

# La contabilidad de costos y la adopción en Venezuela de las normas internacionales de información financiera

Morillo M., Marysela C.

## Morillo M., Marysela C.

Licenciada en Administración y en Contaduría Pública. M.Sc. en Administración, Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Los Andes Venezuela  
morillom@ula.ve, marysela.morillo@gmail.com

Recibido: 01/03/2010  
Revisado: 30/05/2010  
Aceptado: 23/07/2010

Ante la importancia de la contabilidad de costos en la generación de información para la elaboración de estados financieros, a ser presentados de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), es pertinente desarrollar una investigación documental con el objetivo de determinar y mostrar el impacto de dichas normas en la contabilidad de costos, a partir de una revisión actualizada de las NIIF a ser aplicadas en Venezuela de acuerdo a la Federación de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), sin pretender agotar el tema. Entre los elementos más importantes a ser considerados por los contadores de costos se encuentran: la asignación de costos indirectos de fabricación variables y fijos sobre la base de una actividad real y una capacidad normal de producción, respectivamente; el uso de los métodos de valoración de inventarios PEPS y promedio ponderado; y, para la asignación de costos conjuntos, los métodos del valor del mercado en el punto de separación y del valor neto de realización.

**Palabras clave:** Normas internacionales de información financiera, costos e inventarios.

*RESUMEN*

In face of the importance of cost accounting in the generation of information for the elaboration of financial statements, to be presented following the International Norms of Financial Information (NIIF), it is pertinent to develop a documental investigation with the objective of determining and presenting the impact of these norms on cost accounting, starting from an up-to-date revision of the NIIF to be applied in Venezuela according to the Federation of Public Accountants of Venezuela (FCCPV), without seeking to exhaust the subject. Among the most important elements to be considered by cost accountants are: the assignment of variable and fixed manufacturing overhead on the basis of a real activity and a normal production capacity, respectively; the use of the PEPS inventory valuation method and pondered average; and, for the assignment of combined costs, the method of the market value at the point of separation and of the net realizable value.

**Key words:** Financial statements, norms, costs, and inventories.

*ABSTRACT*

## 1. Introducción

El invaluable suministro de información de la contabilidad de costos en el proceso administrativo, mediante la generación de información para la toma de decisiones económicas oportunas y acertadas en torno a importantes áreas (producción, mercadeo y finanzas), la convierte en una relevante herramienta. Dicha contabilidad, ante los cambios gerenciales y competitivos de los últimos años, ha sufrido una impresionante evolución para satisfacer necesidades de información. Uno de los cambios relevantes es la armonización internacional de las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la preparación y presentación de estados financieros, emitidas por Consejo de normas internacionales de contabilidad (IASB, en inglés) y denominadas Normas internacionales de información financiera. Considerando que la contabilidad de costos genera información con fines externos, destinada a una innumerable diversidad de usuarios, dicha información debe prepararse y presentarse en estados financieros aptos para los usuarios externos. Estos últimos confían que dichos estados, por ser su principal fuente de información financiera, han sido preparados atendiendo a necesidades comunes de las grandes masas; es decir, atendiendo a las regulaciones, normas y procedimientos contables armonizadas por el IASB, cuya misión es la reducción de las múltiples diferencias (circunstancias sociales, económicas y legales, bases de medida, criterios de reconocimientos, y otros) presentes en los diferentes países y actividades, y reflejados en la preparación y presentación de los estados financieros (IASB, 1989).

Debido a la importancia de la contabilidad de costos en la generación de información externa, y la inminente obligatoriedad de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC–NIIF) y sus interpretaciones, tanto para las grandes entidades que cotizan en el mercado de valores, como para las pequeñas y medianas entidades (Pymes), es pertinente desarrollar una investigación documental para determinar y resumir el impacto de dichas normas en la contabilidad de costos, sin abordar aplicaciones de ésta última en sectores específicos tales como las actividades agropecuarias o de la construcción. La presente publicación es una investigación, de carácter documental, basada en la revisión actualizada de las Normas internacionales de contabilidad y Normas internacionales de información financiera elaborada por la Junta de normas internacionales de contabilidad (IASB), y aprobadas por la Federación de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) para ser aplicada en Venezuela; dicha revisión ha sido contrastada con los principios, procedimientos y métodos usados por la contabilidad de costos convencional y contemporánea, para identificar y discutir los procedimientos y métodos a utilizar por la contabilidad de costos al momento de generar información; especialmente cuando se trata de valorar los inventarios de los productos elaborados por la empresa, ámbito donde la contabilidad de costos posee amplia participación.

Antes de iniciar la discusión, es importante aclarar algunos términos. Según el marco de adopción de las Normas internacionales de información financiera dichas normas comprenden: Normas internacionales de contabilidad (NIC), las

Normas internacionales de información financiera (NIIF), las interpretaciones de las NIC (SIC), y las interpretaciones de las NIIF (CINIIF) emitidas por el comité de interpretaciones (Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, Boletín NIF N° 0, 2008). Igualmente la NIC, número 1, referida a la presentación de estados financieros considera a los mismos como un conjunto completo que incluye: (a) el balance; (b) la cuenta de resultados; (c) el estado de cambios en el patrimonio neto, que muestre: los cambios en el patrimonio neto y en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las transacciones con los propietarios del mismo; (d) el estado de flujos de efectivo; y (e) las notas, en las que se resumen las políticas contables significativas y otras explicaciones.

## **2. Usuarios de la información de costos e incidencias de las NIIF**

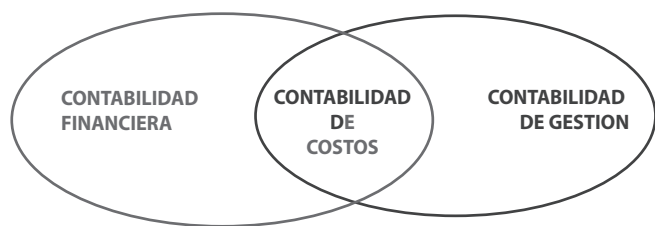
De acuerdo a reconocidos autores como Amat y Soldevila (1998); Mallo, Kaplan, Meljem y Giménez (2000); Ramírez (2004) y Sáez, Fernández y Gutiérrez (2004), la contabilidad está dirigida a diversidad de usuarios, lo que ha ameritado con el pasar de los años la existencia de diversas ramas, dentro de las que destacan la contabilidad financiera, de costos y de gestión. Según Mallo et al. inicialmente apareció la contabilidad financiera, externa o general, la cual registra, clasifica, analiza y sintetiza en los estados financieros las operaciones que ocurren entre la empresa y su exterior de forma histórica y global, cuyos principales destinatarios son los agentes externos, razón por la cual dicha información, según Amat y Soldevila; y Mallo et al., debe ser homogénea, objetiva, verificable

y de fácil interpretación; es decir, regida por la normativa contable vigente, tal como los principios de contabilidad generalmente aceptados y las NIIF actualmente vigentes.

Para dar respuesta a los efectos provocados por la Revolución Industrial apareció la contabilidad de costos enfocada en sus inicios a calcular el costo de los productos elaborados de forma precisa para la valoración de existencias con los criterios admitidos por la contabilidad financiera (Sáez et al.). Posteriormente, producto de las agudas necesidades de información interna y las presiones competitivas, la contabilidad de costos se desmarca del estrecho margen de maniobra de la contabilidad financiera y pasa a integrarse a los dominios de la contabilidad de gestión; ésta última se originó como disciplina autónoma para generar información histórica o previsional, monetaria o no monetaria, segmentada o global, y para responder a las interrogantes sobre detalles internos de la empresa que no tienen respuesta en la contabilidad financiera (Amat y Soldevila; y Sáez et al.). Esta información es básica para la planeación, toma de decisiones, y control dentro de la organización; así como para el alcance y mantenimiento de ventajas competitivas (Ramírez). Dado que la contabilidad de gestión genera información para decisores internos, la misma sólo está supeditada y adaptada a las necesidades de información de dichos decisores (propietarios y gerentes) (Amat y Soldevila).

Siguiendo con Amat y Soldevila y Sáez et al., la contabilidad de costos se encuentra interrelacionada con la contabilidad financiera y con la contabilidad de gestión (Gráfico 1). Y se involucra en el proceso

de gestión organizacional al proporcionar información para la planificación, la toma de decisiones y el control (Backer, Jacobsen y Ramírez, 1988, y Sáez et al.) en el proceso generalizado por Anthony, (citado por Mallo, et al. y Sáez et al.) como planificación estratégica, control de gestión y de ejecución, para lo cual la determinación del valor de los bienes y servicios habrá de hacerse con detalle únicamente de acuerdo a las exigencias o necesidades de la planificación y control interno, y no a normativa contable. Simultáneamente, la contabilidad de costos no escapa a la influencia de la contabilidad financiera, por lo que la misma debe calcular el costo de los bienes (servicios) fabricados (prestados) y valorar las existencias a ser presentadas en el estado de resultados y balance general, asumiendo ciertas características como la uniformidad y la susceptibilidad a ser verificada e interpretada por terceras personas (auditores, acreedores, y otros) por lo que deberá cumplir con los criterios admitidos por la contabilidad financiera o normativa contable vigente (Amat y Soldevila; Ramírez; Sáez et al., y Torres, 2002).



