

“LOS COSTOS DE LOS BIENES DE CAMBIO Y LAS NIIF”

Liliana N. FERNÁNDEZ GÜEREÑA¹

Introducción

Las normas contables profesionales tienen por objetivo sustentar la elaboración de la información, orientada a determinar la magnitud de la riqueza creada en los procesos productivos y establecer la asignación del resultado entre los diversos agentes participantes en el proceso de distribución. Su producto final son los Estados Contables y éstos condicionan las decisiones que se adoptan en los escenarios económicos y financieros. Por ende, la norma nos indica los parámetros en los cuales el profesional contable debe desenvolverse, dentro de un contexto determinado.

La actividad económica tradicional estuvo signada por el intercambio comercial de los productos entre los diferentes países, como una constante a lo largo del tiempo. En la actualidad se ha transformado en procesos más dinámicos y ha ampliado el entorno de acción de las empresas y agentes económicos, lo que se tradujo en un traspaso de las fronteras con mayor asiduidad. A este proceso se lo ha denominado “globalización”, es decir una dinámica internacionalizadora y transnacionalizadora de la actividad económica y financiera, cuya actuación exige que sean eliminadas las barreras que impidan el libre tránsito de la riqueza y con ello las acciones que posibilitan su creación, a través de la actividad empresarial. Estas barreras implican la desregulación en casi todos los sectores de los distintos países, como el de la energía y telecomunicaciones entre otros.

A consecuencia de este proceso de globalización, la información contable también superó las fronteras nacionales, y con el afán de obtener información comparable y paliar los problemas de revelaciones distintas, de acuerdo con los diferentes países, hubo una convergencia de los métodos de elaboración y presentación de la información, lo que se denomina armonización contable internacional.

Armonización implica el proceso de adaptación de las normas contables nacionales a las internacionales, manteniendo ciertos contenidos de intereses jurídicos y económicos de cada país, con el fin de preservar un cierto grado de independencia, como es el caso de la Repúbli-

¹ Dra en Administración, Mgter en Gestión Empresarial y Especialista en Administración Financiera del Sector Público y Contador Público; Docente en el módulo “Planeamiento de Gestión y Decisiones Gerenciales” de la Carrera MGE de la Universidad Nacional del Comahue; profesora de las materias “Contabilidad de Costos” y Gestión de Empresas” de la Carrera CPN de la Universidad Nacional del Comahue y de “Contabilidad y Costos” de la Carrera Lic en Administración de la Universidad Nacional del Comahue. Mail: lilifergu@gmail.com.

ca Argentina con la sanción de las Resoluciones Técnicas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, *FACPCE*.

Otros países simplemente adoptaron las normas internacionales, debido a la presión ejercida por los intereses de grandes empresas transnacionales y, adoptar, significa eliminar todo el contenido regulatorio nacional para dar lugar a las normas internacionales como suyas.

En nuestros días, ante la necesidad de la mencionada comparabilidad de los Estados Financieros, parece existir consenso en elaborar las normas nacionales de acuerdo con las internacionales, pues es insoslayable el hecho de la creciente integración de los mercados mundiales y la existencia de tenedores de títulos como inversores, de múltiples nacionalidades. Por ello resulta pertinente obligar a las sociedades a publicar los Estados Financieros, de acuerdo con un grupo de normas internacionalmente aceptadas.

La Federación Internacional de Contadores Públicos, *IFAC*, la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, *IASB*, y las agencias y comités especializados, son los entes que agrupan a profesionales y que han elaborado la información financiera y su reciente revisión a nivel mundial, es decir, la armonización de las normas. Por consiguiente, ante este advenimiento de la globalización y el constante crecimiento de los mercados, los organismos de control y supervisión han considerado necesario, que los Estados Financieros reflejen el valor económico de las posiciones que mantiene una empresa, a fin de permitir una correcta evaluación de las oportunidades de inversión, y fomentar mecanismos de monitoreo y control del desempeño de las empresas del sistema comercial y financiero.

