

Análisis comparativo del tratamiento contable y financiero de los inventarios entre NIC 2 plena, NIIF pymes sección 13 y Decreto 2706 capítulo 8*

SICI: 0123-1472(201307)14:36<903:ACTCFI>2.0.TX;2-R

Blanca Alicia Soto-Restrepo

Especialista en políticas y legislación tributaria, Universidad de Medellín. Contadora pública, Universidad de Medellín. Profesora de medio tiempo, Universidad Santo Tomás.

Correo electrónico: blanca.soto@ustamed.edu.co

Gloria Stella Mesa-Velásquez

Magister en administración, especialista en negocios internacionales y contadora pública, Universidad Eafit. Profesora de tiempo completo, Universidad Eafit.

Correo electrónico: gsmesa@eafit.edu.co

Jaqueline de la Cruz Quiros-Jaramillo

Economista y contadora pública, Universidad Cooperativa de Colombia. Especialista en gerencia estratégica de costos, Universidad Eafit. Profesora de cátedra, Universidad Eafit. Correo electrónico: jquirosj@eafit.edu.co

* El artículo *Análisis comparativo del tratamiento contable y financiero de los inventarios entre la NIC 2 plena, NIIF 13 pymes y NIF 8 microempresa* está enmarcado en las actividades del grupo de estudio de las normas internacionales de información financiera de la línea de investigación contabilidad y finanzas, del grupo de investigación Información y Gestión, de la Universidad Eafit.

Resumen El proceso de implementación que se adelanta actualmente en Colombia hacia los estándares internacionales de información financiera y de acuerdo a los grupos de usuarios propuestos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP, y aceptados por los ministerios de Hacienda y Crédito Público, y de Comercio, Industria y Turismo, crea la necesidad de estudiar las normas establecidas para cada uno de los diferentes grupos. Por esto, el presente artículo tiene como objetivo analizar el tema de inventarios en la NIC 2 norma plena, sección 13 norma NIIF para Pymes y capítulo 8 norma para la microempresa. La metodología empleada es la elaboración de matrices de comparación o cuadros relacionales, en los que se plasman los conceptos de las tres normas y a partir de ello, se obtienen las similitudes y diferencias entre ellas mismas, con base en la fundamentación de estas normativas; además, realizando la respectiva aplicación, a través de ejercicios, que reflejan claramente el reconocimiento y medición de hechos económicos que se podrían presentar en el proceso contable. Lo anterior busca servir de guía de aplicación en la academia, de orientación a los profesionales contables y a las empresas que pronto tendrán que estar aplicando esa normatividad.

Palabras claves autor Inventarios, NIC 2, Decreto 2706 de 2012, NIIF para Pymes.

Palabras claves descriptor Inventarios, Instrumentos financiero, contabilidad comparada, normas internacionales de contabilidad, Colombia. Decreto 2706 de 2012 (diciembre 27), Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), pequeña y mediana empresa.

Códigos JEL M41

Análise comparativa do trato contável e financeiro dos inventarios entre a NIC 2 Plena, IFRS PMEs e Decreto 2706 capítulo 8

Abstract The implementation process currently in progress in Colombia to the international financial reporting standards and according to the user groups given by the Technical Council of Public Accountancy, CTCP, and accepted by the Ministries of Finance and Public Credit, Commerce, Industry and Tourism, creates the need to study the rules established for each of the different groups. Therefore, this article aims to analyze the inventory issue in the full IAS 2, section 13 standard IFRS for SMEs and Chapter 8 standard for microenterprises. The methodology used is the development of comparison matrixes or relational tables, in which the concepts of the three standards are captured and from those, the similarities and differences between themselves are obtained and they are based on the foundations of these regulations. Moreover, they are applied by solving exercises, which clearly reflect the recognition and measurement of economic events that could arise in the accounting process. This seeks to serve as an application guidance in the academy, orientation to professional accountants and companies that will have to apply this regulation soon.

Key words author Inventories, IAS 2, Decree 2706 /2012, IFRS for SMEs.

Key words plus Inventories, financial instruments, comparative accounting, international accounting standards, Colombia. Decree 2706 of 2012 (December 27), International Financial Reporting Standards (IFRS), SMEs.