**Gráfico 1.** Interrelación entre contabilidad financiera, contabilidad de gestión y contabilidad de costos.

**Fuente:** Tomado de Amat y Soldevila (1998: 16)

De lo anterior se deduce que la contabilidad de costos se encuentra destinada a usuarios internos y externos y también es empleada en industrias, comercios, establecimientos de servicio y de cualquier ramo de actividad económica. El hecho de que la contabilidad de costos, en su interrelación con la contabilidad financiera, genere información con fines externos, la hace susceptible a la imposición de las regulaciones de las NIIF; así lo refleja el marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros (marco que establece conceptos para la preparación y presentación de estados financieros, a los fines de facilitar o ayudar a los elaboradores de estados financieros al aplicar las NIC, y a ayudar a los auditores y usuarios de éstos en su interpretación -Párrafo 1, IASB, 1989), al indicar que los estados financieros a los que se refiere son únicamente a los "(...) elaborados con propósitos de información general (...) que se preparan y presentan al menos anualmente, (...) a cubrir necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios (...) " (párrafo 6), y que "Entre los usuarios (...) se encuentran inversores presentes y potenciales, empleados, prestamistas, proveedores y otros acreedores comerciales, clientes, gobiernos y organismos públicos, así como público general" (párrafo 9), con múltiples necesidades de información (decidir inversiones, regular la actividad económica y establecer políticas impositivas, evaluar la actuación de la administración y la seguridad de pagos y beneficios de empleados, y otras) (IASB, 1989). La NIC N° 1 enfatiza en sus párrafos 2 y 3 su aplicabilidad sólo a los estados financieros con propósitos de información general, a ser elaborados y presentados de acuerdo a las NIC para

satisfacer necesidades de información de todos aquellos que no están en condiciones de exigir informes ajustados a sus necesidades.

Por otra parte, considerando la interrelación existente entre la contabilidad de costos y la contabilidad de gestión, la cual no es obligatoria y no está sujeta a ningún principio o norma (Ramírez, 2004; Sáez et al. 2004 y Torres, 2002), ésta indica que la información suministrada internamente por la contabilidad de costos a la contabilidad de gestión tampoco está sujeta a las disposiciones o normativa contable; sino ajustada a las necesidades de información interna de la organización. Por esta razón, la información generada por la contabilidad de costos con fines internos, o como parte de la contabilidad de gestión no se encuentra sujeta a las NIIF vigentes; así lo presenta claramente el marco conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros al indicar que los estados financieros a los que se refiere este marco "(...) no incluyen informaciones tales como (...) los informes de la gerencia, los discursos del presidente de la compañía, las discusiones o análisis por parte de la administración o gerencia, u otras similares(...)" (párrafo 7), y que la información adicional, en su forma y contenido, al que tiene acceso la gerencia para satisfacer sus necesidades de información, no está al alcance de dicho marco conceptual (párrafo 11) (IASB, 1989). Adicionalmente, el párrafo 45 de la NIC 1 señala que las NIC se aplican exclusivamente a los estados financieros y no afectarán al resto de la información presentada en el informe anual u otro documento.

De lo anterior se deduce que muchos de los informes que genera la contabilidad de

costos como componente de la contabilidad de gestión para fines internos no serán afectados por las disposiciones de las NIIF. Y que sólo se encuentra sujeta por las NIIF la información generada por la contabilidad de costos con fines externos como parte de la contabilidad financiera. Por esta razón, la mayoría de los siguientes planteamientos se referirán únicamente a discutir el impacto de las NIIF en la contabilidad de costos en lo que se refiere a su información con fines externos.

### **3. Preparación de estados financieros: Características cualitativas, hipótesis fundamentales y reconocimiento de elementos**

Cuando se trata preparar estados financieros ajustados a las NIIF, el marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros presenta una serie de características cualitativas como atributos útiles para los usuarios de la información contenida en los estados financieros, como lo son la comprensibilidad, la relevancia, la fiabilidad y la comparabilidad (IASB, 1989), también mencionadas en la NIC 1, párrafo 15, como condiciones de la políticas contables a utilizar. Tales atributos pueden ser considerados similares a los objetivos que debe alcanzar la contabilidad de costos al acumular y presentar información de costos señalada desde hace varias décadas por el comité de modelos de decisiones gerenciales de la Asociación Norteamericana de Contabilidad, citado por Neuner y Deakin (1993). Tales objetivos son la verificabilidad (métodos y procedimientos de costeo conocidos y comprendidos por otros contadores, a los fines de comparar,



reproducir y corroborar los resultados), la objetividad y libertad de prejuicios (informes y métodos de acumulación de costos apropiados, realistas, imparciales, sin sesgos o errores), y la viabilidad económica (existencia de un equilibrio entre el costo o esfuerzo en la consecución de la información y el beneficio de la información oportuna, completa, relevante y suficiente).

En el proceso de registro de las operaciones contables y la medición de utilidades y posición financiera, el marco conceptual para la preparación de estados financieros reconoce que los mismos deben prepararse a partir de la hipótesis a base de acumulación; es decir, reconociendo los efectos de las transacciones en los periodos en que ocurren los ingresos y gastos, independientemente del momento en que se recibe el efectivo. La anterior hipótesis nos conduce a creer que los gastos a ser presentados en el estado de resultados corresponden a los que ocurren simultáneamente con el reconocimiento del incremento en las obligaciones o disminuciones en los activos (IASB, 1989). También para el reconocimiento de los gastos en el estado de resultados se recurre a una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de ingresos específicos, lo que se denomina en el Marco conceptual para la preparación de estados financieros "correlación de gastos e ingresos" (párrafos 94 y 95). Tales argumentos son fundamentales para la elaboración de estados financieros ajustados a las NIIF, los cuales son totalmente respetados y usados en los procesos de acumulación y registro de la contabilidad de costos convencionales y referenciados por innumerables autores como Neuner y Deakin; Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1998); Sáez et al. (2004); Siniesterra

(1997); Torres (2002); Horngren, Sundem y Stratton (2006); Hargadon y Múnera (1988), y otros.

En la contabilidad de costos convencional, e interrelacionada con la contabilidad financiera, todas las operaciones del proceso productivo son reconocidas y registradas independientemente del momento en que exista una salida o entrada de efectivo. Por ejemplo, los costos incurridos fuera del área de manufactura son registrados como gastos operativos en el momento en que se incurren (costos del periodo); los costos de los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación que conforman el valor de los inventarios (costos inventariables) o productos elaborados se convierten en gastos o costos del período cuando los mismos se venden (Morillo, 2007). De esta forma los gastos se reconocen en el estado de resultados a partir de una asociación directa entre costos incurridos e ingresos, independientemente de la recepción de efectivo. Igualmente, en la contabilidad de costos convencional, se reconocen inmediatamente como gasto (costo del periodo) los desembolsos que no producen beneficios en el futuro, y los que se denominan pérdidas; tal como lo señala el Marco conceptual para la preparación de estados financieros en su párrafo 97. No obstante, cuando la contabilidad de costos se involucra con la contabilidad de gestión la misma puede omitir tales consideraciones o hipótesis, y preparar informes de costos a partir de datos relevantes para la toma de decisiones internas. Por ejemplo, según Polimeni et al. (1998) contablemente un costo de oportunidad son los beneficios perdidos al descartar la siguiente mejor alternativa de

decisión, razón por la cual no se incluye en los registros contables; es decir, no es un costo desembolsable que implique compromiso o una salida de efectivo tarde o temprano (decrecimiento de activo o aumento de pasivo), y por tanto no debe ser registrado en la contabilidad financiera. Ésta última sólo registra los costos de las operaciones realizadas (Horngren et al. 2006, y Álvarez et al. 1996). Respecto a tales costos numerosos autores como Álvarez et al. (1996); Horngren et al., Polimeni et al., y Neuner y Deakin (1993) plantean que éstos suelen calcularse y presentarse a los fines de analizar costos de calidad por fallas externas, o decidir entre alternativas como comprar o producir cierto producto, vender o continuar procesando coproductos, usar o vender residuos (material de desecho), o para llevar a cabo determinado proceso productivo, y otros. Igualmente, en los sistemas de costos parciales, algunos costos como los costos fijos o los indirectos son reconocidos como costos del periodo (gastos) simplemente por su naturaleza (constante frente al volumen de producción o dificultad para ser imputado), aun cuando la entidad no haya recibido el ingreso correspondiente. Para efectos de tomar decisiones específicas sólo es pertinente considerar como costo del producto a los costos variables y directos, lo demás son reconocidos como costos del periodo o gasto (Backer et al. 1988; Horngren et al., Jones et al. 2001, Polimeni et al., y Warren, Reeve y Fess, 2000).