Actualmente, países como Brasil, por ejemplo, están adoptando las Normas Internacionales de Contabilidad, *NIIF*, y nuestro país no se encuentra ajeno a este proceso, ya que existe algún grado de consenso en el ámbito profesional de adoptarlas también.

Por lo expuesto, analizaremos, con espíritu crítico y reflexivo, la normativa que atañe a los bienes de cambio a nivel internacional comparándola con la argentina, ya que para la disciplina costos es un punto neurálgico a la hora de indagar sobre la conformación de los mismos, su reconocimiento contable y valorización.

1. Normas internacionales de información financiera

1.1. Objetivo y alcance

En el ámbito internacional, la normativa contable aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera, cuyo origen son las Normas Internacionales de Contabilidad, *NICs*. Hoy nos ocupa la *NIC N° 2: Existencias, Inventories*, revisada en 1993, y cuya aplicación fue a partir de los ejercicios anuales que comenzaron el 1° de enero de 2005. En el análisis seguiremos el ordenamiento de la misma, e insertaremos los comentarios sobre nuestras normas contables profesionales.

Esta norma tiene el fin de establecer el tratamiento contable de las existencias y la determinación de la cuantía del costo al momento del reconocimiento como activo, es decir el valor del costo al que se debe arribar. Aunque no indica el reconocimiento contable expresamente.

Para nuestro ámbito implica hablar de los bienes de cambio, esto es: materias primas, materiales e insumos, productos en proceso y productos terminados en empresas industriales y/o prestadoras de servicios, y mercaderías en empresas comercializadoras. La aclaración es porque la norma da ejemplos concretos sobre la naturaleza de las existencias como son las mercaderías para ser vendidas a los clientes en la modalidad de menudeo, los terrenos para ser vendidos a terceros, u otras inversiones inmobiliarias con esa misma finalidad. En consecuencia, hablar de existencias equivale a referirse a bienes de cambio.

Y se excluyen en las existencias que no se consideran como tales: los contratos de construcción, los instrumentos financieros, los activos biológicos en el punto de cosecha o recolección, los intermediarios que comercialicen *commodities*, y los productos agrícolas y forestales –materias primas- cuya valuación se realice a valor neto realizable.

Para ella las existencias tienen la categoría de activos, cuyo destino es ser vendidas y, una vez, producido tal hecho se conviertan en costos que se reflejan en el estado de Resultados originándose su apareamiento con los ingresos operativos, a través de las ventas o prestación de servicios. Además, fija la disminución de su valor asignado con el límite del valor neto realizable, al igual que nuestras normas.

En este orden, son considerados activos aquellos que:

- a) se poseen para la venta en el giro normal de la actividad (explotación);
- b) se encuentran en proceso de producción, con el objetivo posterior de su venta cuando culmine su elaboración; y
- c) aquellos insumos -materiales o suministros- que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios, y que se encuentran en stock.

En la República Argentina, una de las normas contables aplicable es la *Resolución Técnica N° 16: Marco conceptual de las normas contables profesionales*. Ésta considera un activo a aquellos bienes con valor de cambio en la situación que se intercambie por otro activo, o se cancele un pasivo, o se distribuya a los dueños del ente². Es el reconocimiento como elemento de la situación patrimonial o de los Estados Contables.

Por su parte, la *Resolución Técnica N° 17: Normas Contables Profesionales: Desarrollo de cuestiones de Aplicación General*, habla de bienes destinados a la venta o a ser consumidos en el proceso de elaboración de otros bienes o servicios, también, para su venta como destino final³.

1.2. Definiciones

Define al **valor neto realizable** como el importe neto que la empresa espera obtener por la venta de un activo en el curso normal de la explotación, menos los costos estimados para finalizar su producción –se refiere al grado de avance–, menos los costos necesarios para realizar la venta. El concepto es equivalente al Valor Neto de Realización, VNR, que nuestras normas contables profesionales prescriben⁴.

La *RT N° 17* agrega que para el cálculo del dicho valor se debe considerar el valor de contado, más ingresos adicionales, además de la sustracción de los costos que se originan por su venta, aplicable a los bienes de cambio fungibles con mercado transparente sin esfuerzo de comercialización, a los bienes de cambio sobre los que se hayan recibido anticipos que fijan precio, y a los bienes en producción o construcción con un proceso prolongado de acuerdo con el grado de avance.