Comparative analysis of the accounting and financial management of inventories between the full IAS 2, IFRS SMEs Section 13th, and Decree 2706 Chapter 8th

Resumo O processo de implementação atualmente em avanço na Colômbia para os padrões internacionais de informação financeira e de acordo aos grupos de usuários propostos pelo Conselho Técnico da Contabilidade Pública, CTCP, e aceitos pelos ministérios de Fazenda e Crédito Público, e de

Comércio, Indústria e Turismo, cria a necessidade de estudar as normas estabelecidas para cada um dos diferentes grupos. Por isso, o presente artigo tem como objetivo analisar o tema de inventários na NIC 2 norma plena, seção 13 norma NIIF para MPEs e capítulo 8 norma para microempresa. A metodologia empregada é a elaboração de matrizes de comparação ou tabelas relacionais, nas que são plasmados os conceitos das três normas e, a partir de isso, são obtidas similitudes e diferenças entre elas próprias, com base na fundamentação destas normativas; além, realiza a respectiva aplicação, através de exercícios que refletem claramente o reconhecimento e aferição de fatos econômicos que poderiam se apresentar no processo contábil. Isto visa servir de guia de aplicação na academia, de orientação aos profissionais contábeis e às empresas que já vão ter de aplicar tal normatividade.

Palavras-chave autor Inventários, NIC 2, Decreto 2706 de 2012, NIIF para MPEs.

Palavras-chave descritor Estoques, Instrumentos Financeiros, normas internacionais de contabilidade, Colômbia. Decreto 2706 de 2012 (27 de Dezembro), Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), PME.

Introducción

En Colombia, desde la Ley 1314 de 2009, se ha establecido el proceso de convergencia de las normas de contabilidad de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios. Con base en esa Ley y en el *Direccionamiento estratégico*, del 5 de diciembre de 2012, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP, como organismo de normalización técnica, presentó una propuesta de los grupos de usuarios, de los cuales el grupo

uno han sido reglamentado en el Decreto 2784 del 28 de diciembre de 2012 y el grupo tres, en el decreto 2706 del 27 de diciembre de 2012, lo que crea la necesidad de estudiar las normas establecidas para cada uno de los grupos.

El presente artículo tiene como objetivo analizar los inventarios, al establecer las diferencias y similitudes entre la NIC 2 norma plena, sección 13 NIIF para Pymes y el capítulo 8 norma para la Microempresa, con base en la fundamentación de estas normativas, utilizando como metodología la elaboración de matrizes de comparación o cuadros relacionales, en los que se plasman los conceptos de las tres normas y realizando la respectiva aplicación, por medio de ejercicios, que reflejan claramente el reconocimiento y medición de hechos económicos que se podrían presentar en el proceso contable de las empresas.

Este análisis es primordial, porque en estos momentos hay entidades que están adelantando el cronograma de aplicación de las normas de contabilidad y de información financiera y los inventarios, en las empresas comerciales, manufactureras y de servicios, lo que representa un renglón muy significativo como parte de los recursos, ya que son activos disponibles para la venta o que están en proceso de producción de artículos o servicios, y además es importante en la determinación del costo de ventas.

Lo anterior servirá de guía de aplicación en la academia y de orientación a los profesionales contables que tendrán como responsabilidad la preparación y presentación de información financiera, bajo normas internacionales de contabilidad, de acuerdo a los cronogramas establecidos para las empresas en Colombia.

1. Definición de inventarios

NIC 2	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
<p>2.6 y 2.8 Los inventarios son activos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; así como los bienes comprados y almacenados para su reventa. • En proceso de producción con propósito de venta y el producto terminado. • En forma de materiales, repuestos y suministros, para ser consumidos en el proceso de producción. • El costo de los inventarios para un prestador de servicios. • Los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para ser vendidos a terceros. 	<p>13.1 Los inventarios son activos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones. • En proceso de producción con vista a esa venta. • O en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios. 	<p>8.1 Los inventarios son activos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones. • En proceso de producción. • O en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

La NIC 2 contempla la definición del concepto de *costo del inventario* para un prestador de servicios, la sección 13 de NIIF para Pymes y el capítulo 8 no la consideran. A su vez, la NIC 2 tiene establecido que parte del inventario pueden ser los terrenos u otras propiedades que se trasladen desde la cuenta de propiedad de inversión para ser vendidos. Este concepto no lo manejan el capítulo 8 ni la sección 13 de NIIF para Pymes, aunque esta última sí considera el tema en la sección 16 Propiedades de inversión, mas no lo tiene en cuenta en la definición de inventarios, en caso de que estos estuvieran disponibles para ser vendidos a terceros.

