerarán costos financieros los intereses (explícitos o implícitos), actualizaciones monetarias, diferencias de cambio, premios por seguros de cambio o similares derivados de la utilización de capital ajeno, netos, en su caso, de los correspondientes resultados por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda y su tratamiento preferible es que sean reconocidos como gastos del período en que se devengan y alternativamente será permitido activarse costos financieros en el costo de un activo cuando se cumplan estas condiciones:

- a) el activo se encuentra en producción, construcción, montaje o terminación y tales procesos, en razón de su naturaleza, son de duración prolongada;
- b) tales procesos no se encuentran interrumpidos o sólo se encuentran interrumpidos por demoras temporarias necesarias para preparar el activo para su uso o venta;
- c) el período de producción, construcción, montaje o terminación no excede del técnicamente requerido;
- d) las actividades necesarias para dejar el activo en condiciones de uso o venta no se encuentran sustancialmente completas;
- e) el activo no está en condiciones de ser vendido, usado en la producción de otros bienes o puesto en marcha, lo que correspondiere al propósito de su producción, construcción, montaje o terminación. (FACPCE, Resolución Técnica N° 17, 2000)

### **1.2.3 Determinación de valores corrientes de los activos destinados a la venta o a ser consumidos en el proceso de obtención de bienes o servicios destinados a la venta**

Los valores corrientes referidos se determinarán considerando, en cada caso, el grado de avance de los correspondientes procesos de generación de resultados y procurando que representen adecuadamente la riqueza poseída.

- cuentas a cobrar: se empleará un valor corriente de salida (valor neto de realización).

-activos cuya venta no requiera esfuerzos significativos, se procederá así: a) cuando los bienes estén en condiciones de ser entregados, se empleará un valor corriente de salida; b) en el caso contrario, se utilizará el valor neto de realización proporcionado según el grado de avance de la producción o construcción del bien y del correspondiente proceso de generación de resultados, excepto para los Activos Biológicos que estarán de acuerdo con los criterios establecidos por la Resolución Técnica N° 22

Para los restantes activos se utilizará –en general– el valor corriente de entrada o costo de reposición. (FACPCE, Resolución Técnica N° 17, 2000)

### **1.2.4 Determinación de valores netos de realización**

En su determinación se considerarán:

- a) los precios de contado correspondientes a transacciones no forzadas entre partes independientes en las condiciones habituales de negociación;
- b) los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta generare por sí;
- c) los costos ocasionados por la venta.

(FACPCE, Resolución Técnica N° 17, 2000)

### **1.2.5 Determinación de costos de reposición**

Los costos de reposición de un elemento deben establecerse acumulando todos los conceptos que integran su costo original, expresados cada uno de ellos en términos de su reposición, a la fecha de su medición. Deberán utilizarse precios de contado correspondientes a los volúmenes habituales de compra o, si éstas no fueran repetitivas, a volúmenes similares a los adquiridos. Los precios que estén medidos en moneda extranjera, deben convertirse a moneda argentina utilizando el tipo de cambio del momento de la medición. Los precios deben ser cercanos al cierre del período. En lo posible, deben ser obtenidos de fuentes directas confiables. Cuando lo anterior no sea factible, podrán emplearse aproximaciones basadas en: expresiones basadas en la aplicación de índices específicos de los precios de los activos de que se trate o de los insumos que componen su costo. (FACPCE, Resolución Técnica N° 17, 2000)

### **1.2.6 Comparaciones con valores recuperables**

Como criterio general ningún activo podrá presentarse en los estados contables por un importe superior a su valor recuperable, entendido como el mayor importe entre: a) su valor neto de realización; b) su valor de uso, definido como el valor actual esperado de los flujos netos de fondos que deberían surgir del uso de los bienes y de su disposición al final de su vida útil (o de su venta anticipada, si ella hubiera sido resuelta) y determinado aplicando las normas.

La frecuencia de las comparaciones entre las mediciones contables de los activos y sus correspondientes valores recuperables debe hacerse cada vez que se preparen estados contables. (FACPCE, Resolución Técnica N° 17, 2000)

En resumen:

1) valuación al costo

2) valuación a valores corrientes

-valor corriente de salida: VNR (activos cuya comercialización no requiere esfuerzos significativos)

-valor corriente de entrada: Costo de Reposición (no requiere esfuerzo de comercialización, bienes en general).

Cualquiera sea el criterio utilizado no deberá superar el valor recuperable que se define según las normas como el mayor entre el valor neto de realización y el de utilización económica.

(Scravaglieri & Giambone, 2010)

### **1.3. Norma Internacional de Contabilidad N° 2 (NIC 2)**

Los Inventarios son definidos por la NIC 2 como bienes que son mantenidos para la venta en el curso corriente de la empresa; en el proceso de producción para tal venta; o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la ejecución de servicios. (GARCIA, WERBIN, & QUADRO, 2013)

En las existencias también incluyen los bienes comprados y almacenados para revender, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para revender a sus clientes y también los terrenos u otras adquisiciones inmobiliarias que se tienen para ser vendidos a terceros. (CASAL, 2009)

Esta norma da tratamiento contable a 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 correspondientes ingresos ordinarios sean reconocidos. Es una guía para la determinación del costo, el subsiguiente reconocimiento como gasto del periodo incluyendo cualquier deterioro en el valor de libros al valor neto de realización. (CASAL, 2009)

Será de aplicación a todas las existencias, excepto a:

- (a) la obra en curso, proveniente de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicio directamente relacionados (véase la NIC 11, Contratos de construcción);
- (b) los instrumentos financieros; y medición de inventarios de intermediarios que comercian con materias primas cotizadas.
- (c) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (véase la NIC 41, Agricultura).

Así mismo tampoco será de aplicación para la valoración de las existencias mantenidas por:

- (a) Productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección, así como de minerales y productos minerales, siempre que sean medidos por su valor neto realizable, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores. En el caso

de que esas existencias se midan al valor neto realizable, los cambios en este valor se reconocerán en el resultado del ejercicio en que se produzcan dichos cambios.

(b) Intermediarios que comercien con materias primas cotizadas, siempre que valoren sus existencias al valor razonable menos los costos de venta. (IASB, 2004)

### **1.3.1 Valoración de las existencias .Costo de las existencias**

Teniendo en cuenta la norma, las existencias se valorarán como regla general al menor de:

- el costo
- el valor neto realizable.

(NIC 2, párrafo 9)

Y define el costo como la suma de todos los costos de adquisición, los costos de conversión y demás costos en que incurrió para llevar los inventarios a condición y ubicación actual.

(CASAL, 2009)

- **Costos de adquisición**

El costo de adquisición de las existencias 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. (CASAL, 2009)

- Costos de transformación

Son 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. (CASAL, 2009)

Costos indirectos fijos son todos aquéllos que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la amortización y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Costos indirectos variables son todos aquéllos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta. (IASB, 2004)

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 (producción que se espera conseguir en circunstancias normales). 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. (IASB, 2004)

Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del ejercicio 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 las existencias 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. (IASB, 2004)

En el caso de fabricación simultánea de más de un producto, 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. (IASB, 2004)

La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor significativo. Cuando este sea el caso, se medirán frecuentemente por su 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. (IASB, 2004)

- Otros costos

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. (IASB, 2004)

Los costos excluidos del costo de los inventarios, y por tanto reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, son 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. (IASB, 2004)

Dado lo expuesto es importante aclarar situaciones especiales:

-La NIC 23 trata los Costos por Intereses e identifica las limitadas circunstancias en las que los costos financieros se incluyen en el costo de los inventarios.

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. (IASB, 2004)

Una entidad capitalizara los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos actos, como parte del costo de dichos activos y deberá reconocer otros costos por prestamos como un gasto en el periodo en que sea

haya incurrido en ellos. Un activo apto, es aquel que requiere, necesariamente, de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para la venta. Los inventarios, dependiendo de las circunstancias, podrían ser activos aptos. Los inventarios que son manufacturados, o producidos de cualquier otra forma en periodos cortos y los activos que ya están listos para el uso o para su venta no son activos aptos. (CASAL, 2009)

#### -Costo de los inventarios para un prestador de servicios

En el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. 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. (IASB, 2004)

#### -Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

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, en el momento de su reconocimiento inicial, por su valor razonable menos los costos estimados en

el punto de venta, considerados en el momento de su cosecha. Este será el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma. (IASB, 2004)

### **1.3.2. Sistemas de medición de costos**

Los sistemas para la determinación del costo de los inventarios, serán:

-Método del costo estándar (método del beneficio bruto): 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.

(GARCIA, WERBIN, & QUADRO, 2013)

-Método de los minoristas (base de los precios al por menor): podrán ser utilizados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo.

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 medio para cada sección o departamento comercial. (GARCIA, WERBIN, & QUADRO, 2013)

### 1.3.3. Métodos de control de inventarios

- Método de identificación específica

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.

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. (IASB, 2004)

Sin embargo, la identificación específica de costos resultará inadecuada cuando, en los inventarios, haya un gran número de productos que sean habitualmente intercambiables, en estos casos se asignará el costo utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. La entidad utilizará la misma fórmula de costo para todas los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. (IASB, 2004)

- Método FIFO

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. (IASB, 2004)

- Método de costo promedio ponderado

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. (IASB, 2004)

#### **1.3.4. 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. (CASAL, 2009)

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 la operación. (CASAL, 2009)

El costo de los inventarios puede no ser recuperable en algunos casos:

- estén dañados
- parcial o totalmente obsoletos
- sus precios de mercado han caído
- los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado.

La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben valorarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso. (IASB, 2004)

El importe de cualquier rebaja de valor así como todas las demás pérdidas de valor en los inventarios serán reconocidas en el mismo periodo en que ocurrió la rebaja o pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento de valor neto de realización se reconocerá como una reducción en el valor de inventarios, que haya sido reconocido como gasto, en el periodo que la recuperación del valor tenga lugar. (CASAL, 2009)

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 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. (IASB, 2004)

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 una actividad o segmento geográfico determinados. (IASB, 2004)

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. (IASB, 2004)

#### **1.3.4.1 Estimación del valor neto realizable**

Las estimaciones del valor neto realizable se basarán en la información más fiable de que se disponga, en el momento de hacerlas. 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. (CASAL, 2009)

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 en cuestión. 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, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. (IASB, 2004)

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.(CASAL, 2009)

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. (IASB, 2004)

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. (IASB, 2004)

### **1.3.5. Tratamiento Contable. Reconocimiento como un gasto**

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, serán reconocidas 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. (IASB, 2004)

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.

El valor de los inventarios asignado a otros activos de esta manera, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos. (IASB, 2004)

### **1.3.6. Normas de exposición**

En los estados financieros se revelará la siguiente información: (IASB, 2004)

- (a) las políticas contables adoptadas para la medición y la fórmula de medición utilizada;
- (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

(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

(g) las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas al valor realizable neto.

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

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. . (CASAL, 2009)

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.

El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo, denominado generalmente costo de las ventas, comprenderá los costos incluidos en los productos que se han vendido, así como los costos indirectos no distribuidos y los costos de producción de los inventarios por importes anómalos. . (CASAL, 2009)

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, la 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. (IASB, 2004)

Luego del análisis teórico de tanto las Normas Contables Argentinas y de las Normas Internacionales con respecto al rubro inventarios en resumen se expresa que en ambas normas hemos podido identificar los componentes del rubro, forma de determinación de los costos, sus partes integrantes y tenido en cuenta situaciones especiales tanto con respecto a los componentes financieros y los de proceso de producción prolongada.

Así, a modo de conclusión se destaca que ambas normas son bastante similares en cuanto a la definición conceptual del rubro lo cual nos lleva también igualar componentes. Con respecto a la forma de determinación del costo las normas difieren el criterio general de valuación, los sistemas de control de inventarios permiten stocks de producto en proceso y terminado se valúan a precio promedio ponderado e incluyen ingresos al sistema de costos proveniente de los existencias valuadas a costo de reposición y para la determinación del costeo por absorción se incorporan amortizaciones, gastos de fábrica, amortizaciones e impuestos provenientes de la contabilidad ajustada por inflación en la norma nacional.

Un análisis más exhaustivo se realiza en la próxima etapa.

## **2. Análisis comparativo de la aplicación al rubro Inventarios de las NIIF y Normas Contables locales**

La comparación entre las normas previstas en las Normas Contables Argentinas y las contenidas en las NIC 2, evidencia diferencias respecto de su tratamiento. Los criterios de medición en la NIC 2 no son compatibles con las normas contables argentinas, es así que sintéticamente, se citarán las principales diferencias encontradas.

## **2.1 Criterio de medición de inventario general**

- Hay una diferencia clave con las normas contables argentinas, ya que estas siguen para los bienes de cambio en general con los costos corrientes de reposición o reproducción al cierre del balance. Si la obtención de los mismos fuera imposible o impracticable, se usará el costo original, que por lo general provocan resultados por tenencia positivos. Mientras que para la norma internacional el criterio de medición será el costo o mercado, el menor aplicable a estas partidas de naturaleza no financiera.

Así, tendremos a modo de ejemplo en:

-Norma contable argentina: costo o valor de mercado (entrada o salida) el menor, teniendo en cuenta que no debe exceder el valor de recupero.

Así, a modo de ejemplo en el caso 1 vemos que entre el costo y valor de mercado el menor es el costo y a la vez no supera el valor de recupero, igual análisis para caso 2 y 3.

Cuadro 1 (Scravaglieri, A. E., & Giambone, S. (2010))

	CASO 1	CASO 2	CASO 3
COSTO	1	1	1
COSTO DE REPOSICION O VNR	1,05	0,98	0,99
VALOR DE RECUPERO	1,25	1,15	0,95

- Norma internacional: los inventarios deben valuarse a su costo o valor neto de realización, el menor.

Cuadro 2

	CASO 1	CASO 2
COSTO	1	1
VNR	1,2	0,98

## 2.2 Método de control de inventarios

- Bajo la norma internacional se valúan al costo tomando como método el PEPS o el PPP, mientras que para las Normas Argentinas se usa el costo de reposición en general y se admite el método LIFO, el cual está prohibido para las normas internacionales. Bajo la siguiente tabla analizamos el método PEPS y vemos que la primera compra es la primera venta por lo cual la existencia final quedara a valores de la ultima compra.

Cuadro 3 (Scravaglieri, A. E., &amp; Giambone, S. (2010))

<b>METODO DE VALUACION DE INVENTARIO PEPS</b>						
CONCEPTO	UNIDAD	P.UNIT	SUBTOTAL	DEBE	HABER	SALDO
COMPRA 1	2.000,00	120,00	240.000,00	240.000,00		240.000,00
COMPRA 2	3.000,00	130,00	390.000,00	390.000,00		630.000,00
VENTA	-1.500,00			0,00	180.000,00	450.000,00
COMPRA 3	1.500,00	135,00	202.500,00	202.500,00		652.500,00
VENTA	-2.200,00			0,00	281.000,00	371.500,00
	2.800,00			832.500,00	461.000,00	371.500,00

COMPRA 1		COMPRA 2		COMPRA 3	
2000	1500	3000	1700	1500	
	500				
2000	2000	1300		1500	

Bajo el método de promedio ponderado las ventas serán valuadas al promedio del valor de las compras, así vemos que la venta de las primeras 1500 unidades se realiza al valor de los 126 que surgen del promedio del valor de las 2 primeras compras.

Cuadro 4 (Scravaglieri, A. E., &amp; Giambone, S. (2010))

<b>METODO DE PROMEDIO PONDERADO</b>						
CONCEPTO	UNIDAD	P.UNIT	SUBTOTAL	DEBE	HABER	SALDO
COMPRAS	2.000,00	120,00	240.000,00	240.000,00		240.000,00
COMPRAS	3.000,00	130,00	390.000,00	390.000,00		630.000,00
VENTA	-1.500,00			0,00	189.000,00	441.000,00
COMPRAS	1.500,00	135,00	202.500,00	202.500,00		643.500,00
VENTA	-2.200,00			0,00	283.140,00	360.360,00
	2.800,00			832.500,00	472.140,00	360.360,00
COMPRAS UNICAS				promedio		
2000	1500					
3000	2200			126		
1500						
				128,7		
6500	3700					
2800						

En la norma internacional se elimina la fórmula de asignación del costo de inventarios denominado últimas entradas primeras salidas ("LIFO"). Esta fórmula asume que los costos de los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción son los primeros en salir. Mediante la aplicación de esta fórmula, las existencias al finalizar el ejercicio quedan reconocidas a los precios de adquisición o de producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados los costos son más actuales.

Cuadro 5 (Scravaglieri, A. E., & Giambone, S. (2010))

<b>METODO DE VALUACION DE INVENTARIO LIFO</b>						
CONCEPTO	UNIDAD	P.UNIT	SUBTOTAL	DEBE	HABER	SALDO
COMPRA	2.000,00	120,00	240.000,00	240.000,00		240.000,00
COMPRA	3.000,00	130,00	390.000,00	390.000,00		630.000,00
VENTA	-1.500,00			0,00	202.500,00	427.500,00
COMPRA	1.500,00	135,00	202.500,00	202.500,00		630.000,00
VENTA	-2.200,00			0,00	286.000,00	344.000,00
	2.800,00			832.500,00	488.500,00	344.000,00
COMPRA 1			COMPRA 2			COMPRA 3
2000			3000	2200		1500
2000			800			1500
						1500

<b>RESUMEN COMPARATIVO</b>			
	INVENTARIO		CV
PEPS	371500		461000
PROMEDIO	360360		472140
LIFO	344000		488500

Del cuadro comparativo surge que con el método PEPS la existencia final queda a mayor costo que los otros métodos y el costo de ventas quedaran valuados a menor costo que los otros dos métodos y con el método LIFO tengo un valor de inventario menor y un costo de ventas mayor lo cual afectara el Estado de Resultados dando una menor utilidad.

### 2.3 Bienes de cambio de producción prolongada

- Bienes de cambio de producción o construcción prolongada, para las Normas Argentinas se utiliza el VNR proporcionado por el grado de avance y del correspondiente proceso de generación de resultados para casos específicos y para el resto de los casos se utilizara el costo de reposición de los bienes de similar grado de avance, tomado de un mercado activo o en su defecto a su costo de reproducción mientras que bajo la norma internacional es más restrictivo y si el resultado del contrato de construcción puede ser estimado en forma confiable, las ventas y costos son reconocidos por el grado de avance y se tratan bajo el IAS 11.

#### **2.4 Determinación del costo**

- Se elimina el costeo directo como un sistema de valuación. El sistema de costeo directo requiere que el costo de producción se determine tomando en cuenta únicamente los costos variables de fabricación (varían en relación con el volumen de producción). Los costos fijos de fabricación se excluyen del costo de producción y se incluyen en los resultados del periodo en que se incurren. La NIF establece que el costo de producción de los inventarios debe incluir, sin excepción alguna, todos los costos de compra, de conversión y todos los otros costos y gastos incurridos para poner los inventarios en su presente condición, para estar de acuerdo con la definición de costo de adquisición.

Cuadro 6 (Scravaglieri, A. E., & Giambone, S. (2010))

DIFERENCIA ENTRE COSTEO ABSORVENTE Y COSTEO DIRECTO						
<u>Determinacion de costeo de produccion</u>						
				Costeo Absorvente	Costeo Directo	
Materia prima utilizada				210	210	
Mano de obra directa				90	90	
<u>Gastos directos de fabricacion</u>						
	fijos	80				
	variables	65		145	65	
<u>Gastos de produccion</u>				445	365	
unidades producidas				500	500	
costo unitario				0,89	0,73	
<u>Determinacion de costo de venta</u>						
unidades vendidas año 1		200				
unidades vendidas año 2		300				
<u>Asiento contable año 1</u>						
				Debe	Haber	Diferencia
costo de venta				178	146	32
	inventario				178	146
<u>Asiento contable año 2</u>						
				Debe	Haber	Diferencia
costo de venta				267	219	48
	inventario				267	219
<u>Costo total ambos ejercicios</u>				445	365	

## 2.5 CUADRO COMPARATIVO RESUMEN

A modo de conclusión se detalla el cuadro resumen

CONCEPTO	NORMA NACIONAL	NORMA INTERNACIONAL
	RT 17	NIC 2
Criterio de medición de inventario general	Costo reposición	Costo o VNR el menor
Método de control de Inventarios	Método FIFO o CPP	Costo de reposición o Método LIFO.
Bienes de cambio de producción prolongada	VNR proporcionado al grado de avance y generación de resultados	Contratos de construcción, los ingresos y los costos asociados deben ser reconocidos con referencia al estado de terminación de la actividad producida al final del periodo sobre el que se informa.
Determinación del costo	Costeo directo o Absorbente	Costeo Absorbente

### **3. Análisis de caso práctico de la empresa “La Dulce SA “ en su aplicación por primera vez de las NIIF en sus Estados Contables cerrados al 31/05/2013**

#### **3.1. Análisis del rubro en los Estados contables consolidados 2012 antes de la norma internacional**

##### **3.1.1 Criterios de valuación exposición usados en los bienes de cambio**

La sociedad había valuado parte de sus inventarios a su valor de reposición o reproducción, según corresponda, al cierre de cada ejercicio.

- Mercadería de reventa: al costo de reposición al cierre de cada ejercicio o valor de mercado, el menor.
- Productos terminados, en proceso y materias primas de propia elaboración: al costo de refabricación o valor de mercado, el menor.
- Materiales: los principales, que incluyen las Materias Primas compradas, se valoraron al costo de reposición y el resto de los materiales, al precio de la última compra.
- Importaciones en curso: al precio de compra más los gastos de importación, sin exceder su valor recuperable.

Composición del rubro:( Estados contables básicos)

Mercadería de reventa	13.501
Productos terminados	245.780
Productos en proceso	142.386
Materias primas y materiales	216.766
Previsión para desvalorización e inmovilización de materias	
Primas y materiales	(1.429)
Importaciones en curso	1.840
	618.844
anticipo a proveedores	14.786
total	633.630

La Sociedad organiza su estructura de negocio en cuatro segmentos, los cuales comprenden:

- Azúcar, Jarabes y Alcohol: incluye producción y venta de azúcar y subproductos.
- Papel y Librería: incluye producción y venta de papel y derivados directos.
- Productos Primarios: incluye producción y venta de productos agropecuarios y frutas.
- Financiero y Otros: incluye las actividades financieras y las restantes actividades realizadas por la sociedad, que no encuadran en las categorías descriptas, que

comprenden principalmente gastos y activos de las áreas de servicios y corporativas.

El resultado operativo y los activos identificables para cada segmento han sido determinados después de ajustes de consolidación. Las transferencias entre los segmentos se efectúan a precios establecidos por la sociedad, que reflejan aproximadamente los precios de mercado. Los mismos se registran en el Costo de Mercaderías Vendidas.

### **3.2. Análisis del rubro en los Estados contables consolidados 2013 con aplicación de la norma internacional**

Los presentes estados financieros correspondientes al ejercicio finalizado el 31 de Mayo de 2013, son los primeros estados financieros consolidados anuales presentados de acuerdo con las NIIF.

Hasta el ejercicio finalizado el 31 de Mayo de 2012 inclusive se preparó los estados financieros de acuerdo con las NCP anteriores. La información financiera correspondiente a esos períodos anteriores, incluida en los presentes estados financieros consolidados con propósitos comparativos, ha sido modificada y se presenta de acuerdo con las bases indicadas por la Norma Internacional.

#### **3.2.1 Criterios de valuación exposición usados en los bienes de cambio**

Los inventarios se valúan al costo o al valor neto de realización, el que resulte menor.

Los costos incurridos para llevar cada producto a su ubicación actual y darle su condición actual, se contabilizan de la siguiente manera:

- Mercadería de reventa y materiales: Al costo de compra.
  
- Productos terminados, en proceso y materias primas de propia elaboración: Al costo de los materiales y la mano de obra directa y una proporción de los costos fijos de producción basada en la capacidad normal de operación, excluyendo los costos por préstamos.
  
- Productos agropecuarios: Cereales: han sido medidos a su valor neto de realización, correspondiente a las respectivas cotizaciones al cierre de cada ejercicio en los mercados a los que normalmente accede la sociedad, netas de los costos adicionales que generará su comercialización.
  
- Otras existencias: Semillas y Existencias varias: han sido medidos a su costo de reposición al cierre de cada ejercicio, que no supera su valor neto de realización.
  
- Importaciones en curso: al precio de compra más los gastos de importación, sin exceder su valor recuperable.

El valor neto de realización es el precio de venta estimado en el giro normal de los negocios, menos los costos estimados de completamiento y los costos estimados necesarios para efectuar la venta.

Tabla 1. Componentes bienes de cambio (extraída de balance la Dulce SA 2013)

	<b>31.05.2013</b>	<b>31.05.2012</b>	<b>01.06.2011</b>
Mercadería de Venta	41.606	13.501	42.020
Productos Terminados	239.354	220.454	131.963
Productos en Proceso	183.159	142.386	105.645
Materias Primas y Materiales	232.496	186.529	199.009
<b>Subtotal</b>	<b>696.615</b>	<b>562.870</b>	<b>478.637</b>
Importaciones en curso	2.629	1.840	630
<b>Total Inventarios</b>	<b>699.244</b>	<b>564.710</b>	<b>479.267</b>

### 3.3. Inicio de aplicación de la norma internacional

Teniendo en cuenta lo desarrollado hasta el momento se procederá ahora a realizar un análisis de la empresa La Dulce SA y ver los efectos contables en la aplicación por primera vez de la norma internacional.

La RT N° 26 (adopción de las normas internacionales de información financiera ) tuvo vigencia obligatoria en los estados financieros de la Sociedad y sus subsidiarias, a partir del ejercicio que se inició el 1° de Junio de 2012, por lo que los presentes estados financieros correspondientes al ejercicio finalizado el 31 de Mayo de 2013, son los primeros estados financieros consolidados anuales presentados de acuerdo con las NIIF.

### 3.4. Efecto de la aplicación de la norma internacional en el Estado de Situación patrimonial y Estado de Resultados.

Se determinó los efectos de los cambios en las normas contables profesionales aplicadas hasta el cierre del ejercicio anterior finalizado el 31 de Mayo de 2012. Estos efectos han sido registrados de acuerdo con la NIIF1 (adopción por primera vez de las NIIF) en forma retroactiva, modificando la medición y presentación de los saldos de activos y pasivos determinados al 1° de Junio de 2011 (fecha de la transición a las NIIF), como así también la medición y presentación de los activos y pasivos registrados al 31 de Mayo de 2012 y del resultado integral total neto correspondiente al ejercicio finalizado en esa fecha.

Los efectos de estos cambios se presentan en los presentes estados financieros consolidados y en ese sentido de acuerdo con la citada norma se preparo conciliaciones entre :

- i) el patrimonio consolidado determinado de acuerdo con las NCP anteriores y las NIIF a la fecha de la transición a las NIIF (1° de Junio de 2011) y al cierre del ejercicio finalizado al 31 de Mayo de 2012 y,
- ii) y el resultado neto determinado de acuerdo con las NCP anteriores y las NIIF al cierre del ejercicio finalizado al 31 de Mayo de 2012.

En virtud de lo dispuesto por la Resolución N° 368/01 de la CNV, la publicación de los estados financieros consolidados debe presentarse precediendo a los estados financieros separados de la emisora. Por tal motivo y para su correcta interpretación, los presentes estados financieros consolidados deben ser leídos junto con los estados financieros separados, que se presentan a continuación de la presente información consolidada.

Estos estados financieros consolidados han sido preparados sobre la base del modelo de costo histórico, a excepción de los instrumentos financieros derivados que han sido medidos por su valor razonable.

Se han efectuado ciertos cambios de exposición en los estados financieros consolidados informados con propósitos comparativos para uniformar con la presentación de los correspondientes al 31 de Mayo de 2013.

### 3.5. Explicación de la transición a las NIIF

Principales ajustes y reclasificaciones de la transición a las NIIF, como así también se presentan las siguientes conciliaciones relacionadas con dicha transición:

Tabla 2. Conciliación del patrimonio consolidado al 1° de Junio de 2011 ( extraída de balance la Dulce SA 2013)

	<b>Patrimonio atribuible a los propietarios</b>	<b>Participaciones no controladoras-D</b>	<b>Patrimonio total</b>
<b>Patrimonio según NCP anteriores</b>	<b>1.366.440</b>	<b>139.934</b>	<b>1.506.374</b>
<b>Partidas conciliatorias:</b>			
A- Inventarios, neto de impuesto diferido	(25.459)		(25.459)
A- Inventarios (efecto en asociadas), neto de impuesto diferido	(8.272)	(1.709)	(9.981)
B- Provisiones, neto de impuesto diferido	5.396		5.396
C- Impuesto diferido	(9.822)		(9.822)
C- Impuesto diferido (efecto en asociadas)	(3.200)		(3.200)
<b>Patrimonio según NIIF</b>	<b>1.325.083</b>	<b>138.225</b>	<b>1.463.308</b>

Tabla 3. Conciliación del patrimonio consolidado al 31 de Mayo de 2012 ( extraída de balance la Dulce SA 2013 )

	<b>Patrimonio atribuible a los propietarios</b>	<b>Participaciones no controladoras - D</b>	<b>Patrimonio total</b>
<b>Patrimonio según NCP anteriores</b>	<b>1.488.421</b>	<b>145.480</b>	<b>1.633.901</b>
<b>Partidas conciliatorias:</b>			
A- Inventarios, neto de impuesto diferido	(35.187)		(35.187)
A- Inventarios (efecto en asociadas), neto de impuesto diferido	(1.250)	(4.255)	(5.505)
C- Impuesto diferido	(4.822)		(4.822)
C- Impuesto diferido (efecto en asociadas)	(3.200)		(3.200)
<b>Patrimonio según NIIF</b>	<b>1.443.962</b>	<b>141.225</b>	<b>1.585.187</b>

Tabla 4. Conciliación del resultado neto y el resultado integral total neto consolidado correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de Mayo de 2012 ( extraída de balance la Dulce SA 2013)

	<b>Ganancia integral neta del ejercicio atribuible a los propietarios</b>	<b>Participaciones no controladoras - D</b>
<b>Según NCP anteriores</b>	<b>222.981</b>	<b>31.072</b>
<b>Partidas conciliatorias:</b>		
A- Inventarios, neto de impuesto diferido	(9.728)	
A- Inventarios (efecto en asociadas), neto de impuesto diferido	7.022	(2.546)
B- Provisiones, neto de efecto impositivo	(5.396)	
C- Impuesto diferido	5.000	
<b>Según NIIF</b>	<b>219.879</b>	<b>28.526</b>

### 3.6. Notas explicativas a los ajustes y reclasificaciones de la transición a las NIIF

Se explican un resumen a continuación, los principales ajustes y reclasificaciones de la transición a las NIIF que afectan el patrimonio consolidado y el resultado integral total neto correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de Mayo de 2012, y que surgen de comparar las políticas contables aplicadas en la preparación de los estados financieros consolidados hasta el cierre del ejercicio anterior finalizado el 31 de Mayo de 2012 (NCP) y las políticas contables aplicadas en la preparación de los estados financieros consolidados a partir del ejercicio iniciado el 1° de Junio de 2012 (NIIF).

- En virtud de las NCP anteriores, la sociedad había valuado parte de sus inventarios a su valor de reposición o reproducción, según correspondiera, al cierre de cada ejercicio, considerando los precios de contado para los volúmenes habituales de compra, netos de los descuentos obtenidos de proveedores, más los gastos de importación relacionados cuando correspondiera.
- Conforme a la NIC 2 (Inventarios), las NIIF requieren que los inventarios se valúen al costo o valor neto de realización, el que sea menor.

La Sociedad adicionalmente expuso los efectos sobre sus subsidiarias.

Por otro lado, las NCP anteriores establecen que el costo de ventas de bienes, debe exponerse por el valor de reposición o reproducción de los bienes al momento de cada venta. La diferencia entre el costo histórico y el determinado como fue mencionado era expuesta en el rubro “Ingresos (costos) financieros, netos”. Según NIIF, el costo de los bienes vendidos debe

ser expresado a su valor histórico, conforme el criterio mencionado anteriormente para los inventarios.

Al 31 de Mayo de 2012, como consecuencia de las diferencias existentes entre las NPC anteriores y las NIIF, se ha expuesto el costo de los bienes vendidos por su valor histórico reclasificando los revalúos de los costos de venta de bienes del rubro “Ingresos (costos) financieros, netos” al rubro “Costo de ventas” del estado consolidado del resultado integral.

De lo expuesto podemos concluir que la diferencia en los criterios de valuación afectan el Patrimonio Neto de la empresa provocando un caída en su monto debido a su valuación a costos históricos con la aplicación de la norma internacional.

Con respecto al estado de resultados también surgen una disminución en la utilidad neta debido a las diferencias en la determinación de los costos de venta reclasificando los ingresos por revalúos en costo de ventas.

## IV. CONCLUSIONES

En función al objetivo planteado en este trabajo y luego del análisis del marco teórico - práctico de tanto las Normas Contables Argentinas y Normas Internacionales de contabilidad con respecto al rubro inventarios, se expresa que en ambas normas hemos podido identificar los componentes del rubro, forma de determinación de los costos, sus partes integrantes y tenido en cuenta situaciones especiales tanto con respecto a los componentes financieros y los de proceso de producción prolongada.

Así, a modo de conclusión se destaca que ambas normas son bastante similares en cuanto a la definición conceptual del rubro lo cual nos lleva también a tener similitudes en sus componentes. Con respecto a la forma de determinación del costo, una diferencia clave se da en el criterio general de valuación: son costos corrientes de reposición o reproducción para la norma nacional mientras que para la norma internacional será el costo o VNR, el menor. Surge además que en la determinación del costo, la norma internacional no admite el costeo directo sino que solo el absorbente para estar de acuerdo con la definición de costo de adquisición (costos en que incurrió para llevar los inventarios a condición y ubicación actual).

Así, teniendo en cuenta lo expresado, se puede decir que estas diferencias de valuación y determinación de costo son causales del primer impacto en el estado de situación patrimonial que a su vez afecta el Patrimonio Neto disminuyendo su valor debido a la valuación en general a costos históricos del rubro en el caso práctico analizado luego de la aplicación de la norma internacional.

Se puede observar también diferencias en los sistemas de control de inventarios puesto que la norma internacional permite el PEPS y PPP no acepta el LIFO dado que este último suele ser usado más para términos financieros y podría tener un efecto potencial de distorsión en materia de beneficio declarado. La norma nacional permiten stocks de producto en proceso y terminado se valúan a precio promedio ponderado e incluyen ingresos al sistema de costos proveniente de los existencias valuadas a costo de reposición y para la determinación del costeo por absorción se incorporan amortizaciones, gastos de fábrica e impuestos provenientes de la contabilidad ajustada por inflación.

Para finalizar y terminar de cerrar el análisis de conclusiones se expresa que en función a estas diferencias, en conjunto con las del estado de situación patrimonial antes expresadas, se afecta el costo de ventas y es lo que causa el segundo impacto en el Estado de Resultados en el caso práctico analizado donde surge una disminución en la utilidad neta debido a las diferencias en la determinación de los costos reclasificando partidas de ingresos por revaluó a costo de ventas.

## V. BIBLIOGRAFIA

Cardona, J., & Carvalho, J. A. (2001). Aspectos más importantes de la NIC 2(inventarios), la NIC 16(propiedad,planta y equipo),NIC 27(estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en subsidiarias) y la NIC 28(contabilización de las inversiones en empresas asociadas). México: IASB.

FACPCE. (11 de diciembre de 1987). Normas Particulares de exposición Contable para entes comerciales, industriales y de servicios. *Resolución Técnica N 9*. San Salvador de Jujuy, Jujuy, Argentina. Recuperado el 2014

FACPCE. (8 de diciembre de 2000). Resolución Técnica N° 17. *Normas Contables Profesionales:Desarrollo de cuestiones de aplicación general*. Esquel, Chubut, Argentina: FACPCE. Recupero 2014

Garcia, N., Werbin, E., & Quadro, M. (2013). *Fundamentos de contabilidad I*. Córdoba: Asociación Cooperadora de la FCE de la UNC.

Garcia, N., Werbin, E., & Quadro, M. (2013). *Fundamentos de contabilidad II*. Córdoba: Asociación Cooperadora de la FCE de la UNC.

IASB. (2003). Norma Internacional de contabilidad N°2. *NIC 2-Inventarios*.

Sanchez Serna, A., & Arias Bello, M. (2011). Valuación de activos: una mirada desde las normas internacionales de información financiera,los estándares internacionales de valuación y contexto actual colombiano. *Cuadernos contables. vol 12*.

Scravaglieri, A. E., & Giambone, S. (2010). *Auditoria. Marco conceptual*. Córdoba: Asociación Cooperadora FCE.

Soto Restrepo, B., Mesa Velazquez, G., & Quiroz Jamarillo, J. (2013). Análisis comparativo del tratamiento contable y financiero de los inventarios entre la NIC 2 plena,NIIF 13 Pymes y decreto 06. *Cuadernos Contables. Vol 14*.

Yardin, A. (2011). *Informe 1- Area de Contabilidad de Gestión-La valuación de los Bienes de Cambio en los estados de situación patrimonial de empresas industriales*. Buenos Aires.