#### **4. Inventarios: Valoración y presentación**

Considerando que la valoración de los inventarios elaborados por la empresa para la determinación de utilidades es temática de total inherencia de la contabilidad de

costos, es ineludible abordar los métodos y procedimientos para la valoración y presentación de los mismos; así como para la determinación y presentación de resultados establecidos por las NIIF. Para valorar inventarios destinados a preparar estados financieros ajustados a las NIIF es inevitable consultar la NIC 2, la cual presenta desde las definiciones y fórmulas a aplicar para la determinación de los costos de dichos inventarios, hasta la proporción de éstos que debe reconocerse como activo o gasto (costo del periodo). En cuanto a la definición, la NIC 2 en su párrafo 6, precisa a las existencias como activos, al igual que la NIC 1 (párrafos 59 y 68). Estos activos pueden ser los que posee la entidad para ser vendidos, en el curso normal de explotación, para continuar siendo procesados (haciendo referencia a los bienes que se encuentran en proceso de elaboración) y a los que permanecen en forma de materiales y suministros para ser utilizados en el proceso productivo o en la prestación del servicio. En este sentido, Alexander y Archer (2005), incluyen dentro de esta partida una gran diversidad de bienes como los comprados listos para la reventa, las reservas de combustibles, las materias primas, y demás componentes a ser incorporados en los productos para la venta, los productos y servicios en etapas intermedias y acabados para la venta. La mayor parte de estas alternativas corresponden a los inventarios que usualmente maneja la contabilidad de costos, en la red de flujo de costos, para registrar y acumular los costos en las operaciones de fábrica (inventario de productos terminados, inventario de productos en proceso e inventario de materiales y suministros). Sin embargo, del alcance de la NIC 2 se excluyen

a los trabajos en proceso surgido por contrato de construcción, instrumentos financieros, activos biológicos de la actividad agrícola o en periodo de cosecha o recolección, productos forestales y de explotaciones extractivas (NIC, 2005; Alexander y Archer).

Respecto a la valoración de las existencias, la NIC 2 indica que el costo de las mismas deberá comprender todos los costos ocasionados por "(...) la adquisición y transformación (...) así como otros (...) en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales" (párrafo 10). Adicionalmente explican la NIC 2 que los costos de adquisición incluyen los precios de adquisición, aranceles de importación, impuestos no recuperables (o que no generen débito fiscal), y los desembolsos por concepto de transporte, almacenamiento, servicios y demás atribuibles a la adquisición; así como la deducción de los descuentos. También otros costos son los asociados al diseño del producto destinados a clientes específicos (NIC 2, párrafo 15), y los pagos por intereses (por préstamos a largo y corto plazo, sobregiros en cuentas bancarias, arrendamientos financieros, amortización de primas o descuentos de préstamos y gastos de contratos de préstamos, y otros).

Los costos por intereses únicamente podrán ser capitalizados cuando resulten directamente imputables con la adquisición, construcción y producción de activos cualificados; es decir a "Inventarios cuyo acondicionamiento para la venta requiere un periodo sustancial", (Van Greuning, 2006: 144), que probablemente generan beneficios económicos futuros, y que puedan ser valorados con suficiente fiabilidad (NIC 23, párrafos 4, 6 y 12); tal es el caso de la fabricación

de bebidas y/o vinos con añejamiento, quesos envejecidos, embarcaciones, aviones, y contratos de construcción a largo plazo y otros (Alexander y Archer). De lo contrario, cuando se trate de existencias que se manufacturan de forma rutinaria, en grandes cantidades de forma repetitiva, en periodos cortos, o que estén totalmente listos al momento de adquirirlos para ser vendidos, éstos activos no son cualificables (NIC 23, párrafo 6), y por tanto los costos por intereses deben ser considerados gastos del ejercicio en que se incurre, con independencia de los activos a los que fuesen aplicables.

El hecho de que los costos inventariables comprendan los costos de materiales (por adquisición, manipulación, transporte, almacenamiento y otros), costos por intereses (en determinados casos) y demás costos de transformación o de conversión necesarios para transformar o convertir los materiales en bienes terminados, los cuales incluyen tanto los costos relacionados directamente con las unidades de producción (materiales y mano de obra directa); así como los de asignación sistemática de costos indirectos de fabricación fijos y variables (Mantilla, 2006), indica que los inventarios, de acuerdo a la NIC 2, deberán ser valorados conforme a un sistema de costos absorbente, totales o por absorción. Es decir, el hecho de que la NIC 2 considere como costo del producto la totalidad de los costos incluyendo los costos de conversión, y especialmente los indirectos asignados de forma sistemática, según Alexander y Archer descarta el uso alternativo de otros sistemas de costos denominados parciales por la contabilidad de costos (sistema de costos variables, directos, marginales y otros). Todo ello está en concordancia con lo considerado



por la contabilidad de costos convencional: "Para la elaboración de informes financieros de uso externo, el costo del producto debe incluir los costos indirectos fijos (...) (costeo por absorción)" (Polimeni et al. 1998: 50).

Los costos que deberán ser excluidos o no considerados para valorar inventarios, y por tanto ser reconocidos como gastos en el ejercicio en que se incurren, de acuerdo a la NIC 2 (párrafo 16), son los costos de materiales, de mano de obra y otros costos de producción por cantidades anormales o desperdiciados. Para Alexander y Archer (2005), tal especificación confirma que las cantidades normales desperdiciadas son un costo inventariable. Otros costos a ser excluidos del inventario son los de almacenamiento no necesarios en el proceso productivo o los practicados a los productos terminados, los cuales esperan ser vendidos (una vez finalizado el proceso productivo); los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a las existencias su condición y ubicación actuales; y los costos (gastos) de venta. Estas exclusiones han sido reconocidas y registradas normalmente por la contabilidad de costos como gastos o costos del periodo.

Para profundizar entre la distinción entre costos inventariables (costo del producto) y no inventariables, Alexander y Archer indican que todos los costos no mencionados en la NIC 2, párrafos 11 (de adquisición de las existencias: precio de compra, aranceles de importación, impuestos no recuperables, transportes, almacenamiento y otros directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios, menos los descuentos comerciales, las rebajas y otras); 12 (de transformación: costos directos

e indirectos, variables o fijos), y 17 (costos por intereses) deberán ser excluidos, a menos que se demuestre la participación de los mismos en la condición y ubicación del inventario. Sin embargo, tal distinción frecuentemente suele ser pequeña. Por ejemplo, en el caso del proceso de envejecimiento del vino, cuando éste envejece en el barril antes de ser embotellado, los costos de dicho proceso debe ser un costo asociado al inventario, dado que el proceso de envejecimiento es parte del proceso productivo que brindan al producto una condición necesaria para ser vendido. Los costos del almacenamiento posterior (cuando el vino es embotellado), a simple vista no es un costo inventariable o del producto; sin embargo, en la botella aún el vino experimenta un proceso de envejecimiento que lógicamente debería ser considerado como un costo del inventario.

#### **4.1. Inventarios de prestadores de servicio**

Generalmente es común la inexistencia de inventarios al prestar un servicio gracias a la intangibilidad y caducidad del mismo; no obstante, en algunas casos tales como en las empresas de mantenimiento, de diseño industrial o gráfico, o en las agencias de publicidad existen costos que deben ser inventariados (Martínez, 2006). Un prestador de servicios presenta inventarios, según Alexander y Archer cuando la entidad no ha reconocido aún ingresos regulados por la NIC 18; es decir, los costos de los servicios cuyos ingresos no hayan sido reconocidos aún deberán presentarse como costos del inventarios, e incluidos por tanto en el balance general. Según la NIC 18, los ingresos de los prestadores de servicio deben reconocerse

cuando puedan estimarse con confiabilidad, debiendo registrar dicho ingreso en función del grado de avance del servicio. De acuerdo al párrafo 20, de esta norma el resultado de un servicio puede ser estimado con fiabilidad cuando todos y cada uno de los siguientes elementos pueda estimarse con fiabilidad: (a) el importe de los ingresos ordinarios; (b) la recepción de beneficios económicos derivados de la transacción; (c) el grado de realización de la transacción en la fecha del balance; y (d) los costos ya incurridos en la prestación, así los faltantes para completar el servicio (IASB, 2004; NIC, 18).

Por otra parte, el grado puede ser determinado a partir de los siguientes métodos: 1. Inspección de los trabajos realizados, es decir, según Mantilla (2006) a partir de entrevistas, encuestas o estudios sobre el trabajo realizado; 2. Los servicios prestados hasta la fecha como un porcentaje de los servicios totales a prestar; 3. Una porción de costos incurridos a la fecha relacionados con los costos totales del servicio. Todo depende, según Mantilla, de la naturaleza de la transacción. Por ejemplo, de acuerdo a Martínez (2006), para reconocer el importe de ingresos por venta del servicio aplicando el grado de avance se podrá estimar la porción de costos incurridos (Bs. 800.000,00) con respecto a lo que se estima que faltan por incurrir (Bs. 3.200.000,00) para la prestación total del servicio; de tal manera que los ingresos son iguales al 25% del valor del contrato ( $800.000,00/3.200.000,00 = 25\%$ ). Tal circunstancia es usual, de acuerdo a Alexander y Archer (2005), durante las primeras etapas de la transacción; sin embargo, cuando el reconocimiento de ingresos no pueda ser realizado confiablemente y es probable que

los costos incurridos no sean recuperables los costos incurridos en el servicio hasta la fecha deberán ser considerados como gastos (NIC, 18, párrafo 28) (IASB, 2004).

Normalmente, los inventarios para los prestadores de servicios, según las NIC (2005), pueden ser descritos y denominados como productos en curso, o servicios en proceso. En el valor de los mismos, de acuerdo a la NIC 2, párrafo 19, deberán ser incluidos los costos que involucran su producción, constituidos principalmente por los costos de mano de obra o personal de supervisión y prestador del servicio, y por otros costos indirectos. No deberán ser incluidos los márgenes de ganancia; así como los gastos de ventas y de administración, éstos últimos deberán ser considerados como gastos en el periodo en que se incurran. Y siguiendo con Alexander y Archer, los prestadores de servicio, al igual que los detallistas o mayoristas, deben seguir los mismos lineamientos expuestos por la NIC 2, y discutidos en la parte 4 (distinción entre costos inventariables y no inventariables, sistema de costeo absorbente), y las consideraciones expuestas en las partes 4.2. y 4.4. del presente trabajo.

#### **4.2. Clasificación de costos y asignación de costos indirectos**

La NIC 2 ratifica la clasificación de costos del producto realizada por la contabilidad de costos al momento de su imputación, en costos directos e indirectos, en costos fijos y variables, al señalar lo siguiente:

Los costos de transformación (...) comprenderán aquellos (...) directamente relacionados con las unidades producidas, (...) como la mano de obra directa. También

(...) una parte, calculada de forma sistemática, de los costes indirectos, variables o fijos, (...) incurridos para transformar las materias primas en productos terminados. Costes indirectos fijos son todos aquéllos que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, (...) Costes indirectos variables son todos aquéllos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, (...) como los materiales y la mano de obra indirecta (IASB, 2004; NIC 2, párrafo 12).

Sobre los métodos de asignación de costos indirectos de fabricación, a ser calculados sistemáticamente a los fines de ser incorporados como costos de los productos, la NIC 2 indica que los costos indirectos variables deberán ser distribuidos a partir del nivel real de uso de los medios de producción o nivel real de producción. Según esta NIC, la contabilidad de costos deberá considerar para valorar los productos elaborados que el método para asignar de costos indirectos variables a los productos se enmarca en el sistema de costeo real. Sistema que consiste en asignar los costos de producción históricos o realmente incurridos a los objetos de costos; es decir, los costos indirectos deberá ser acumulados y al finalizar el periodo de costos éstos deberán ser asignados a partir de alguna base del nivel de actividad real desarrollado (Morillo, 2007). Costos indirectos variables por producto: costos indirectos variables incurridos/nivel de actividad real. Alexander y Archer (2005) indican que el uso real de las instalaciones de producción (nivel real de

actividad) puede expresarse en unidades de medida como horas máquina u otra unidad similar.

Los costos indirectos fijos (depreciación de edificios, alquileres, administración de planta, entre otros) podrán ser distribuidos a partir de la capacidad normal de producción, también podrá usarse el nivel real de actividad, siempre que ésta se aproxime a la capacidad normal de producción. Esta capacidad normal es el volumen de producción que se espera lograr en circunstancias normales a partir del promedio de varios ejercicios o temporadas, y de la pérdida de capacidad por mantenimiento previsto (párrafo 13). Para Alexander y Archer, la NIC 2 deja claro que la "(...) capacidad normal deberá ser una expectativa realista de resultados prácticos, y no un objetivo idealista o capacidad total ficticia" (Alexander y Archer, 2005:23.10). Esta capacidad es lo que especialistas en contabilidad de costos como Backer et al. (1988) y Polimeni et al. (1998), denominan capacidad productiva normal de largo plazo o de promedios anteriores, por ajustarse a las interrupciones previstas e inevitables, y suavizar las variaciones estacionales o cíclicas de la demanda mediante un promedio ponderado.

Cuando se opte por asignar los costos indirectos fijos a partir de una capacidad normal de producción estimada, la contabilidad de costos también deberá hacer una consideración importante al valorar inventarios ajustados a las NIIF. Motivado que el costo indirecto fijo unitario podría variar como consecuencia de la diferencia existente entre el nivel de capacidad estimada y el nivel de actividad realmente alcanzado, la NIC 2 también realiza una disposición e

indica que “La cantidad de coste 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” (NIC 2, párrafo 13). Cuando se trata de una situación de subactividad, a lo que Polimeni et al. (1998), denominan capacidad en exceso y capacidad ociosa, Rivera (2006) afirma que la NIC 2 se muestra tolerante, por cuanto los costes indirectos unitarios permanecerán iguales, y

no incrementan el costo de productos. En este caso, “Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del ejercicio en que han sido incurridos.” (NIC 2, párrafo 13); es decir, “La varianza de los gastos generales de producción resultante de la capacidad ociosa debe ser reconocida como un gasto del periodo.” (Van Greuning, 2006: 85). Tratamiento similar al recibido por los costos indirectos subaplicados en el sistema de costeo normal (Cuadro 1, caso 1).

**Cuadro 1**

**Método de imputación de costos indirectos de fabricación fijos**

<b>Caso 1: Subactividad:</b>		
Nivel de actividad presupuestada:	18.000 unidades	Nivel de actividad alcanzado: 17.100 und./ 18.000 und. = 95%
Nivel de actividad real:	17.100 unidades	
Costos indirectos fijos incurridos:	248000,00 <sup>(1)</sup>	(0% -100%) = subactividad
<b>Cálculo del costo total del producto:</b>		
Costos de materiales directos	260000,00	(100% - ∞) = sobreactividad
Costos de mano de obra directa	345000,00	
Costos indirectos de fabricación variables	128000,00	Imputación de costos indirectos fijos = (248.000,00/18.000 unidades) * 17.100 und. = <b>235600,00</b> <sup>(2)</sup>
Costos indirectos fijos (imputados)	235600,00 <sup>(2)</sup>	
Costo total:	968600,00	
Costo unitario: (968600,00 / 17.100 und.)	56,64 /und.	
Costos indirectos fijos reconocidos como gasto, por subactividad: (1 – 2)		12400,00
<b>Caso 2: Sobre actividad</b>		
Nivel de actividad presupuestada:	18.000 unidades	Nivel de actividad alcanzado: 21.600 und./ 18.000 und. = 120%
Nivel de actividad real:	21.600 unidades	
Costos indirectos fijos incurridos:	248000,00 <sup>(1)</sup>	Imputación de costos indirectos fijos = (248.000,00/18.000 unidades) * 21.600 und. = <b>297600,00</b> Sólo se imputan los costos reales <sup>(1)</sup> , para no incrementar el costo total del producto por la sobre actividad.
<b>Cálculo del costo total del producto:</b>		
Costos de materiales directos	260000,00	
Costos de mano de obra directa	345000,00	
Costos indirectos de fabricación variables	128000,00	
Costos indirectos fijos (imputados)	248000,00	
Costo total:	981000,00	
Costo unitario: (981000,00 / 21.600 und.)	45,42 /und.	

Fuente: Rivera (2006: 132).



Por el contrario, cuando se trate de un incremento anormal de la producción la NIC 2 establece que "(...) la cantidad de coste indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren las existencias por encima del coste" (párrafo 13); es decir, según Rivera (2006), una sobreactividad significa incrementar el costo del producto sobre el costo real, razón por la cual la NIC 2 indica que deberá utilizarse el costo real (Cuadro 1, caso 2). Ello podrá ser cumplido por la contabilidad de costos utilizando la capacidad de producción realmente alcanzada para asignar los costos indirectos fijos o usando los costos fijos reales en lugar de los costos imputables a partir de una tasa.

Estas consideraciones para la asignación de costos indirectos fijos, para Rivera (2006) se presentan como métodos racionales que permite imputar costos fijos de fabricación útiles, de tal forma que el diferencial ocasionado por una sub o sobreactividad no sea aplicado a los productos. Tampoco permiten incrementos en los costos unitarios de los productos como consecuencia de las variaciones en el volumen de producción, lo que autores como Backer et al. (1988) y Polimen et al. (1998) identifican efectos o manipulaciones de los cambios de volumen sobre los costos indirectos de fabricación; es decir, evitando que durante las épocas de bajo volumen de producción o baja demanda, los costos unitarios de los productos se incrementen por contener los costos asociados a la capacidad ociosa (costos fijos absorbidos por un pequeño volumen de producción); y que durante las épocas de elevado volumen de producción o demanda, el costo unitario de los productos se eleve por encima del

costo real; sino que éste sea el realmente incurrido.