Matriz 1. Definición de inventarios

Fuente: elaboración propia

1.1. Costo de los inventarios

NIC2	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
<p>2.10 El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.</p>	<p>13.5 Una entidad incluirá en el costo de los inventarios todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales.</p>	<p>8.2 y 4 Los inventarios deben medirse al costo y este debe incluir su costo de adquisición y los demás costos en que se haya incurrido para que los inventarios se encuentren listos para su uso como factor de la producción o venta.</p> <p>8.3 Las microempresas que desarrollen actividades de transformación de bienes, si lo estiman conveniente, podrán llevar contabilidad de costos, definida como un sistema de información para predeterminar, registrar, acumular, distribuir, controlar, analizar, interpretar e informar de los costos de producción de una entidad.</p>

Continúa

NIC2		NIIF para Pymes, sección 13		Decreto 2706, capítulo 8
Costos de los inventarios	=	Costos de adquisición	+	Costos de transformación
			+	Otros costos

NIC 2 y la sección 13 de NIIF para Pymes establecen que debe haber un costo de adquisición, transformación y otros costos necesarios para darles su condición y ubicación actuales a los inventarios, pero el capítulo 8 de microempresas se refiere al costo de adquisición y demás costos, este último no es tan claro como decir que incluye, costos de transformación y otros costos. Igualmente, la misma norma hace alusión a que si hay microempresas que desarrollan actividades de transformación deben tenerlo en cuenta como sistema de información para interpretar los costos de producción.

Matriz 2. Costo de los inventarios

Fuente: elaboración propia

1.1.1. Costos de adquisición

El costo de adquisición de los inventarios comprenderá:

NIC 2	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
2.11	13.6	8.5
Costo de adquisición	Costo de adquisición	Costo de adquisición
Precio de compra. xxx	Precio de compra. xxx	Precio de compra. xxx
+ Aranceles de importación. Y otros impuestos no recuperables. xxx	+ Aranceles de importación. Y otros impuestos no recuperables. xxx	+ IMPUESTOS NO RECUPERABLES (NO DESCONTABLES). xxx
+ Transporte. xxx	+ Transporte. xxx	+ Transporte. xxx
+ Almacenamiento xxx	+ Almacenamiento xxx	+ Almacenamiento xxx
+ Demás costos atribuibles a las mercancías, materiales o servicios. xxx	+ Demás costos atribuibles a las mercancías, materiales o servicios. xxx	+ Demás costos atribuibles a las mercancías, materiales o servicios. xxx
- Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares (xxx)	- Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares (xxx)	- Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares. Los descuentos posteriores a la compra — como los descuentos por pronto pago — se llevarán al estado de resultado. (xxx)

De manera general, las tres normas manejan los mismos conceptos del componente del costo, pero se debe tener en cuenta que los costos de almacenamiento cuando ellos no son necesarios en el proceso productivo, se reconocen como un gasto (ver ejemplo en la Matriz 5). El Decreto 2706 de 2012 es más preciso con respecto al tema de los descuentos financieros, los cuales deben ser llevados como un ingreso al estado de resultados. Esto no se especifica en la NIC 2 ni en la sección 13 de NIIF para Pymes, por consiguiente, en estas dos últimas es posible interpretar que el descuento por pronto pago se puede tratar como otra partida similar a los descuentos comerciales y esto afectaría la base de registro del costo del inventario. Ver ejemplo en la Matriz 4.

Matriz 3. Costo de adquisición de los inventarios

Fuente: elaboración propia

Método de cantidades brutas de los inventarios y proveedores

Ejemplo: en febrero del año 2001, la empresa compra a crédito 40 camisas a \$30.000 cada una, con un descuento comercial del 5% y un descuento financiero de 3/10.

Fecha	Cuenta	Débito	Crédito
	Inventarios	1.140.000 *1	
	IVA por pagar descontable	182.400	
Feb. 01	Retención fuente por pagar		39.900
	Proveedores		1.282.500
Si la empresa se gana el descuento financiero.			
Si la empresa no se gana el descuento financiero.			

Fecha	Cuenta	Débito	Crédito
	Proveedores	1.282.500	
Feb. 01	Ingresos por descuento en compras		34.200
	Disponibles		1.248.300
*1 (40 camisas x \$30.000) x 0,95			

Fecha	Cuenta	Débito	Crédito
Feb. 01	Proveedores	1.282.500	
	Disponibles		1.282.500

Método de cantidades netas de los inventarios y proveedores

Ejemplo: en febrero del año 2001, la empresa compra a crédito 40 camisas a \$30.000 cada una, con un descuento comercial del 5% y un descuento financiero de 3/10.

Fecha	Cuenta	Débito	Crédito
	Inventarios	1.105.800 *2	
	IVA por pagar descontable	176.928	
Feb. 01	Retención fuente por pagar		38.703
	Proveedores		1.244.025
Si la empresa se gana el descuento financiero.			
Si la empresa no se gana el descuento financiero.			

Fecha	Cuenta	Débito	Crédito
Feb. 01	Proveedores	1.244.025	
	Disponibles		1.244.025
*2 (40 camisas x \$30.000) x 0,95= 1.140.000; 1.140.000 x 0,97= 1.105.800			

Fecha	Cuenta	Débito	Crédito
Feb. 01	Proveedores	1.244.025	
	Gasto por descuento no aprovechado en compras.		34.200
	Disponibles		1.278.225
Este tratamiento es mejor porque, según Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt y Terry D. Warfield (1999), presenta el costo de los inventarios y de los proveedores a valores netos y además refleja la ineficiencia de la gerencia financiera, si no se aprovecha el descuento.			

Matriz 4. Ejemplo del descuento comercial y financiero de los inventarios
Fuente: elaboración propia

El siguiente ejemplo ilustra los componentes del costo.

Se importa un producto "X" para el cual se incurrió en los siguientes desembolsos:	
Detalle	Valor
Valor FOB	US\$19.725
Tasa de cambio	\$1.804,09
Seguros	US\$69,04
Fletes marítimos	US\$6.980
Aranceles	\$7'245.417
Gastos del agente de aduana (formularios oficiales, preinspección, registro de importación)	\$382.000
Transporte terrestre	\$1'900.000
IVA (FOB + Aranceles)	16%

Matriz 5. Ejemplo de los elementos del costo

Fuente: elaboración propia

El tratamiento contable sería de la siguiente forma:

Cuenta	Debito	Crédito
Inventarios (costo FOB) (US\$19.725 x 1.804.09)	\$35'585.675	
Inventarios (seguros) (USD 69.04 x 1.804.09)	124.554	
Inventarios (flete marítimo) (USf6.980 x 1.804.09)	\$12'592.548	
Inventario (arancel 15%) (\$48.302.777 ¹ x 15%)	\$7'245.417	
Inventario (gastos agente de aduana)	382.000	
Inventario (flete terrestre)	\$1'900.000	
Proveedores del exterior		\$35'585.675
IVA por importaciones (\$55.548.194 ² x 16%)	\$8'887.711	
Bancos		\$31'132.230

Matriz 6. Tratamiento contable de los elementos del costo

1 Base cálculo de arancel: Costos FOB + Seguros + Fletes

2 Base cálculo IVA: Costos FOB + Seguros + Fletes+ Arancel

Fuente: elaboración propia

1.1.2. Costos de transformación

NIC2	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
<p>2.12 Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, como la mano de obra directa. También comprenderán una parte —calculada de forma sistemática— de los costos indirectos, variables y fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.</p>	<p>13.8 Los costos de transformación de los inventarios incluirán los costos directamente relacionados con las unidades de producción, como la mano de obra directa. También incluirán una distribución sistemática de los costos indirectos de producción variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.</p>	<p>No es explícito en la norma y se deja a discreción de la empresa.</p>
<p>Son costos indirectos fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, como la depreciación y el mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta.</p>	<p>Son costos indirectos de producción fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta.</p>	
<p>Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, como los materiales y la mano de obra indirecta.</p>	<p>Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción, como los materiales y la mano de obra indirecta.</p>	<p>No es explícito en la norma y se deja a discreción de la empresa.</p>

$$\boxed{\text{Costos de transformación}} = \boxed{\text{Mano de obra directa}} + \boxed{\text{Costos indirectos variables y fijos}}$$

NIC 2 y la sección 13 de NIIF para Pymes enuncian que hay un costo de transformación, el cual está compuesto por la mano de obra directa y los costos indirectos variables y fijos en los que se incurre para transformar materiales en un producto; pero el Decreto 2706 de 2012 deja a discreción de la empresa la utilización de un sistema de costos que debería incluir estos dos conceptos.

Matriz 7. Costos de transformación
Fuente: elaboración propia

1.1.2.1. Distribución y/o asignación de los costos indirectos

NIC 2	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
<p>2.13 Distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios períodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones de mantenimiento previstas. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal.</p>	<p>13.9 Una entidad distribuirá los costos indirectos fijos de producción entre los costos de transformación sobre la base de la capacidad normal de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en promedio, a lo largo de un número de períodos o temporadas en circunstancias normales, teniendo en cuenta la pérdida de capacidad procedente de las operaciones de mantenimiento previstas. Puede usarse el nivel real de producción, si se aproxima a la capacidad normal.</p>	<p>No es explícito en la norma y se deja a discreción de la empresa.</p>
<p>Distribución de los costos indirectos variables: se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.</p>	<p>Los costos indirectos variables se distribuirán a cada unidad de producción sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.</p>	
<p>Tratamiento del incremento o disminución del costo unitario que se originan por las diferencias entre la capacidad real y la normal</p>		
<p>La cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del período en que se han producido.</p>	<p>El costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos en el período en que se hayan producido.</p>	<p>No es explícito en la norma y se deja a discreción de la empresa.</p>
<p>En períodos de producción anormalmente alta, la cantidad de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los inventarios por encima del costo.</p>	<p>En períodos de producción anormalmente alta, el valor de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción disminuirá, de manera que los inventarios no se midan por encima del costo.</p>	
<p>NIC 2 y la sección 13 de NIIF para pymes normalizan de igual manera la distribución de los costos indirectos fijos al utilizar los mismos conceptos de capacidad; así como la distribución directa de los indirectos variables con base en los niveles reales de producción. Igualmente, coinciden en el tratamiento de los aumentos o disminuciones del costo unitario, originados por las ineficiencias o eficiencias que se presenten en el período. Por el contrario, el capítulo 8 del Decreto 2706 de 2012 no hace mención alguna en el tratamiento de los dos temas anteriores. En el siguiente ejemplo se muestra el tratamiento anterior.</p>		

Matriz 8. Distribución y/o asignación de los costos indirectos
Fuente: elaboración propia

Los ejemplos de las tablas 1, 2, 3, 4 y 5 presentan el proceso de acumulación y determinación del costo unitario de los materiales y del costo de transformación, estos son asignados como resultado de un proceso de acumulación de costos que se puede hacer por órdenes de producción o por procesos.

Caso 1: costos por órdenes de producción

Para este caso, los costos en los que se ha incurrido se acumulan por lotes de producción y luego se divide el costo total por las unidades de cada lote.

La empresa Manufacturera S.A.S., que fabrica tres productos básicos (A, B y C), asigna los costos indirectos fijos sobre una base presu-

puesta de la capacidad normal de la empresa y de los niveles de capacidad posible, ha elegido las unidades presupuestadas de producción.

Para un período determinado, ha presupuestado los costos fijos de producción en \$38'361.000 para una capacidad normal de producción de 3.000 unidades.

Por tanto, el costo fijo unitario calculado sobre una base de capacidad normal será:

$$\text{Costo Fijo Unitario (CFu)} = \$38'361.000 \div 3.000 \text{ unidades} = \$12.787 \text{ por unidad.}$$

En la tabla 1 se presentan los demás costos unitarios de producción, los cuales son asignados teniendo como base la producción real.

Costos unitarios	Producto A	Producto B	Producto C
Costo unitario de materiales	\$6.250	\$10.000	\$3.500
Costo unitario mano de obra	\$1.875	\$3.000	\$1.300
Costo unitario otros variables	\$250	\$1.000	\$240

Tabla 1. Caso 1, demás costos unitarios de producción, asignados con la producción real como base
Fuente: elaboración propia

Durante el período, la empresa Manufacturera S.A.S. elaboró tres órdenes de producción correspondientes a 800 unidades del producto A, 400 unidades del producto B y 1.000 unidades

del producto C. Teniendo en cuenta los costos unitarios variables y la producción real, se presentan los costos totales de materiales, mano de obra directa y otros costos variables directos.

Costos de las órdenes de producción	Producto A	Producto B	Producto C
Costo material directo	\$5.000.000	\$4.000.000	\$3.500.000
Costo mano de obra directa	\$1.500.000	\$1.200.000	\$1.300.000
Otros costos variables directos	\$200.000	\$400.000	\$240.000
Costo total variable por orden	\$6.700.000	\$5.600.000	\$5.040.000
Costos indirectos fijos aplicados	\$10.229.600	\$5.114.800	\$12.787.000
Costo total de producción	\$16.929.600	\$10.714.800	17.827.000
Unidades producidas	800	400	1.000
Costo unitario	\$21.162	\$26.787	\$17.827

Tabla 2. Caso 1, costos totales de materiales, mano de obra directa y otros costos variables directos teniendo en cuenta los costos unitarios variables y la producción real
Fuente: elaboración propia

En este caso y como lo regula la NIC 2, los aumentos en los costos fijos unitarios por ineficiencias deben ser considerados gastos del período y no costos del producto. Teniendo en cuenta el ejemplo propuesto, los costos indirectos asignados de acuerdo a los costos fijos unitarios arrojan un total de \$28.131.400 (\$10.229.600 + 5.114.800 + 12.787.000, costos fijos asignados a los productos A, B y C, respectivamente) con unos los costos fijos de la empresa de

\$38.361.000; esta diferencia se presenta por la ineficiencia en la producción, ya que se tenía planeada una producción de 3.000 unidades y solo se produjeron 2.200, el incremento en el costo fijo unitario debido a la ineficiencia fue de \$4.650, al pasar de \$12.787 a \$17.437 (\$38.361.000 ÷ 2.200 unidades). Este sobre costo no puede ser tratado como un aumento del costo unitario de los productos y se debe tratar como un gasto del período así:

Cuenta	Débito	Crédito
Costo materiales	\$12.500.000	
Costo mano de obra	\$4.000.000	
Costo directos variables	\$840.000	
Costos indirectos fijos	\$28.131.400	
Gasto del período (ineficiencia en la producción) (800 unidades x 12.787)	\$10.229.600	
Inventario de materiales		\$12.500.000
Nómina		\$4.000.000
Costos directos variables por pagar		\$840.000
Costos indirectos por pagar o acumulados		\$38.361.000

Tabla 3. Caso 1, contabilización del flujo de costos
Fuente: elaboración propia

En el supuesto de que la producción hubiese sido mayor por ejemplo: 3.800 unidades, discriminadas para cada producto así:

1.000 unidades producto A, 800 unidades de B, 2.000 unidades de C, los costos variables totales para cada lote de producto serán:

Costos de las órdenes de producción	Producto A	Producto B	Producto C
Costo material directo	\$6.250.000	\$8.000.000	\$7.000.000
Costo mano de obra directa	\$1.875.000	\$2.400.000	\$2.600.000
Otros costos variables directos	\$250.000	\$800.000	\$480.000
Costo total variable por orden	\$8.375.000	\$11.200.000	\$10.080.000
Costos indirectos fijos aplicados	\$12.787.000	\$10.229.600	\$25.574.000
Costo total de producción	\$21.162.000	\$21.429.600	\$35.654.000
Unidades producidas	1.000	800	2.000
Costo unitario	\$21.162	\$26.787	\$17.827

Tabla 4. Caso 1, costos variables totales para cada lote de producto
Fuente: elaboración propia

En este caso y antes de realizar la contabilización, se debe tener presente la disminución del costo fijo unitario originado por la eficiencia presentada por la producción de 800 unidades por encima de lo presupuestado. En este caso, el cos-

to fijo unitario ha disminuido en \$2.692, al pasar de \$12.787 a \$10.095 ($\$38.361.000 \div 3.800$), de acuerdo a la norma el menor valor originado por la eficiencia disminuye el costo unitario del producto. Por tanto, el costo unitario quedará así:

Costos unitarios	Producto A	Producto B	Producto C
Costo unitario de materiales	\$6.250	\$10.000	\$3.500
Costo unitario mano de obra	\$1.875	\$3.000	\$1.300
Costo unitario otros variables	\$250	\$1.000	\$240
Costo fijo unitario	\$10.095	\$10.095	\$10.095
Costo total unitario	\$18.470	\$24.095	\$15.135

La contabilización quedaría de la siguiente manera:

Cuenta	Débito	Crédito
Costo materiales	\$21.250.000	
Costo mano de obra	\$6.875.000	
Costo directos variables	\$1.530.000	
Costos indirectos fijos	\$38.361.000	
Inventario materiales		\$21.250.000
Nómina		\$6.875.000
Costos directos variables por pagar		\$1.530.000
Costos indirectos por pagar		\$38.361.000

Tabla 5. Caso 1, costos unitarios y su contabilización
Fuente: elaboración propia

Caso 2: costos por procesos

Para este caso, los costos incurridos se acumulan por proceso para un período determinado y el costo unitario es el resultado de la acumulación de los costos de cada uno de los procesos.

La empresa Manufacturera S.A.S. cuenta con tres procesos de producción: corte, ensamble y terminado.

Los costos indirectos fijos se asignan sobre una base de capacidad normal, tenien-

do como presupuesto de costos indirectos la suma de \$7'500.000 y un nivel de operación presupuestado sobre una base de capacidad normal de 50.000 unidades las cuales se producirán al pasar por tres procesos: corte, ensamble y terminado. Los costos de materiales y mano de obra se aplican sobre una base de costo real.

A continuación, se presenta la información correspondiente a un período determinado:

Detalle	Corte	Ensamble	Terminado
Unidades iniciadas	50.000	0	0
Unidades terminadas y transferidas	45.000	38.500	32.000
Unidades en proceso:	5.000	6.500	6.500
Materiales (% de terminación)	100%	100%	
Mano de obra (% de terminación)	80%	50%	60%
Costos indirectos fijos	80%	50%	60%
Costos del período:			
Materiales	\$15'000.000	\$8'500.000	0
Mano de obra directa	\$8'500.000	\$4'200.000	\$3'800.000
Costos indirectos fijos presupuestados (departamentalizados)	\$3'500.000	\$3'000.000	\$1'000.000

Tabla 6. Caso 2, operación presupuestada para una capacidad normal de 50.000 unidades, que se producirán en tres procesos: corte, ensamble y terminado

Fuente: elaboración propia

La tasa de asignación a cada unidad totalmente terminada en cada uno de los procesos es de \$150 por unidad ($\$7'500.000 \div 50.000$

unidades), que se discriminan en \$70, \$60 y \$20 para los procesos de corte, ensamble y terminado, respectivamente.

Contabilización del flujo de costos

El proceso de corte se contabiliza en el inventario de producto en proceso Total de costos incurridos en el período para el corte de las 50.000 unidades

Cuenta	Débito	Crédito
Inventario de producto en proceso (proceso de corte)	26'930.000	
Gasto del período (ineficiencia en la producción por las unidades que quedan en proceso al 80%)	70.000	
Inventario de materiales		\$15'000.000
Costo mano de obra		\$8'500.000
Costos fijos indirectos		\$3'500.000

Para el proceso de ensamble, se contabiliza el traslado de las 45.000 unidades terminadas en corte más los costos necesarios para llevar a cabo el proceso de ensamble.

Cuenta	Débito	Crédito
Inventario de producto en proceso (ensamble)	\$22'825.714	
Inventario de producto en proceso (corte)		\$22'825.714
Inventario de producto en proceso (ensamble)	\$15'200.000	
Gasto del período (ineficiencia por unidades que quedaron en proceso)	500.000	
Inventario de materiales		\$8'500.000
Mano de obra directa		\$4'200.000
Costos indirectos		\$3'000.000

Continúa

Para el proceso de terminado, se contabiliza el traslado de las 38.500 unidades que se terminaron en ensamble más los costos necesarios para llevar a cabo el proceso de terminado.

Cuenta	Débito	Crédito
Inventario de producto en proceso (terminado)	\$34'969.141	
Inventario de producto en proceso (ensamble)		\$34'969.141
Inventario de producto en proceso (terminado)	\$4'518.000	
Gasto del período (por ineficiencia por unidades que quedaron en proceso)	282.000	
Mano de obra directa		\$3'800.000
Costos indirectos		\$1'000.000

Se contabiliza el costo de las unidades totalmente terminadas que quedan en inventario de producto terminado disponible para la venta

Cuenta	Débito	Crédito
Inventario de producto terminado	\$33'092.446	
Inventario de producto en proceso (terminado)		\$33'092.446

Del total de costos incurridos en los tres procesos por valor de 47'500.000, se tiene un inventario final de producto terminado equivalente a 32.000 unidades, con un valor de \$33'092.446; y un inventario final de producto en proceso equivalente a 18.000 unidades valorado en \$13'555.554 y un gasto del período por ineficiencia en la producción de \$852.000

Tabla 7. Caso 2, tasa de asignación a cada unidad terminada para proceso de corte, ensamble y terminado
Fuente: elaboración propia

2. Distribución de costos conjuntos

NIC 2	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
<p>2.14 El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costos de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, el costo total se distribuirá entre los productos, utilizando bases uniformes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso, en el momento en que los productos comienzan a poder identificarse por separado, o cuando se complete el proceso productivo. Por su propia naturaleza, la mayoría</p>	<p>13.10 El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costos de las materias primas o los costos de transformación de cada producto no sean identificables por separado, una entidad los distribuirá entre los productos utilizando bases coherentes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de mercado relativo de cada producto, ya sea como producción en proceso, en el momento en que los productos pasan a identificarse por separado, o cuando se termine el proceso de producción. Por su propia naturaleza la mayoría de los subproductos no posee,</p>	

Continúa

NIC 2	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
de los subproductos no posee un valor significativo. Cuando este es el caso, se miden frecuentemente al valor neto realizable, deduciendo esa cantidad del costo del producto principal. Como resultado de esta distribución, el valor en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.	un valor significativo. Cuando este sea el caso, la entidad los medirá al precio de venta, menos el costo de terminación y venta, deduciendo este costo del costo del producto principal. Como resultado, el valor en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.	

En el caso específico de la distribución de los costos conjuntos, la NIC 2 menciona la necesidad de distribuir costos conjuntos que se presenten en el proceso de transformación y hace alusión a los métodos que el usuario podrá a su elección utilizar para tal fin. De forma similar, la NIIF para Pymes expone la necesidad de utilizar alguno de los métodos para distribuir los costos conjuntos que se puedan presentar en el proceso de producción. De otro lado, el Decreto 2706 de 2012, en su capítulo 8, no propone la distribución de costos conjuntos, y en cuanto a los costos de producción o de transformación deja a discreción del usuario la utilización de un sistema de información de costos.

Para distribuir los costos conjuntos, la norma hace alusión a métodos de distribución con bases uniformes, las cuales a la luz de la teoría del costo son: con base en las unidades producidas, los valores de mercado en el punto de separación y el método de valor neto realizable.

En el ejemplo que se presenta a continuación se utilizan los tres métodos anteriores.

Matriz 9. Distribución de costos conjuntos

Fuente: elaboración propia

La empresa Manufacturas Varias produce tres subproductos P1, P2 y P3, a partir de la producción de un producto principal. La producción inicial es de 820.000 unidades con un costo de \$1.520.000 que se empezaron en el proceso A; en este punto de separación surgieron tres productos parciales terminados.

Luego, cada producto se envió a los siguientes departamentos para completar su procesamiento. Las tablas 8 y 9 plantean el ejercicio para iniciar con los tres métodos que explican la distribución de los costos.

Proceso	Producto final	Unidades recibidas
B	P1	392.150
C	P2	477.250
D	P3	280.600
Total		1.150.000

Tabla 8. Productos parciales terminados que surgieron en el punto de separación

Fuente: elaboración propia

A continuación, se presenta el flujo de producción.

Proceso	Costo de producción	Costos totales de la venta	Valor de mercado en la separación	Valor final de mercado después del procesamiento adicional
A	\$1.520.000	\$0	0	0
B	\$250.000	\$15.000	\$11	\$18
C	\$150.000	\$12.000	\$13	\$16
D	\$120.000	\$8.000	\$10	\$13
Total	\$2.040.000	\$35.000		

Tabla 9. Flujo de producción
Fuente: elaboración propia

Los costos de \$1.520.000 del proceso A corresponden al costo conjunto porque ocurren antes del punto de separación y, por tanto, se relacionan con los tres subproductos. Los costos de producción del proceso B son de \$250.000; proceso C \$150.000 y proceso D \$120.000 y se consideran costos de procesamiento adicional porque ocurren después del punto de separación.

2.1. Distribución del costo conjunto con base en el costo de las unidades producidas

Las tablas 10 y 11 explican el método con base en las unidades producidas.

$$\text{Asignación costo conjunto} = (\text{Producción por producto} \div \text{total de productos conjuntos}) \times \text{Costo conjunto}$$

Productos	Aplicación de la fórmula de distribución	Valor a distribuir
Producto 1	$\$250.000 \div \$520.000 \times \$1.520.000 =$	\$730.769
Producto 2	$\$150.000 \div \$520.000 \times \$1.520.000 =$	\$438.462
Producto 3	$\$120.000 \div \$520.000 \times \$1.520.000 =$	\$350.769
Costo conjunto total		\$1.520.000

Tabla 10. Distribución del costo conjunto con base en el costo de las unidades producidas
Fuente: elaboración propia

Los costos totales de la elaboración de un producto son:

Producto	Costo conjunto asignado proceso A	+	Costo de procesamiento adicional (Proceso B, C Y D)	=	Costos totales de producción
Producto 1	\$730.769	+	\$250.000	=	\$980.769
Producto 2	\$438.462	+	\$150.000	=	\$588.462
Producto 3	\$350.769	+	\$120.000	=	\$470.769
Totales	\$1.520.000		\$520.000		\$2.040.000

Tabla 11. Costos totales de la elaboración de cada producto
Fuente: elaboración propia

2.2. Valor de mercado en el punto de separación

Es la relación directa entre el costo y el precio de venta:

$$\text{Asignación costo conjunto} = (\text{Valor total de mercado de cada producto} \div \text{Valor total de mercado de todos los productos}) \times \text{Costos conjuntos}$$

A continuación, se presenta el valor total del mercado en el punto de separación sin tener en cuenta el proceso adicional. Las tablas 12 y 13 explican el método con valores de mercado en el punto de separación.

Producto	Unidades producidas de cada producto	x	Valor unitario de mercado de cada producto en el punto de separación	=	Valor total de mercado de cada producto en el punto de separación
Producto 1	392.150	x	\$11	=	\$4.313.650
Producto 2	477.250	x	\$13	=	\$6.204.250
Producto 3	280.600	x	\$10	=	\$2.806.000
Total					\$13.323.900

Tabla 12. