

INVENTARIOS O EXISTENCIAS (NIC-2)

Elaborado por:
Lic. Rocío Paletti

INVENTARIOS O EXISTENCIAS (NIC-2)

Recuerde que las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son fundamentales en la profesión contable. En este apartado se ve todo lo relacionado con los inventarios o existencias en relación con la NIC-2. Por lo que se recomienda leer y estudiar los conceptos de la norma.

¿QUÉ SON LOS INVENTARIOS?

Los inventarios son todos los productos que una empresa compra con la intención de, transformados o no, venderlos en un futuro cercano (un año o menos). Al respecto, Romero, J. (2010) define:

“

Los inventarios (mercancías) se integran a aquellos bienes que las empresas adquieren para su posterior venta, pudiendo mediar o no el proceso de transformación; por tanto, son mercancías sujetas a la compraventa y constituyen el objetivo principal de cualquier empresa comercial o industrial: la obtención de utilidades. (Romero, 2010, p. 424)

”



Así mismo, el consejo de normas internacionales de contabilidad, IASB, (2010), define a los inventarios como activos:

- A. Mantenidos 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.

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

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. (P. A326)

¿QUÉ PRETENDE LA NORMA?

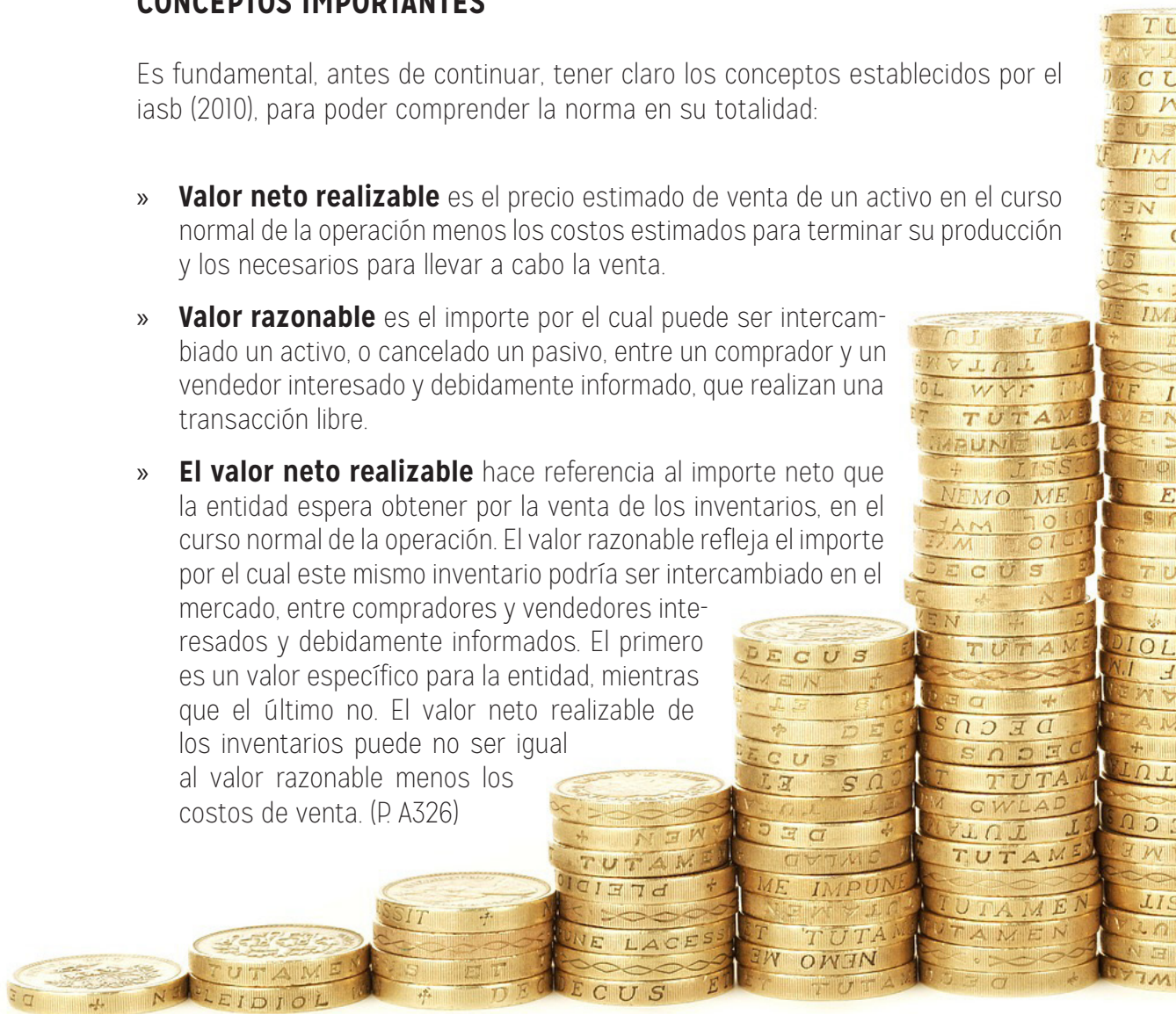
La NIC-2 busca establecer el tratamiento contable para los inventarios; indicar cuándo se tratan como activos, explicar la determinación del costo y el reconocimiento del gasto.



CONCEPTOS IMPORTANTES

Es fundamental, antes de continuar, tener claro los conceptos establecidos por el iasb (2010), para poder comprender la norma en su totalidad:

- » **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 importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre.
- » **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 importe por el cual este mismo inventario podría ser intercambiado en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados. 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. (P. A326)



ALCANCES DE LA NORMA

¿Cuál es el alcance de la NIC-2? La norma, en sus puntos 2 al 5 indica que es aplicable a todos los inventarios, exceptuando los siguientes, para los cuales existen normas de aplicación específicas:

- » Las obras en curso, producto de contratos de construcción (NIC-11)
- » Los instrumentos financieros (NIC-32 y NIIF-9)
- » Los bienes biológicos concernientes a la actividad agrícola y bienes agrícolas en el lugar de cosecha o recolección (NIC-41).
- » Los productos agrícolas tras la cosecha o recolección, minerales y productos minerales, cuando sean calculados por su valor neto realizable.
- » Las materias primas cotizadas comerciadas por intermediarios, cuando éstos midan sus existencias al valor razonable menos costos de venta.

MEDICIÓN DE LOS INVENTARIOS

La norma establece que cuando exista duda en la forma de medir los inventarios, siempre se hará con el valor más bajo, entre el costo y el valor neto realizable.

Además, explica que el costo de los productos, incluye todos los costos en los que se haya incurrido para darles la condición y la ubicación actual. Por lo tanto, debe incluirse:

1. COSTOS DE ADQUISICIÓN:

- » El precio de compra
- » Aranceles de importación y otros impuestos
- » Transportes
- » Almacenamiento

Es importante agregar cualquier costo directamente aplicable a la compra de las mercaderías. Por otro lado, los descuentos y rebajas se restan para calcular este costo de adquisición.

2. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN:

- » Mano de obra directa

La parte de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Dos conceptos que son parte de contabilidad de costos, y que deben estar presentes, en todo momento, son:

- A. Costos indirectos fijos:** son los que se mantienen constantes, sin importar el volumen de producción (por ejemplo: depreciación, mantenimiento de edificios y equipos de la fábrica).
- B. Costos indirectos variables:** son los costos que cambian directamente, con el volumen de producción obtenida (por ejemplo: materiales y mano de obra indirecta).

3. OTROS COSTOS:

- » Se incluyen otros costos sólo, si se hubiera incurrido en ellos, para dar a los productos terminados su condición y ubicación actuales.
- » No se incluyen como costo y deben ser reconocidos como gastos. Cantidades anormales de desperdicio de:
 - > Materiales.
 - > Mano de obra.
 - > Otros costos de producción.
 - > Costos de almacenamiento (salvo cuando sean necesarios en el proceso productivo).
 - > Costos indirectos de administración que no ayudaron a dar las condiciones y ubicación actual de los bienes.
 - > Costos de venta.
 - > Diferencias de cambio.
- » Por ejemplo, los costos del diseño de bienes para clientes concretos. Para tener en cuenta:
 - A. Para los prestadores de servicios que tengan inventarios, la norma indica que se medirán por los costos que implique su producción. Por ejemplo: mano de obra y personal directamente implicado en la prestación del servicio; personal de supervisión y otros costos indirectos aplicables.
 - B. Para el costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos, de acuerdo con la NIC-41 agricultura, se calcularán, para su reconocimiento inicial, por el valor razonable menos los costos de venta en el momento de su cosecha o recolección.

Técnicas de medición de costos

Existen dos técnicas para la medición del costo de los inventarios que se pueden utilizar por comodidad, siempre que el resultado de emplearlas se aproxime al costo:

- » Los costos estándares se crean a partir de un estándar de consumo de:
 - > Materias primas
 - > Suministros
 - > Mano de obra
 - > Eficiencia
 - > Utilización de la capacidad

EL COSTO SE ESTABLECE DEDUCIENDO, DEL PRECIO DE VENTA, UN PORCENTAJE PROPORCIONADO DE MARGEN BRUTO. ES COMÚN UTILIZAR UN PORCENTAJE MEDIO PARA CADA DEPARTAMENTO

El método de los minoristas se utiliza en el sector comercial al por menor, para la medición de existencias, cuando hay muchos artículos que rotan rápidamente, con márgenes parecidos y que sería imposible usar otros métodos de cálculo de costos. En estos casos, el costo se establece deduciendo,

del precio de venta, un porcentaje proporcionado de margen bruto. Es común utilizar un porcentaje medio para cada departamento.

FÓRMULAS DE CÁLCULO DEL COSTO

El costo de los inventarios de productos que son especiales, que no pueden ser intercambiados entre sí, y los bienes y servicios producidos y apartados para proyectos específicos, se determinan mediante la identificación concreta de sus costos individuales. Es decir, cada tipo de costo definido se distribuye entre determinadas partidas identificadas de los inventarios.

- » Primera entrada primera salida (PEPS, en inglés: *first-in, first-out*, FIFO)
- » Costo promedio ponderado

Por el contrario, para los inventarios con una naturaleza o uso desigual, pueden utilizarse fórmulas de costo diferentes.

- » No se permite último en entrar, primero en salir (UEPS)

VALOR NETO REALIZABLE (V.N.R.)

Según el IASB, el costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos:

- » Estén dañados
- » Sean parcial o totalmente obsoletos
- » Sus precios de mercado bajaron
- » Sus costos estimados de terminación o venta aumentaron

SI SE COMPRUEBA QUE LAS CIRCUNSTANCIAS CAMBIARON Y EL V.N.R. AUMENTÓ, SE HARÁ EL AJUSTE PARA QUE EL NUEVO VALOR CONTABLE SEA EL MENOR ENTRE EL NUEVO V.N.R. Y EL COSTO.

En estos casos, rebajar el saldo hasta que el costo sea igual al valor neto realizable es aceptable, dado que los activos no deben registrarse en libros por arriba de los montos que se espera obtener por su venta o uso.

Para lo anterior, las estimaciones del valor neto realizable se apoyarán en la información más fiable disponible, en ese momento, sobre el importe por el que se estima realizar los inventarios. Teniendo en cuenta los cambios de precios o costos.

Posteriormente, en cada periodo se realizará una nueva evaluación del valor neto realizable. Si se comprueba que las circunstancias cambiaron y el V.N.R. aumentó, se hará el ajuste para que el nuevo valor contable sea el menor entre el nuevo V.N.R. y el costo.

RECONOCIMIENTO COMO UN GASTO

La NIC-2 indica que cuando los inventarios sean vendidos, el monto en libros de ellos se reconocerá como costo del mismo periodo en que fueron vendidos y se reconoció ese ingreso.

También se reconocerá en el mismo periodo que ocurra cualquier rebaja del valor o pérdidas en las existencias. Si se da un incremento en el V.N.R. se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios, que fueron reconocidos como gasto, en el periodo en que se dé la recuperación del valor.

INFORMACIÓN A REVELAR

De acuerdo con la NIC-2 en los estados financieros, se revelarán:

- A. Políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios (incluyendo la fórmula de medición de los costos).
- B. El importe total en libros de los inventarios y los importes parciales.
- C. El importe en libros de las existencias llevadas al valor razonable menos costos de venta.
- D. El importe de los inventarios que fueron reconocidos como gastos en el periodo.
- E. El monto de las rebajas de valor de los inventarios reconocidos como gastos en el periodo.
- F. El importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, reconocido como una reducción en el gasto por inventarios en el periodo.
- G. Las razones, circunstancias o eventos que produjeron la reversión de las rebajas de valor.
- H. El monto en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas.

Normalmente los inventarios se clasifican de la siguiente manera:

- » Mercaderías
- » Suministros para la producción
- » Materias primas
- » Productos en curso
- » Productos terminados

En el caso de los inventarios de un prestador de servicios, éstos pueden ser descritos como trabajos en curso.

El IASB establece que el importe de los inventarios reconocido como gasto, se denomina generalmente costo de las ventas y comprende:

- » Los costos previamente incluidos en la medición de los productos que se han vendido
- » Los costos indirectos no distribuidos
- » Los costos de producción de los inventarios por importes anómalos.



RELACIÓN DE LOS INVENTARIOS EN EL CICLO DE COMPRAS

El inventario de mercancías es una de las figuras principales en el ciclo de compras de una empresa, es fundamental al igual que el efectivo. Para comprender mejor el funcionamiento del ciclo de compras se utiliza el gráfico de Guajardo, G. (2008) sobre el ciclo de una operación de una organización económica.

En este gráfico se observa todo el ciclo completo de la operación de una empresa. Si se presta atención, el centro de la actividad se enfoca en el efectivo; con él se hacen compras y pagos a proveedores, que obtiene la mercadería, la cual se vende y con esto se obtiene nuevamente el efectivo. Éste a su vez permite hacer frente a:

- » Gastos de operación
- » Gastos y productos financieros
- » Otros gastos y productos
- » Impuestos

Una vez que se cubrieron todos los gastos anteriormente citados, se plantea una situación:

- » Si existe un excedente de efectivo se hacen inversiones temporales y se adquiere activo fijo, con la ayuda de capital contable o de nuevos pasivos a largo plazo.
- » Si hay un faltante de efectivo, se busca solucionar con un pasivo a corto plazo.

La importancia del efectivo en una empresa ha sido tema central de las lecturas pasadas; ahora se sabe que el efectivo se usa, primordialmente, para adquirir los inventarios que posteriormente se venderán para nuevamente tener más efectivo. Es decir, sin el inventario sería prácticamente imposible la continuidad de este ciclo y el logro del objetivo de la gran mayoría de las empresas, que es el fin de lucro.





Figura 1. Inventario de mercancías

Elaboración propia con base en: Fuente: (Guajardo, G., Andrade, N. 2008, pág. 367)



Ya se conoce qué son los Inventarios y los lineamientos que indica la NIC-2 al respecto.

Ahora, se retoma el Estado de Situación Financiera, que se ha desarrollado en clases anteriores como ejemplo. Pero, primeramente, se recuerda como estaba compuesto:

**INVERSIONES C&S S.A.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
AL 30 DE SETIEMBRE DE 2014
(CIFRAS EXPRESADAS EN COLONES COSTARRICENSES)**

ACTIVO

ACTIVO CORRIENTE

10100	EFFECTIVO EN CAJA Y BANCOS		10.048.791,00
10102	CAJA CHICA	500.000,00	
10103	BANCO IBK CTA. CTE. #105896 (COLONES)	4.963.577,00	
10104	BANCO IBK CTA. CTE. #105897 (DÓLARES)	4.585.214,00	
11000	CUENTAS POR COBRAR		32.273.832,55
11001	CUENTAS POR COBRAR CLIENTES	25.699.230,00	
110011	ESTIMACIÓN CUENTAS INCOBRABLES	-385.488,45	
	CUENTAS POR COBRAR CLIENTES NETAS	25.313.741,55	
11002	CUENTAS POR COBRAR SOCIOS	4.365.250,00	
11003	CUENTAS POR COBRAR EMPLEADOS	2.594.841,00	
12000	DOCUMENTOS POR COBRAR		10.256.300,00
13000	INVENTARIOS		44.932.726,00
	TOTAL ACTIVO CORRIENTE		97.511.649,55

ACTIVO NO CORRIENTE

14000	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO		102.835.748,00
15000	INTANGIBLES		9.682.500,00
	TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE		112.518.248,00
	TOTAL ACTIVO		210.029.897,55



En este apartado y la próxima le ctura se hará un estudio profundo sobre esta cuenta:

13000 • Inventarios

Los inventarios deben ser contabilizados con gran cuidado, para tener una seguridad razonable. Sobre ellos se deben realizar dos procedimientos:

1. Registrar
2. Valuar

En cada caso existen sistemas y métodos para realizar esos procedimientos, los cuáles son:

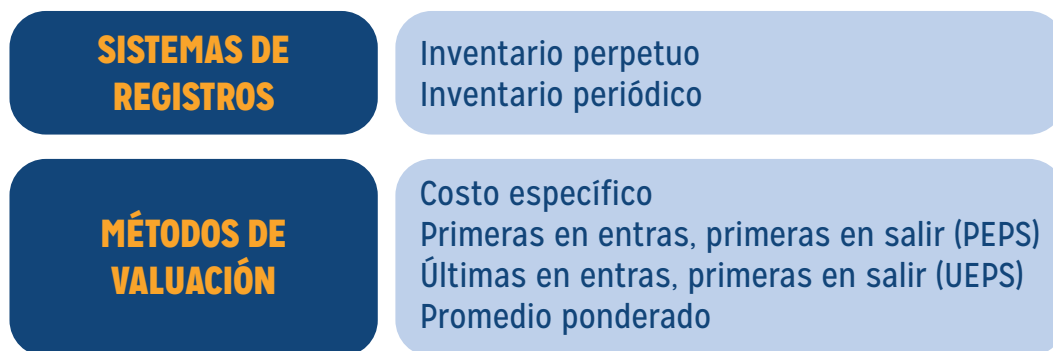


Figura 2. Metodología para inventarios

Fuente: Elaboración propia

¿En qué consiste cada método o sistema?

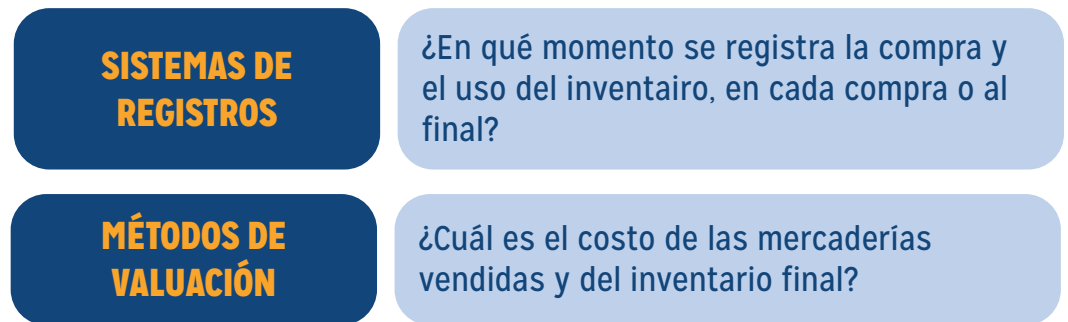


Figura 3. Metodología para inventarios

Fuente: Elaboración propia

SISTEMAS DE REGISTRO

Dependiendo del tipo de empresa y de sus necesidades de mantener o no actualizado el saldo de mercaderías en existencia, se debe elegir entre un sistema permanente o periódico.

PERMANENTE

Este sistema mantiene actualizado el saldo de la cuenta inventarios. Con el uso del software son más las empresas que utilizan este sistema. Antes era factible sólo en negocios dedicados a bienes costosos (por ejemplo, automóviles), pero resultaba imposible para empresas que vendían gran cantidad de productos de escaso valor y alta rotación. Según expresan Guajardo y Andrade (2008).

“

El sistema de registro perpetuo mantiene un saldo actualizado de la cantidad de mercancías en existencia y del costo de la mercancía vendida. Cuando se compra mercancía, aumenta la cuenta de Inventario de mercancías; cuando se vende, disminuye y se registra el costo de la mercancía vendida. En cualquier momento se puede conocer la cantidad de mercancías en existencia y el costo total de las ventas del periodo, por ello se nombra perpetuo. En este sistema no se utilizan las cuentas de compras, fletes sobre compras, devoluciones y bonificaciones sobre compras o descuentos sobre compras. Cualquier operación que represente cargos o abonos a estas cuentas se registrará directamente en la cuenta Inventario de mercancías. (Guajardo y Andrade, 2008, p. 222)

”



Con este sistema no es necesario realizar Inventarios físicos al final del periodo, porque el saldo se mantiene actualizado; sin embargo, se acostumbra hacer para comparar contra saldos y evitar errores, robos o fraudes. En resumen:



Figura 4. Permanente
Fuente: Elaboración propia

PERIÓDICO

En el sistema periódico se hace un inventario físico al final del período y ahí se realiza el cálculo del costo. No se lleva un saldo actualizado, es un sistema que puede ser usado en caso de venta de bienes de bajo valor y que a simple vista pueda saber si hay o no en inventario, ya que no se tiene otro medio para saber si hay o no existencias, más que fijándose personalmente. Según expresan Guajardo y Andrade (2008).

“

El sistema de registro periódico no mantiene un saldo actualizado de las mercancías en existencia. Siempre que se compran mercancías para revenderse se hace un cargo a la cuenta de compras. Las cuentas de devoluciones y bonificaciones sobre compras, descuentos sobre compras y fletes sobre compras se utilizan para devoluciones, descuentos recibidos por pronto pago y cargos de fletes en que se incurre al transportar mercancías. Como consecuencia de lo anterior, es necesario hacer un conteo físico para determinar las existencias de mercancías al finalizar el periodo. Cuando se aplica el sistema periódico no se registra el costo de la mercancía vendida cada vez que se efectúa una venta, sino hasta el fin del periodo. (Guajardo y Andrade, 2008, p. 222)

”





Figura 5. Periódico
Fuente: Elaboración propia

El costo de la mercadería vendida se calcula al final del periodo, de la siguiente manera:

INVENTARIO INICIAL		25.658.300,00
+ COMPRAS	54.322.169,00	
+ FLETES	3.623.400,00	57.945.569,00
- DEVOLUCIONES Y BONIFICACIONES SOBRE COMPRAS	(7.458.771,00)	
- DESCUENTO SOBRE COMPRAS	(653.415,00)	(8.112.186,00)
= COSTO DE LA MERCADERÍA DISPONIBLE		75.491.683,00
- INVENTARIO FINAL		(30.558.957,00)
= COSTO DE LA MERCADERÍA VENDIDA		44.932.726,00

Los asientos de cierre de costos son los siguientes:

30/09/2014	INVENTARIO FINAL	XXXXXXXXXX	
	Ventas	XXXXXXXXXX	
	Descuento sobre compras	XXXXXXXXXX	
	Devoluciones y bonificaciones sobre compras	XXXXXXXXXX	
	Ganancias y pérdidas Para cerrar cuentas de ingresos, complementarias de costos y registrar en libros el inventario final.		XXXXXXXXXX
30/09/2014	GANANCIAS Y PÉRDIDAS	GANANCIAS Y PÉRDIDAS	
	Compras		XXXXXXXXXX
	Fletes sobre compras		XXXXXXXXXX
	Descuentos sobre ventas		XXXXXXXXXX
	Devoluciones y bonificaciones sobre ventas		XXXXXXXXXX
	Inventario inicial		XXXXXXXXXX
	Para eliminar de los libros el inventario inicial y cerrar las cuentas de costos.		



Existe otra costumbre contable de solamente ajustar el inventario final, por ejemplo:

INVENTARIO INICIAL	25.658.300,00
INVENTARIO FINAL	30.558.957,00
AUMENTÓ EN:	4.900.657,00

En este supuesto, la compañía tiene registrada solo una cuenta de inventarios, entonces se registra el asiento de la siguiente manera:

30/09/2014	INVENTARIO	4.900.657,00	
	Registro para ajustar el saldo del inventario final.		4.900.657,00

Si el inventario baja, se da el ejemplo opuesto y el asiento sería al revés.

En el desarrollo de la próxima lectura se ve paso a paso los asientos contables de los sistemas de registros y el manejo de los métodos de valuación.

Se recomienda retomar la lectura completa de la NIC-2 y plantear todas las dudas que se presenten.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Guajardo, G. y Andrade de Guajardo, N. (2008). *Contabilidad Financiera*. (5ª ed.) Editorial Mc Graw Hill. [en línea] ISBN 9789701066218
- Romero, A. (2009). *Contabilidad Avanzada 1*. Editorial Mc Graw Hill. [en línea] ISBN 9789701072875
- Mesén, V. (2007). *Aplicaciones prácticas de las Normas Internacionales de Información Financiera*. Editorial Tecnológica de Costa Rica. [en línea] ISBN 9789977661872
- Meza, C. (2007). *Contabilidad: Análisis de Cuentas*. (11ª ed.). Editorial EUNED. [en línea] ISBN 997764859X
- Piedra, F. (2009). *Contabilidad Financiera Volumen 1*. Delta Publicaciones Universitarias. [en línea] ISBN 9788492453337
- Prieto, A. (2007). *Principios de Contabilidad*. (24ª ed.). Editorial LIMUSA. [en línea] ISBN 9789681870508



The logo for ILUMNO, featuring the word "ILUMNO" in white, uppercase, sans-serif font. The letter "O" is replaced by a white circle with a small gap at the top. The logo is positioned on the left side of the page, centered vertically, and is set against a solid orange rectangular background. The overall background of the page is a dark blue geometric pattern of overlapping triangles and polygons, with a large, semi-transparent dark blue circle in the center.