### **4.3. Sistemas y métodos de valoración de inventarios**

Dentro de la clasificación de los sistemas de costos es habitual hallar una categorización atendiendo al tipo de costos acumulado, como lo es el sistema de costo real y el sistema costos estándar. Cuando la contabilidad de costos utilice un sistema de costos estándar<sup>1</sup>, a los efectos de ajustar la valoración de los inventarios de acuerdo a la NIC 2, esta deberá asegurarse que los costos estándar se aproximen al costo real de producción, para que las variaciones sean mínimas. Para asegurar esta aproximación según el párrafo 21 de la NIC 2, dichos estándares incluidos las condiciones de sus cálculos deberán ser revisadas periódicamente para realizar ajustes si las condiciones han variado; tal como lo indican Hargadon y Múnera (1988), en materia de revisiones y actualizaciones de estándares. También para asegurar la mencionada proximidad los costos estándar deberán ser fijados a partir del "(...) nivel normal de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad" (NIC 2, párrafo 21); es decir, a partir de lo que comúnmente se denomina en la contabilidad de costos convencional como un tipo de estándar alcanzable o normas regulares (Backer et al. 1988; Hansen y Mowen, 2003; Polimeni et

---

<sup>1</sup> La NIC 2, párrafo 21, indica también la práctica del método de venta al detallista, utilizado en las actividades de venta al por menor (sector comercial) para medir el valor de los inventarios de gran número de artículos de alta rotación y de márgenes similares, para los que no es práctico otros métodos (IASB-, 2004, NIC 2).



al. 1998), atendiendo al grado de estrechez (exigencia o condescendencia) con el cual es fijado el estándar (Hargadon y Múnera, 1988).

Ahora bien, cuando se trata de métodos de valoración, la NIC 2 (párrafo 25) establece que únicamente deben ser utilizados los métodos de primera entrada primera salida (PEPS) o el método del costo promedio ponderado, a los fines de valorar los productos intercambiables; es decir, aquellos cuyas existencias sean numerosas y que pudieran ser intercambiables al momento de ser usadas o vendidas, tales como los inventarios de materias primas (arena, cemento, madera, etc.), y los inventarios de productos en proceso o terminados, en un proceso productivo en serie o continuo. Adicionalmente la NIC 2, párrafo 25, establece que un mismo método seleccionado deberá ser usado para toda existencia que tenga la misma naturaleza o uso similar, y que para inventarios con otra naturaleza o uso distinto se puede utilizar otro método, por ejemplo, según Rivera (2006) los inventarios de materias primas pudieran valorarse por el método PEPS, mientras que los inventarios de productos terminados pudieran valorarse de acuerdo al método promedio ponderado e incluso los diferentes productos (producidos por la empresa y los adquiridos) para su venta pueden ser valorados con distintos métodos. No obstante, tales métodos aplicados a uno u otro grupo de inventarios deben ser aplicados de manera uniforme.

De lo anterior, Mantilla (2006) y Rivera destacan que por omisión esta norma no permite el uso de la fórmula último en entrar, primero en salir (UEPS o LIFO) para

costear inventarios, porque de acuerdo a Van Greuning "(...) éste no representa fielmente los flujos de inventarios." (2006: 81), por el contrario los inventarios valorados por PEPS o FIFO sí "constituyen una reflexión más cercana del valor económico (...) a los precios de compra más recientes" útiles cuando se trata de analizar razones de activos (retorno de activos o eficiencia operativa) o de patrimonio (retorno sobre patrimonio). Tal ventaja aparece reflejada en la NIC 2 al indicar el "(...) FIFO, asume que los productos en existencias comprados o producidos antes, serán vendidos en primer lugar y, (...) que (...) la existencia final serán los producidos o comprados recientemente." (IASB, 2004; NIC2, párrafo 27).

Retomando los métodos permitidos por la NIC2, el uso del método promedio ponderado, de acuerdo a la NIC 2, (párrafo 27) puede recibir varios matices (Rivera, 2006), dado que no obliga a que cuando ocurra una nueva compra se recalcule el costo promedio ponderado; sino que permite aplicar el método globalmente durante todo el ejercicio, de allí que de acuerdo a Rivera, permite cualquier otra posibilidad intermedia de cálculo de costo promedio ponderado mensual, trimestral o semestral, conforme a las necesidades de información de la empresa y de las variaciones significativas de los costos del bien en existencia.

Cuando se trata de bienes o productos no intercambiables entre sí, separados o apartados para trabajos o proyectos específicos, producidos o comprados, la NIC 2 (párrafos 23 y 24) establece que deberá utilizarse el método de identificación específica. A tal consideración Alexander y Archer (2005)

agregan que el criterio específico de la norma es el “intercambio” no la “distinción”, y que artículos o lotes idénticos, distinguidos gracias a números de registros individuales, sus costos individuales deben ser separados no por ser distintas, sino por estar destinadas a proyectos o trabajos específicos, o porque no puedan ser intercambiadas entre sí por su naturaleza. Este método también ha sido ampliamente utilizado en la contabilidad de costos convencionales, en los sistemas de acumulación de costos por órdenes específicas y en el control de los materiales, suministros o bienes únicos y costosos (repuestos o piezas de maquinarias); como un método simple que requiere mantener el registro del precio de compra (o costos de producción) de cada unidad específica y de la cantidad específica de unidades usadas (o vendidas), mediante el uso de etiquetas (o uso de hoja de costos) que identifican el precio (valor) de cada artículo (Polimeni et al. 1998).

#### **4.4 Ajuste por rebajas en el valor de los inventarios**

Considerando que comúnmente pudieran existir ciertas circunstancias que reducen el valor de realización de los inventarios, que genera la existencia de costos no recuperables en los mismos, como daño y obsolescencia total o parcial de los bienes inventariados, reducción de los precios de mercado, e incremento de los costos de terminación y venta del producto (IASB, 2004; NIC 2; Backer et al. 1988; NIC, 2005) tanto la contabilidad de costos como las NIIF, tienen prevista una regla. De acuerdo a la NIC 2, en sus párrafos 28 y 29, el valor de las existencias, incluidos los de prestadores de servicios, se debe bajar hasta que el costo del mismo alcance

o sea igual al valor neto realizable, y que de esta forma el valor en libros de los mismos no supere a lo que se espera obtener con su venta o uso. Es decir, “(...) los inventarios se tienen que medir al más bajo entre el costo y el valor razonable neto.” (Mantilla, 2006: 66). Tales ajustes en la valoración de inventarios, también han sido consideradas y abordadas por la contabilidad de costos convencionales, y reseñadas por numerosos especialistas, como el método “Costo o mercado más bajo”, regla adicional para determinar el valor de los inventarios respaldada por la doctrina del conservatismo. Es decir, una vez que se ha seleccionado el método de valoración de inventarios (de materiales, o de productos en proceso o terminados) adecuado se debe considerar si se aplica esta regla (Backer et al. 1988; Neuner, 1993; y Polimeni), lo cual genera un ajuste que refleje los cambios en el precio o valor de mercado de los bienes inventariados (Neuner); no obstante, si el valor del mercado es superior al costo histórico, no es necesario el ajuste (Polimeni et al.).

Entre las consideraciones realizadas por la contabilidad de costos y lo normado por la NIC 2, es importante realizar una aclaratoria. Éstas últimas señalan que el valor de referencia o comparación del costo del inventario consiste en el valor neto realizable (VNR), definido como “(...) el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la explotación [valor razonable], menos los costes estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta [costos de disposición]” (párrafo 6). El valor razonable es el “(...) monto en efectivo o equivalentes que participantes en el mercado estarían dispuestos a intercambiar para la compra o venta de un

activo (...) dispuestas e informadas, en un mercado de libre competencia" (NIF: 17), a ser determinado a partir de cotizaciones en el mercado, valores de mercado de activos similares en cuanto a riesgo y rendimiento o técnicas de valuación financieras (valor presente esperado, valor presente estimado y otros). Este valor puede asumir un costo de adquisición o costo histórico (monto pagado al momento de adquirir el activo, considerando la construcción, fabricación, instalación o maduración del activo), un costo de reposición (costo de adquisición de un bien idéntico) o de reemplazo (costo más bajo para restituir el activo por uno similar) (NIF, 2007). Los costos de disposición son los costos directos derivados de la venta o intercambio de un activo, excluyendo los de financiamiento e impuestos (NIF). Tal precio de venta y costos estimados deben basarse en la información más confiable disponible, considerando las fluctuaciones de precios o costes relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre (NIC 2, párrafo 30). Mientras que en la contabilidad de costos autores como Backer et al. (1988); Neuner (1993); y Polimeni et al. (1998) al valorar los inventarios de materiales hacen referencia solamente a que el costo del inventario debe compararse con el valor de mercado, definido este último como el precio de reposición o reemplazo de los bienes. Sin embargo, algunos de estos autores (Neuner; Polimeni et al.) realizan la aclaratoria que si el precio de reposición es mayor al precio de venta final menos los costos para terminar y vender el producto (VNR) será este último el tomado como valor de mercado.

También la NIC 2 demanda que la determinación del VNR de los inventarios deben ser realizadas en cada periodo

económico (párrafo 30); es decir, según Mantilla (2006), en cada periodo subsiguiente se realiza una valoración nueva del VNR, de permanecer el bien aún inventariado. Igualmente, indica la NIC 2 que la estimación del VNR debe realizarse para cada partida de las existencias, agrupando varias relacionadas con la misma línea de productos que se produzcan y vendan en la misma área geográfica o de usos similares, y no para inventarios que agrupen una misma categoría o utilizados para una misma actividad (párrafo 29). En este sentido, Alexander y Archer (2005) aclaran que tanto el VNR como la regla "menor entre costo y VNR" debe ser calculado "partida por separado" y que no es apropiado considerar como una partida a todos los bienes acabados (inventario de productos terminados) o a todos los productos destinados a un segmento geográfico en particular. Por ejemplo, los proveedores de servicio con frecuencia acumulan costos para cada servicio para el que se cargará un precio de venta distinto, por lo que cada servicio debe ser considerado como una partida individual. Por tanto, en el caso de existir tres productos o servicios distintos A, B y C, por ejemplo, el costo del inventario no es el menor entre el total del VNR (Bs. 36,00) y el costo total de todos los productos (Bs. 33,00); sino de Bs. 30,00 luego de comparar el VNR y el costo de cada partida por separado (Cuadro 2).

Otras consideraciones de la NIC 2, de elevado impacto para la contabilidad de costos al momento de realizar ajustes y valorar los inventarios de materias primas y otros suministros, se refiere a la no disminución del valor de éstos siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos al costo o por encima del

## Cuadro 2

### Aplicación del ajuste del inventario "Costo y VNR el menor"

Productos (servicios)	Costo	VNR	El menor
A	10,00	12,00	10,00
B	11,00	15,00	11,00
C	12,00	9,00	9,00
<b>Total</b>	<b>33,00</b>	<b>36,00</b>	<b>30,00</b>

Fuente: Alexander y Archer (2005: 23.09).

mismo. Es decir, según Alexander y Archer, las materias primas deben ser valoradas por "(...) debajo de su costo sólo si se espera que el resultado del producto acabado, (...) tengan un valor neto factible menor que sus costos" (2005: 23.14). Pero cuando ocurra una reducción en el precio de dichos materiales que desencadena que los costos de los productos terminados superen a los de su VNR, sí tendrá que disminuirse el valor de los inventarios de materias primas, utilizando el costo de reposición de las materias primas, el cual podría ser la mejor medida de su VNR. Estas rebajas de valor de todas las categorías de inventarios; así como cualquier retiro de existencias por vencimiento, daños u obsolescencia, deberán ser consideradas como un gastos (costo del periodo) en el ejercicio en el que ocurra la rebaja (NIC 2, párrafo 34), la cual deberá ser registrada de acuerdo a Catácora (1988) y Neuner (1993) contra una provisión para el valor de los inventarios para demostrar la condición o el valor de los inventarios que no va ser vendido o aplicado al proceso productivo. En los casos en que aún permanezca en inventario algún producto que haya sido contabilizado por su

VNR, y que las circunstancias que originaron tal rebaja de valor son inexistentes, y que por tanto el VNR se haya elevado la NIC 2 (párrafo 33) demanda que la contabilidad de costos deberá realizar una reversión a ser considerada como una reducción de la cantidad de inventarios reconocidos como gasto en el periodo de la reversión (párrafo 34).

#### 4.5. Costos y gastos: Cuando el costo de los inventarios se convierte en gasto

Para las NIIF-2007, el costo para fines de estados financieros, es el valor de los recursos entregados o que se prometen entregar a cambio de un bien o servicio con la intención de generar ingresos, cuando este potencial de ingresos es a futuro, este costo de acuerdo a las NIIF se considera un activo. De forma más sencilla para Ramírez (2004) el costo es la suma de erogaciones realizadas con la intención de percibir ingresos futuros, de allí que dicho elemento presenta varias categorías o facetas (activo, gasto y pérdida) según como se encuentre la consecución de ingresos. La NIF A-5, contenida en las NIIF, establece que: "Cuando se obtiene el ingreso asociado a un activo, su costo se convierte en gasto (...) (costo expirado) (...)" (NIIF, 2007:18). En este sentido el párrafo 34 de la NIC 2 indica que el valor en libro de las existencias vendidas se reconocerá como un gasto del periodo en el cual se reconozcan los correspondientes ingresos ordinarios. Tal consideración es la misma utilizada por la contabilidad de costos al categorizar al costo como un gasto: proporción de activo que ha contribuido al esfuerzo productivo de un periodo para generar ingresos (Ramírez); es decir, costo



que ha producido beneficios o el valor de los recursos cedidos que han generado ingresos, y que no generaran más beneficios (Polimeni et al. 1998) y por tanto debe ser aplicado y/o comparado con los ingresos generados en el periodo al ser presentado en el estado de resultados junto con dichos ingresos (Backer et al. 1988). Estos gastos comúnmente, según las NIIF, continúan siendo llamados costos (costos de ventas) en el estado de resultados. Igualmente existen costos que no pueden identificarse claramente con los ingresos o que han perdido su poder generador de ingresos, los cuales deben ser considerados gastos desde que se devengan. Estas definiciones se ilustran en los gastos operativos y las pérdidas.

Específicamente, tal reconocimiento del costo como gasto se evidencia en la red de flujo de costos, cuando los materiales y la mano de obra directa, y los costos indirectos que conforman el valor de los inventarios de productos terminados (costos inventariables) se convierten en gastos cuando éstos últimos se venden (Morillo, 2007). Al venderse los productos, la cuenta de inventario de productos terminados es acreditada contra un débito a la cuenta *costo de producción y ventas* a ser presentada en el estado de resultados (Siniesterra, 1997) junto con los ingresos de dichas ventas.

La NIC 2 también refleja parte de la red de flujo físico de los costos de la contabilidad de costos convencional al indicar que: "El coste de ciertas existencias puede ser incorporado a otras cuentas de activo (...)" (párrafo 35). Ciertamente, en la contabilidad de costos el registro de la elaboración de un producto sigue el mismo movimiento

físico de los materiales y de la producción: 1) cuando se reciben los materiales, éstos son ubicados temporalmente en los almacenes en espera de ser usados (*inventario de materiales y suministros*); 2) cuando se utilizan los materiales sus costo se convierte en parte del costo del *inventario de productos en proceso*; 3) culminado el proceso productivo, o terminados algunos artículos, éstos deben ser extraídos del proceso productivo para ser depositados temporalmente en espera de ser vendidos; por ello los costos acumulados en el inventario de productos en proceso, o parte de ellos, pasan a la cuenta de *inventario de productos terminados* (Siniesterra, 1997).

Igualmente la NIC 2 contempla que el costo de la existencia puede pasar a ser parte del valor de un activo a ser usado en la entidad, el cual podrá ser reconocido "(...) como un gasto a lo largo de la vida útil del mismo" (párrafo 35), por ejemplo las existencias usadas como componentes de los trabajos realizados por la empresa para los elementos de la propiedad planta y equipo (NIC, 2005). Tal es el caso de las empresas que elaboran sus mobiliarios o edificaciones (cercas o depósitos) con los mismos materiales y suministros destinados a fabricar sus productos o prestar servicios. Para Alexander y Archer (2005) y las NIC (2005) otra circunstancia inmersa en las NIC, que demandan el reconocimiento de gastos tal como se señaló en la parte 4.4., son las rebajas de valor de cualquier inventario para ser ajustado a su VNR, o cualquier rebaja por pérdidas; tales gastos por rebajas de inventarios deben ser reducidos por las reversiones de ajustes a dichos inventarios, generadas por incrementos del VNR en el periodo en que ocurre la reversión.



#### **4.6. Presentación y revelación de inventarios y gastos**

Respecto a la presentación de inventarios, cuando se trata de elaborar informes con fines externos y ajustados a las NIC-NIIF, tales como el balance general y el estado de resultados en el cual se incluye el costo de producción vendida y el costo de los inventarios, la contabilidad de costos debe considerar, de acuerdo a la NIC 1, que los inventarios deberán mostrar subclasificaciones detalladas, rúbricas adicionales, agrupaciones y subtotales de acuerdo a los requerimientos contenidos en las NIIF, según la naturaleza de la explotación, tamaño y función de los importes afectados, y cuando tal presentación sea relevante para la comprensión del rendimiento financiero de la entidad (NIC 1, párrafos 74, 75, 83 y 84). Adicionalmente, la NIC 2 en el párrafo 36 también establece que en los estados financieros se debe revelar tanto el importe total en libros por concepto de inventarios como los importes parciales, según la clasificación apropiada.

En virtud de que en la NIC 2 (párrafo 6), indica que las existencias comprenden: a los activos destinados a ser vendidos, los que permanecen en proceso de producción para luego ser vendidos, y los que aún posean la forma de materiales y suministros a ser consumidos en el proceso productivo, la contabilidad de costos para presentar estados financieros ajustados a las NIIF podrá continuar utilizando la clasificación usual de acuerdo a la forma que adopte los productos en el proceso productivo (inventario de productos terminados, inventario de

productos en proceso e inventario de materiales y suministros); así como otra apropiada. El importe que corresponda a las existencias deberá ser revelado como un activo en el balance general elaborado bajo las NIC-NIIF (NIC 1, párrafo 68) cualquiera sea la clasificación por la que éste se presente (distinción entre corrientes y no corrientes, o por orden de liquidez). Cuando se trata de presentar el balance general de acuerdo a la distinción entre corriente y no corriente los inventarios deben ser considerados como activos corrientes, puesto que éstos cumplen con los requisitos mencionados para los activos corrientes expresados en la NIC 1, párrafo 57 (que se espere realizar, vender o consumir en el transcurso del ciclo normal de explotación; es decir, en el tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos materiales, que entran en el proceso productivo, y la realización de los productos en forma de efectivo o sus equivalentes - NIC 1, párrafo 59-). Adicionalmente, el párrafo 58 de la misma norma indica que "El activo corriente incluye activos (tales como existencias) (...) que se van a vender, consumir y realizar, dentro del ciclo normal de la explotación, incluso cuando los mismos no se esperen realizar dentro del periodo de doce meses desde la fecha del balance."

Igualmente, de acuerdo a la NIC 1, (párrafo 109), para la preparación de los estados financieros la contabilidad de costos deberá revelar información sobre la base de valoración de los conceptos de su competencia (inventarios o gastos) tales como: coste histórico, VNR, valor razonable o

de reemplazo e importe recuperable. En este sentido la NIC 2, párrafo 36, especifica que en los estados financieros se deberá revelar el importe de los inventarios presentados en libro por su VNR; así como el importe de las rebajas del valor de los inventarios hasta su VNR que se hayan reconocido como gastos, incluyendo la reversión de tales rebajas reconocidas como una reducción en la cuantía del gasto por existencias en el ejercicio, y las circunstancias que hayan producido la reversión de tales rebajas (NIC 1, párrafo 87, y NIC 2, párrafo 36). También deberá revelar las políticas contables para la valoración de los inventarios, las fórmulas de valoración; así como el importe de éste reconocido como gasto durante el ejercicio, y el importe en libros de las existencias pignoradas en garantía por deudas (NIC 2, párrafo 36).

Sobre la presentación de los gastos (costos del periodo) la contabilidad de costos deberá considerar que para determinar y presentar el resultado la NIC 1, en sus párrafos 86, 88 y 90, establece que en el estado de resultados se deben revelar por separado los gastos que tengan importancia relativa, tanto en su naturaleza como en su importe, con la subclasificación o desglose pertinente a fin de revelar información sobre el rendimiento financiero, y que este desglose podrá realizarse mediante una clasificación basada en la naturaleza de los mismos o en la función que cumplan en la entidad, de acuerdo a lo que proporcione información fiable y relevante.

De lo anterior se desprende que la NIC 1, en sus párrafos 91, 92 y 94, establecen dos

métodos alternativos de presentar los gastos en el estado de resultados, de acuerdo a la naturaleza de los gastos y según la función de los gastos o método del «costo de las ventas». En el primero, los gastos deberán presentarse simplemente atendiendo a la naturaleza del gasto (uso de materiales, beneficios y retribuciones a empleados, amortizaciones y depreciaciones, y otros) (Cuadro 3). En el segundo método los gastos deberán aparecer, como usualmente suelen clasificarse los costos del periodo en la contabilidad de costos convencional, según su función desarrollada en la empresa (costo de ventas o de los productos vendidos, gastos administrativos, gastos de distribución y otros gastos), desglosados también de acuerdo a su naturaleza (Cuadro 4), mostrando según las NIC (2005) detalles adicionales, lo cual suele ser útil para predecir flujos de efectivo. De esta forma, por ejemplo, el costo de los productos vendidos según Oliveras (2006) y NIC deberá desglosarse en el costo de los materiales usados, el costo de la mano de obra, demás costos de fabricación, y en las variaciones de las existencias de productos en proceso y terminados, de acuerdo a la actividad económica a que se dedique la entidad, o al menos presentar “(...) el importe de los gastos por amortización y el gasto por retribuciones a los empleados” (párrafo 93, NIC 1).

### Cuadro 3

#### Estado de resultado presentado según el método de la naturaleza del gasto

Ingresos ordinarios .....		XXXX
Otros ingresos .....		XXXX
Variación de las existencias de productos terminados y en curso ..	XXXX	
Consumos de materias primas y materiales secundarios .....	XXXX	
Gastos por retribuciones a los empleados.....	XXXX	
Gastos por amortización .....	XXXX	
Otros gastos de explotación .....	XXXX	
Total gastos .....		(XXXX)
Resultado del ejercicio (Beneficio).....		XXXX

Fuente: NIC 1, párrafo 91, IASB (2005).

### Cuadro 4

#### Estado de resultado presentado según el Método de la función del gasto o del costo de las ventas

Ingresos ordinarios .....	XXXX	
Costo de las ventas .....	(XXXX)*	
Margen bruto .....		XXXX
Otros ingresos .....		XXXX
Gastos de distribución .....	XXXX	
Gastos de administración .....	XXXX	
Otros gastos .....	XXXX	(XXXX)
Resultado del ejercicio (Beneficio) .....		XXXX

Fuente: NIC 1, párrafo 92, IASB (2005). (\*) Deberá revelar información detallada, al menos sobre las amortizaciones y retribuciones a empleados (Oliveras, 2006)

También en las notas a los estados financieros la contabilidad de costos deberá revelar las políticas contables que resulten relevantes para la comprensión de los estados financieros de acuerdo a la naturaleza de la entidad; especialmente cuando estas políticas hayan sido seleccionadas de entre las alternativas permitidas en las NIC y

sus interpretaciones, por ejemplo, revelar información (políticas e importes) sobre la capitalización de los costos de intereses o su reconocimiento como gasto (NIC 1, párrafos 108, 110 y 111, y NIC 23, párrafo 29).

## 5. Producción y costos conjuntos

Cuando se trata de asignar costos conjuntos, la contabilidad de costos al valorar productos a ser reflejados en estados financieros ajustados a las NIIF o con fines externos, deberá considerar que la NIC 2, en el párrafo 14, establece que los costos conjuntos, o costos de transformación no identificables por separado con los productos, se distribuirán entre éstos últimos a partir de bases uniformes y racionales; específicamente basándose en "(...) el valor de mercado de cada producto, (...) como producción en curso, en el momento en que los productos comienzan a (...) identificarse por separado [luego del punto de separación], o cuando se complete el proceso productivo." Estos métodos son ampliamente utilizados por la contabilidad de costos convencional, y lo denomina método del valor del mercado en el punto de separación, y método del valor neto realizable, respectivamente, tal como se ilustra en el cuadro 5.

En el caso de la existencia de subproductos con escaso valor dentro de la producción conjunta o conexas, la contabilidad de costos deberá considerar, de acuerdo a la NIC 2, párrafo 14, que éstos deberán ser medidos de acuerdo al VNR para ser deducidos del costo del producto principal; es decir, "(...) el ingreso (...) por la venta de los subproductos reducirá el importe a distribuir entre los productos principales (Rivera, 2006: 126). Dicho método, según especialistas en contabilidad de costos como Backer (1988) y Polimeni et al. (1998) consiste en reconocer a los subproductos en el momento en que se producen cuando se calcula su VNR a

ser deducido del costo total de producción conjunta que se asignará a los productos principales (Cuadro 5). Dado que algunas veces, según Rivera, para los subproductos no existe un procesamiento adicional, el precio de venta del subproducto puede ser usado como su VNR. Por el contrario, cuando los subproductos requieren un proceso adicional, aun cuando la NIC 2 no hace referencia a tal situación, para Rivera éste formará parte del costo real del subproducto y el costo a ser reducido del costo conjunto será calculado como la diferencia que existe entre el VNR y el costo de procesamiento adicional del subproducto (Cuadro 5, caso 2).

### Cuadro 5

#### Cálculo del costo de la producción conjunta

<b>Caso 1: Subproducto sin procesamiento adicional, luego del punto de separación:</b>								
<b>1.1. Método del valor del mercado en el punto de separación (como producto en curso)</b>								
Producto:	Cantidades producidas:	Precio de mercado:	Valor de mercado en el punto de separación (1):	Coeficiente (2):			Costo conjunto asignado (1*2):	
P1	400	500,00	200000,00	0,6875			137500,00	
P2	300	400,00	120000,00	0,6875			82500,00	
<b>Subtotal:</b>			<b>320000,00</b>				<b>220000,00</b>	
Subprod.	150	40						
Costos conjuntos:	<b>Materias primas</b>		86.000,00	Coeficiente de asignación de costos conjuntos: $220.000,00/320000,00= 0,6875$				
	<b>Costos de conversión</b>		140.000,00					
Ingreso por subproductos (150*40,00)			(6.000,00)					
<b>Total Costo conjunto a asignar:</b>			<b>220.000,00</b>					
<b>1.2. Método del valor neto realizable (como producto terminado)</b>								
Producto:	Cantidades Producidas:	Precio de mercado:	Valor como producto terminado:	Proceso adicional (3):	Valor relativo en el punto de separación:	Coeficiente:	Costo conjunto asignado (4):	Costo total del producto: (3+4)
P1	400	600,00	240.000,00	8000,00	232000,00	0,59539919	138.132,61	146132,61
P2	300	480,00	144.000,00	6500,00	137500,00	0,59539919	81.867,39	88367,39
Subprod.	150	40	Sub totales:		369500,00		<b>220.000,00</b>	<b>234500,00</b>
			Coeficiente de asignación de costos conjuntos : $220.000,00/369.500,00 = 0,59539919$					
<b>Caso 2: Subproducto con procesamiento adicional, luego del punto de separación:</b>								
Cantidad de unidades del subproducto			150 und.	Costos conjuntos:	Materias Primas	86.000,00		
VNR del subproducto:			100,00/und		Costos de conversión	140.000,00		
Costos del proceso adicional:			7500,00	Costo del subproductos			(7500,00)	
Costo asignable al subproducto y menor costo conjunto: (150 und. * 100,00) – 7500,00= 7500,00						Total Costo conjunto a asignar a los productos principales:		151000,00

Fuente: Rivera (2006).



## 6. A manera de conclusión

Para la preparación de estados financieros, de acuerdo a las NIIF, se requiere de una minuciosa determinación del importe de los inventarios, dado que los mismos se presentan en el balance general (activo corriente), y en el estado de resultados por formar parte importante del costo de los productos vendidos con elevada incidencia en el resultado obtenido. Tal determinación es difícil al considerar la existencia de múltiples métodos de asignación de costos, donde la inequidad y parcialidad están presentes con frecuencia; sin embargo, tales condiciones se reducen siguiendo la estricta aplicación de las NIC. La NIC 2 es una de las normas que ejerce mayor impacto en la contabilidad de costos, cuando ésta se dispone a elaborar y presentar información con fines externos o a ser mostrada en estados financieros ajustados a las NIIF. Dichas normas establecen las bases para valorar los inventarios dentro de un sistema de costos histórico, al determinar las directrices no sólo para la determinación de sus costos que debe acumularse como un activo, y ser diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos; sino también para el reconocimiento de éste como un gasto o costo del periodo, incluyendo cualquier deterioro o rebaja hasta el VNR.

Esta determinación minuciosa se resume en cómo calcular el costo de los productos en cada fase del proceso productivo, y cómo determinar el costo de los productos vendidos y no vendidos. En el cálculo del costo del producto los costos directos no representan dificultad gracias a su estrecha relación y medición inequívoca sobre el

producto o proceso productivo. Sin embargo, cuando se trata de costos indirectos la NIC 2 establece que los costos indirectos de fabricación, previamente clasificados en variables y fijos, sean incorporados al costo del producto, mediante formas sistemáticas; específicamente sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción y de la capacidad normal de producción, respectivamente.

Una vez hallado el costo unitario del producto, y considerando la existencia de varios productos o bienes comprados o fabricados en momentos distintos, y por tanto a un costo distinto, el siguiente paso es elegir el método apropiado para calcular el costo de los productos vendidos y los que aún esperan ser vendidos, para lo cual las NIC indican que para gran número de los bienes intercambiables los métodos apropiados son el PEPS y el promedio ponderado, y el método de identificación específica para los bienes que no puedan ser intercambiables. Por omisión se descarta el uso de otros métodos triviales en la contabilidad de costos como el UEPS.

Pese a las discusiones detalladas sobre los cálculo de costos, a partir de las NIC, aún existen estrechas y subjetivas decisiones, según reconocidos autores como Alexander y Archer (2005), que pueden ser cruciales, como la definición y cálculo de capacidad normal tomado de un año a otro, las clasificaciones entre costos directos e indirectos o fijos y variables, o que costos son atribuibles a la condición y ubicación del producto; también la definición de VNR contiene elementos subjetivos. Para estos autores no hay forma

de que dichas disyuntivas se puedan tratar de forma totalmente uniforme, pero puede ser atenuado con consistencia de la norma y la práctica en el tiempo.

## 7. Referencias

Alexander, D. y Archer, S. (2005). *Guía de NIC – NIIF, 2005 – 2006*. Red Contable.

Álvarez, J., Amat, J., Amat, O., Balada, T., Blanco, F., Castello, E., Lizcano, J. y Ripoll, V. (1996). *Contabilidad de gestión avanzada. Planificación, control y experiencias prácticas*. Madrid: McGraw Hill.

Amat, O. y Soldevila, P. (1998). *Contabilidad de gestión y control de costos*. Barcelona: Gestión2000.

Backer, M., Jacobsen, L. y Ramírez, D. (1988). *Contabilidad de costos. Un enfoque administrativo para la toma de decisiones*. México, DF: McGraw-Hill.

Catacora, F. (1998). *Contabilidad. La base para las decisiones gerenciales*. Caracas: McGraw Hill.

Comité de Normas internacionales de contabilidad –IASB– (1989). *Marco conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros*. Recuperado de <http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/marcoconceptualNICEY.pdf>

Comité de Normas internacionales de contabilidad –IASB– (2004). *Norma internacional de contabilidad N° 2. Existencias*. Recuperado de <http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/nic1.pdf>

Comité de Normas internacionales de contabilidad –IASB– (2004). *Norma internacional de contabilidad N° 23. Costo por intereses*. Recuperado de <http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/nic23.pdf>

Comité de Normas internacionales de contabilidad –IASB– (2004). *Norma internacional de contabilidad N° 18. Ingresos ordinarios*. Recuperada de <http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/nic18.pdf>

Comité de Normas internacionales de contabilidad –IASB– (2005). *Norma internacional de contabilidad N° 1. Presentación de estados financieros*. Recuperado de [http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/nic01\\_actualizada.pdf](http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/nic01_actualizada.pdf)

Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2008). *Marco de adopción de normas internacionales de información financiera*. (Boletín de aplicación VEN NIF N° 0).

Hansen, D. y Mowen, M. (2003). *Administración de costos. Contabilidad y control*. México, DF: International Thomson Editores, S.A.

Hargadon, B. y Múnera, A. (1988). *Contabilidad de costos*. Bogotá: Norma.

Horngren, C., Sundem, G. y Stratton, W. (2006). *Introducción a la contabilidad administrativa*. México, DF: Prentice Hall.

Jones, K., Werner, M., Terrel, K. y Terrel, R. (2001) *Introducción a la contabilidad administrativa. Perspectiva del usuario*. Bogotá: Prentice Hall.

Mallo, C., Kaplan, R., Meljem, S. y Giménez, C. (2000). *Contabilidad de costos y estratégica de gestión*. Madrid: Prentice Hall.

Mantilla, S. (2006). *Estándares / Normas internacionales de información financiera IFRS (NIIF)*. Bogotá: ECOE.

Martínez, A. (2006). Ejercicios NIC 18. Ingresos. En F. Gómez. (Comp.), *NIC /NIIF Ejercicios resueltos y comentados* (pp. 137-147).

Barcelona: Gestión 2000.

Morillo, M. (2007). *Manual para la elaboración del estado de costo de producción y ventas en los sistemas convencionales de la contabilidad de costos*. Mérida-Venezuela: Consejo de Publicaciones de la Universidad de los Andes.

Neuner, J. y Deakin, E. (1993). *Contabilidad de costos. Principios y prácticas*. Tomo I. México, DF: Limusa Noriega Editores.

*Normas internacionales de contabilidad -NIC-* (2005). Barcelona: Gestión 2000.

*Normas de información financiera (NIF)*. (2007). México, DF: Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de NIF, A.C.

Oliveras, E. (2006). Ejercicios NIC 1. Presentación de los estados financieros. En F. Gómez. (Comp.), *NIC/NIIF Ejercicios Resueltos y Comentados* (pp. 223-229). Barcelona: Gestión 2000.

Polimeni, R., Fabozzi, F. y Adelberg, A. (1998). *Contabilidad de costos: concepto y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. México, DF: McGrawHill.

Ramírez, D. (2004). *Contabilidad administrativa*. México, DF: McgrawHill.

Rivera, E. (2006). Ejercicios NIC 2. Existencias. En F. Gómez. (Comp.), *NIC / NIIF Ejercicios Resueltos y Comentados* (pp. 123-133). Barcelona: Gestión 2000.

Sáez, A. Fernández, A. y Gutierrez, G. (2004). *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión*. Madrid: McGraw Hill.

Siniesterra, G. (1997) *Fundamentos de contabilidad financiera y de gestión*. Cali: Universidad del Valle.

Torres, A. (2002). *Contabilidad de costos. Análisis para la toma de decisiones*. México, DF: McGraw Hill.

Van Greuning, H. (2006). *Estándares internacionales de información financiera. Guía práctica*. Bogotá: Banco Mundial.

Warren, C., Reeve, J. y Fess, P. (2000). *Contabilidad administrativa*. México, DF: International Thomson Editores.