A su vez la *NIC*, establece que el **valor razonable**, *fair value*⁵, es el importe por el cual las existencias podrían ser intercambiadas en el mercado, por un activo o cancelado un pasivo, entre compradores y vendedores, que son las partes interesadas y que se encuentran debidamente informadas. Son transacciones que se realizan en condiciones de independencia mutua. Por lo tanto, es el importe por el cual las existencias podrían ser intercambiadas en el mercado. Este concepto es considerado un valor corriente. Pero no indica en cuál medición debe utilizarse, por lo que podemos suponer que se puede emplear en las mediciones de ejercicio.

² 4.1.1. Activos.

³ 4.1. Criterios generales, inciso e).

⁴ 4.3.2. Determinación de valores netos de realización.

⁵ Valor justo.

En nuestra terminología el valor razonable es el *VNR*, es decir es ese precio pero sin considerar los costos por la venta. Esta expresión fue utilizada, únicamente, en la *RT N° 20: Instrumentos derivados y operaciones de cobertura*, para la valuación de los títulos de deuda que se pretenden mantener hasta su vencimiento⁶.

1.2.1. Existencias

En cuanto a las existencias encontramos cinco categorías, a saber:

- a) bienes comprados y almacenados para revender (empresas de compra-venta);
- b) productos terminados (empresas industriales);
- c) productos en proceso de producción (empresas industriales);
- d) materiales e insumos para ser utilizados en el proceso productivo (empresas industriales); y
- e) existencias para la prestación de servicios (empresas de servicios).

En la normativa argentina no se establece ninguna tipificación al respecto. Sólo se refiere genéricamente cuando se menciona que un bien tiene valor de cambio, tal como se expuso en el acápite 2.1.

1.3. Valoración de las existencias

El valor de las existencias a considerar inicialmente será **entre costo o el valor neto realizable el menor**. En este estamento, el valor de costo es considerado, en general, un costo de reposición, un valor corriente. Se asigna esta categoría, ya que se estima que son transacciones de mercado habituales en el giro del negocio, y se interpreta que existe un flujo de compras sistemático, en función de la rotación de las materias primas y/o mercaderías.

La *RT 17*, en 4.2. *Mediciones contables de los costos*, expresa –como regla general y originalmente- que se deben incorporar al **costo**. Y agrega que el costo de un bien incluye los costos de los servicios externos e internos, como:

- a) fletes;
- b) seguros;
- c) costos de la función adquisición;

⁶ *Fundamentos de esta Resolución. 2. Temas que trata esta Resolución Técnica. 2.4. Mejora en la redacción del inciso 4) del primer inciso b) de la sección 5.7.2. de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17.*

d) costos del sector producción.

Se asimila en la *NIC* que el costo de las existencias que se incorporan al patrimonio es igual al costo de reposición y a un valor aproximado del valor razonable. Por lo tanto estaríamos en igualdad de criterio en este apartado.

Asimismo, la *RT* aclara que el costo de un bien es considerado como el necesario para poder venderlo o utilizarlo, es decir que existe una direccionalidad en función del destino que se le confiere, y cesa la incorporación de los elementos del costo cuando está en condiciones de que cumpla con su cometido, tal su venta o su utilización.

1.3.1. Costo de las existencias

Comprende todos los costos que se generan a partir de la adquisición y transformación, más otros costos en que se ha incurrido para darles el destino de existencias (su condición y ubicación actual).

1.3.1.1. Costo de adquisición

Entre los conceptos que debe incluir el costo de adquisición se encuentran:

- a) el precio de compra;
- b) los aranceles de importación y otros impuestos que no sean recuperables;
- c) transportes;
- d) almacenamiento;
- e) costos directos a la adquisición de los bienes (mercaderías, materiales o servicios); y
- f) otros costos de diseños de productos para clientes específicos.

Luego, a ese costo se le deben deducir los descuentos comerciales, rebajas y otros conceptos de similares características. Nuestra profesión habla siempre de guarismos netos.

En cuanto a intereses financieros, cuando un ente compra con pago diferido y contenga un componente de financiación, la diferencia entre el valor en condiciones normales de crédito y lo que realmente se paga se considerará como costos por intereses durante el período de financiación. Se puede inferir que si habitualmente la empresa compra con financiación, es decir que paga intereses por comprar a plazo, esos intereses son incorporados al valor de las existencias. En consecuencia, no se detraen los intereses implícitos o explícitos de las operaciones, cuando debería realizarse la segregación, cualquiera fueran los plazos que usualmente emplea como política de compras.

En nuestro país se reconoce como costo de un bien adquirido al valor de “contado” de los bienes y agrega los correspondientes a:

- a) costo de adquisición; y
- b) costos del control de la calidad.

Y se deben segregar los componentes financieros implícitos, considerándolos resultados. Obviamente, los intereses explícitos son reconocidos como costos financieros.

1.3.1.2. Costos de transformación

Explícitamente la *NIC 2* detalla los costos que directamente se relacionan con la producción, como:

- a) mano de obra directa;
- b) costos indirectos, tanto fijos como variables, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.

Y aclara:

- a) Costos indirectos fijos: son los que permanecen relativamente constantes, con independencia del nivel de actividad real de producción. Como ejemplos nombra la norma a la amortización y el mantenimiento de edificios, los equipos de fábrica, así como los costos de gestión y administración de planta.
- b) Costos indirectos variables: son los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida. Ejemplos: materiales y mano de obra indirecta.

Sin mencionarlo, la norma adopta el costeo completo, atento que considera como costo tanto los costos fijos o de estructura como así también los variables. Pero no es por absorción, que se establece sobre la base del volumen normal, ni costeo integral que lo hace sobre el volumen real, resultando guarismos diferentes en la valuación de los inventarios y en el Estado de Resultados según sea el método adoptado.

Mientras la *RT 17* dice que incluye los materiales e insumos necesarios más los costos de conversión, y agrega que el costo de un bien elaborado conlleva materiales e insumos necesarios para la producción. Adopta el modelo de costeo completo –por absorción, ya que contempla el nivel de actividad normal- como los costos necesarios, tanto fijos como variables.

Por otra parte, la misma *RT* permite la activación de intereses provenientes del capital propio como costo de un activo en las producciones, construcciones, montajes o terminaciones cuya

duración sea prolongada, aunque en determinadas situaciones y bajo ciertas condiciones. Una de esas condiciones es que si los bienes se valúan a valores corrientes, tal el caso de los bienes de cambio en Argentina, no podrá considerarse el costo financiero proveniente del capital propio formando parte de ese valor corriente⁷. Las *NICs* no permiten el activamiento del interés del capital propio.

1.3.1.2.1. Distribución de los costos indirectos fijos

La distribución de los costos indirectos fijos se debe realizar teniendo como base la capacidad normal de trabajo de los medios de producción, es decir capacidad normal de planta. Nuestras normas hablan de nivel de actividad normal.

1.3.1.2.2. Capacidad normal

Es la producción que se espera alcanzar en circunstancias normales. Se tendrá en cuenta el promedio de varios ejercicios. Además, se deberá considerar la pérdida de capacidad por mantenimiento. Nuestra *RT 17*⁸ se exploya más, dado que indica que ese nivel de actividad normal no debe superar la capacidad total, considerado bajo indicadores realistas y no ideales o teóricos.

También en la *NIC 2* se establece que puede usarse el nivel de actividad real, pero con la condición de que éste siempre se aproxime al nivel de actividad normal.

Los costos fijos indirectos asignados a cada unidad producida, no se podrán incrementar como consecuencia de un nivel más bajo de la producción, como tampoco por los costos originados en la capacidad ociosa. Por lo tanto, aquellos costos fijos que no fueron absorbidos por la producción pasan a integrar los costos con destino directo al Estado de Resultados. Al igual que nuestra normativa.

1.3.1.2.3. Distribución de los costos indirectos variables

Los costos variables indirectos se distribuirán a las unidades de producto sobre la base del nivel de actividad real en el uso de los medios de producción. En nuestro país se distribuyen en función del nivel de actividad normal, de allí es que surge, al final del período, la variación

⁷ Como tratamiento alternativo permitido sobre costos financieros, en 4.2.7.2.

⁸ 4.2.6. *Bienes producidos*.

presupuesto, se esté o no trabajando con estándar. Esta es una diferencia procedimental importante.

Nuestras normas no definen los costos fijos y variables indirectos.

1.3.1.2.4. Producción conjunta

En cuanto a procesos productivos que generan más de un producto y que existe la dificultad de la asignación directa de los costos de elaboración, la norma internacional distingue dos categorías:

- a) producción conjunta; y
- b) producto principal y subproducto.

Establece que en los casos en que los costos que no puedan asignarse de manera directa a los mismos, se deberá utilizar para su distribución bases que sean uniformes y racionales entre todos los productos. Menciona el valor de mercado de cada producto como base de distribución. Además, cuando un subproducto no tenga un valor significativo, considerados en su gran mayoría, se utilizará para su valuación el valor neto realizable, y se deberá disminuir el costo del producto principal en su cuantía, considerando que esta sustracción permite mostrar el costo relativamente real del producto principal.

Las *RTs* nada dicen al respecto de la producción conjunta, ni de producto principal y subproducto.

1.3.1.3. Otros costos

Específicamente la norma *NIC 2* se refiere a los costos que no deben ser incluidos como costos de las existencias, y enumera taxativamente:

- a) las cantidades anormales de desperdicios de materiales, mano de obra y otros costos de producción;
- b) los costos de almacenamiento, excepto que sean necesarios en el proceso productivo;
- c) los costos indirectos de administración que no participaron en el proceso de las existencias como tales;
- d) los costos de venta; y
- e) los costos por intereses implícitos, expuestos por la *NIC 23, Costos de préstamos ó Costos por Intereses, Borrowing Cost*, tales los créditos a corto y largo plazo, los ade-

lantos en cuentas corrientes, la amortización de primas de emisión o descuentos, los contratos de préstamos, etc..

La *RT N° 17* habla, también de la no inclusión de improproductividades físicas e ineficiencias en el uso de los factores de producción, como utilizaciones anormales o desperdicios de materiales o mano de obra. Tampoco permite la activación de intereses implícitos derivados de financiaciones enunciadas en e).

1.3.1.4. Costo de las existencias para un prestador de servicios

Cuando una empresa que es prestadora de servicios posea existencias, serán valuadas con los costos que supone la generación de su prestación, es decir los costos de producción. Precisamente, comprenderá los costos de mano de obra y otros costos del plantel que se encuentran directamente vinculados en dicha prestación, esto implica considerar, también, los costos derivados del personal de supervisión y otros costos indirectos distribuibles.

No obstante, los costos que se desprenden por la venta y administración general deben considerarse como costos en el Estado de Resultados. A su vez, no se deben incluir los márgenes de ganancias.

Nuestras normas no hablan de este tema.

1.3.1.5. Sistemas de valoración de costos

Los sistemas que considera la norma para la valuación de las existencias son específicamente:

- a) Costo estándar. Se determinan a partir de niveles normales en el consumo de los materiales, mano de obra, la eficiencia y la utilización de la capacidad. Debe existir un control regular de los estándares y su corrección, en caso de cambios registrados.
- b) Método de los minoristas: es utilizado por el sector comercial con ventas al por menor y siempre que el resultado se aproxime al costo. Este método es aplicable cuando el negocio comercializa productos con alta rotación y tienen márgenes de marcación análogos. Y si además existe imposibilidad de aplicación de otro método.

El procedimiento aplicable consiste en restarle al precio de venta el margen bruto, considerado éste apropiado para el tipo de bienes en cuestión. En el porcentaje que se aplique se deberá tener en cuenta las porciones de existencias que se marcaron en me-

nor valor que su precio de venta original. En general, se utiliza un margen medio para cada sección o departamento comercial.

Este último sistema ha sido superado tecnológicamente por los medios informáticos disponibles en la actualidad, ya que se puede tener registro de cada producto con su propio margen de marcación. Lo admitimos sólo en el supuesto de comerciantes con medios rudimentarios.

Cabe aclarar que en la Provincia del Neuquén se puede determinar por diferencia de inventario el costo de los bienes para la producción, comercialización, o la prestación de servicios, mediante *Dispensas Permanentes* emanadas, vía *Resolución*, por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia del Neuquén.

En este aspecto, las normas argentinas nadan dicen de la aplicación de métodos, simplemente lo deja a la decisión de cada organización.

1.3.2. Fórmulas de costos

Indica la *NIC 2* que la valorización a salida de almacenes se considerará cualquiera de los siguientes métodos:

- a) PEPS (*FIFO*): primero entrado primero salido, cuyas existencias adquiridas o producidas serán vendidas primero, por lo tanto las existencias estarán compuesta por los últimos lotes comprados o procesados.
- b) PPP (*wap*): precio promedio (costo medio ponderado o precio promedio ponderado).
- c) Identificación específica: para bienes que no son habitualmente intercambiables entre sí, o aquellos producidos para proyectos específicos. Así, cada tipo de costo se distribuye entre ciertas partidas identificadas dentro de las existencias. Este método consiste en valorizar cada partida a su costo de entrada, conocido como Costo Específico en Argentina (Vázquez, 1992).

Para todas las existencias que posean las mismas características -naturaleza y uso similares- la empresa deberá utilizar la misma fórmula de costos. En cambio si su naturaleza o uso es distinta, la norma admite que se puede usar otro método.

Los métodos son muy restringidos, y básicamente no permite el uso del método último entrado primero salido. Cabe aclarar que nuestras normas nada exponen sobre esta temática. Aunque se produce tal situación, ya que impositivamente hay imposibilidad de su utilización y,

además, es considerado en opinión de algunos autores no representativo de los reales movimientos de las existencias.

1.3.3. Valor neto realizable

Según la *NIC 2* entre las causas de desvalorizaciones de los inventarios, cuyos costos no se puedan recuperar en el futuro, se encuentran:

- a) los daños;
- b) la obsolescencia, ya sea parcial o total;
- c) la caída de los precios de mercado; y
- d) los incrementos de los costos estimados para la finalización de su producción.

Dicha desvalorización se hará hasta el valor neto realizable con destino a resultados, y se calculará para cada partida y no para la totalidad de las existencias. Sin embargo, se pueden agrupar partidas que tengan características similares, como partidas relacionadas con determinadas líneas de productos, que se produzcan o se vendan en una misma zona geográfica, o no puedan evaluarse separadamente. En las empresas prestadoras de servicios, cada uno de los servicios se tomará como una partida separada.

Para calcular el valor neto realizable deberá basarse en información lo más confiable que se disponga al momento de la desvalorización, teniendo en cuenta las oscilaciones de los precios y costos relacionados directamente con hechos posteriores al cierre, y será el valor que se espera obtener por su venta. Se tendrá en cuenta, también, el propósito para el cual se conservan las existencias.

Para el caso de materias primas y otros materiales o suministros, cuyo destino es el uso en la producción y luego su incorporación a productos terminados, no se disminuirá el valor a un importe por debajo de su costo, siempre que se estime que dichos productos terminados se venderán al costo o por encima del mismo. No obstante, cuando una disminución en el costo de las materias primas indique que el costo de los productos terminados superará el valor neto realizable se disminuirá el valor en libros hasta cubrir la diferencia. Y el costo de reposición de las materias primas podrá ser un buen sustituto del valor neto razonable.

Por otra parte, si las circunstancias que fueron la causa de la desvalorización desaparecieran deberá revertirse dicha rebaja, con destino a resultados.

Las comparaciones con el valor neto realizable se efectuarán en cada cierre de ejercicio.

Las normas argentinas no hablan sobre estos contenidos, excepto, y de la misma forma, lo mencionado en el último párrafo.

2. Conclusiones

Ante la inminente adopción de las *NIF* por la República Argentina, nos encontramos ante la presencia de algunas dificultades, como así también aspectos positivos o coincidentes con las normas de aplicación profesional argentinas. Por ello, enunciaremos en primer lugar los concordantes, para luego pasar a las vacancias y debilidades detectadas en las mismas.

Por lo expuesto, concluimos en los aspectos favorables que:

- 1) La norma presenta un objetivo como esquema para el tratamiento contable de los bienes de cambio y la conformación del costo al momento de la incorporación como activo. No así su reconocimiento.
- 2) Caracteriza la naturaleza de los activos que deben ser reconocidos como “existencias”.
- 3) Tipifica a los distintos bienes o partidas que se consideran dentro de la categoría de inventarios de bienes de cambio.
- 4) Define un Valor Neto Realizable y, con él, el límite de valuación en la compra.
- 5) Determina una clasificación de los costos en fijos y variables, que consideramos muy pertinente.
- 6) La distribución de la carga fabril fija se debe realizar sobre la base al nivel de actividad normal.
- 7) Adopta el modelo de costeo completo.
- 8) Cuando existan anormalidades, pérdidas extraordinarias, en el proceso de producción no se permite su activación a través de las unidades producidas.
- 9) Establece la generación de costos conexos, tal la producción conjunta y producto principal y subproducto.

En cuanto a los aspectos problemáticos encontramos:

- 1) Sólo considera las existencias que posea un ente para la venta, y no aquellas que son destinadas al uso.

- 2) Define un Valor Razonable para las existencias, pero no indica en qué momento debe utilizarse dicha valuación. Se puede inferir que es el valor de adquisición, pero podría utilizarse en las mediciones de ejercicio, aunque no lo exterioriza en todo el texto.
- 3) Prescribe sólo la valuación al momento de la adquisición: el menor entre costo y valor neto realizable. Olvida las mediciones a la fecha de los Estados Contables, y otros momentos necesarios en la vida de las empresas.
- 4) Para la valuación de las existencias, la aplicación de la regla costo o valor neto realizable el menor, nos induce a pensar que los bienes de cambio quedan valuados en el stock a valores históricos. Modelo de “costo histórico”. Esta regla permite que en los Estados Contables las partidas integrantes de los activos queden subvaluados, y el costo de los productos fabricados y vendidos -luego costo de mercaderías vendidas- subvaluado, como corolario de lo expresado en 2). Existen razones que son básicamente: el cambio de precios relativos de los bienes y las oscilaciones propias del mercado de bienes y servicios, esto es oferta y demanda.
- 5) No contempla el costo de reposición, si bien el más cercano es el valor razonable, pero no idéntico al primero. Aunque la *NIC 2* reconoce al valor neto realizable como un valor corriente, un valor recuperable.
- 6) Considera que el costo de reposición puede ser una alternativa cuando existan desvalorizaciones únicamente, como un valor neto realizable, sólo para materias primas y otros materiales para el consumo en la producción y luego incorporados a los productos terminados, siempre que superen éstos últimos al valor neto realizable, circunstancia un poco especial.
- 7) Admite la activación de costos financieros en el costo de adquisición o el proceso de producción -luego productos terminados- y construcciones, esto es costo del capital ajeno, intereses implícitos o explícitos en operaciones habituales de compra con financiación. Lo expresado implica sobrevaluación de los bienes al momento de su incorporación al patrimonio.
- 8) No hace referencia a si los costos de la función adquisición pueden ser incorporados como parte integrante de estos activos.
- 9) Permite la utilización, también, del nivel de actividad real para la carga fabril fija, con la condición de que se aproxime al nivel de actividad normal, en concordancia con la asignación de los costos indirectos variables.
- 10) La carga fabril variable se debe distribuir sobre la base del nivel de actividad real, lo que no permite determinar la variación presupuesto de los costos indirectos variables.

Implica que el modelo de costeo adoptado es un “mix” entre el costeo por absorción y costeo integral. En consecuencia, si bien adopta el modelo de costeo completo, consideramos que no está debidamente determinado el método, porque mezcla los niveles de actividad normal y real en los costos indirectos.

Como consecuencia de 9) y este inciso, a nuestro criterio debería prescribir coherencia normativa: o se elige el nivel de actividad normal para la carga fabril fija y la variable o el nivel de actividad real, pero la misma para las dos. O la posibilidad de las dos alternativas pero en concordancia.

- 11) Establece sistemas de valuaciones de existencias como el costo estándar y el método de los minoristas. La dificultad podría estribar en que no todas las empresas están en condiciones de instrumentar sistemas algo complejos.

En el sistema estándar menciona el nivel de actividad normal para el consumo de los materiales, la mano de obra y los costos indirectos. No discrimina sobre la carga fabril en fija y variable, por lo que considera para ambas el mismo nivel, concepto con el que coincidimos.

- 12) La valuación de las existencias a la salida de almacenes las delimita al PEPS y PPP e identificación específica, no dando lugar a otro método que pueda adoptarse más a la realidad de la empresa.

- 13) No contempla la incorporación de bienes por aportes y donaciones, como así tampoco por trueques.

- 14) No habla de procesos prolongados de construcción, montaje, ensamble y terminación.

Por último, podemos hacer mención que las normas contables argentinas son más detalladas y estrictas en cuanto a la valuación en cada etapa del proceso, en general, incorporación inicial y de ejercicio, a saber:

- a) Medición contable en general:

Bienes a ser consumidos en el proceso de producción se tomará el valor corriente, y encontramos:

- 1) Costo de reposición, considerado como un “Valor corriente de entrada”.
- 2) Valor Neto de Realización, como un “Valor corriente de salida”.

- b) Medición contable inicial: costo, con el límite del VNR.

- c) Medición contable en particular, valuaciones a ser realizadas al momento de la confección de los Estados Contables son:

- 1) En general: Costo de Reposición

- 2) Proceso prolongado de producción: Costo de Reposición, considerando el grado de de avance de la producción.

Cabe aclarar que se puede emplear el costo original como sustituto cuando exista imposibilidad de obtención del valor corriente, o implique su obtención muy onerosa.

Desde nuestra perspectiva, creemos que los aspectos de valuación son los que pueden presentar múltiples dificultades a la hora de preparación de los Estados Contables en particular, y en los estados especiales en general, ya que dichas evaluaciones son confusas.

Por lo expuesto, si las normas *NIF* fueran adoptadas integralmente por la República Argentina, evidentemente la profesión contable nacional retrocedería teniendo en cuenta los avances alcanzados hasta la actualidad, fundamentalmente, de valuación.

Desde el punto de vista académico, en nuestra modesta opinión, cometeríamos el error de aceptar modelos contables recomendados en contextos diferentes a nuestra realidad. Por ende, nuestro avance normativo quedará menoscabado.

Pero si proseguimos con el proceso de armonización y adecuación de nuestras normas con las internacionales debemos poner especial cuidado en incorporar modelos que no se adaptan a nuestro ambiente.

Podemos concluir en general, que las normas son reglas, y las reglas se deben seguir a efectos de perseguir un determinado objetivo, en este caso que abordamos para la registración y reconocimiento de los bienes de cambio.

3. Bibliografía consultada y referida en texto

- ✓ Fowler Newton, Enrique. (2005). *Cuestiones Contables Fundamentales*. La Ley.
- ✓ Fowler Newton, Enrique. (2006). *Normas Contables Profesionales de la FACPCE, el CPCECABA, la CNV y la IGJ*. La Ley.
- ✓ Fowler Newton, Enrique. (2006). *Normas Internacionales de Información Financiera*. La Ley.
- ✓ *Norma Internacional de contabilidad N° 2 (NIC N° 2): Existencias*
- ✓ *Resolución Técnica N° 16. Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales*. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT).

- ✓ *Resolución Técnica N° 17. Normas Contables Profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general.* Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT).
- ✓ *Resolución Técnica N° 20. Instrumentos Derivados y Operaciones de Cobertura.* Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT).
- ✓ Vázquez, Juan Carlos. (1992). *Costos.* Aguilar.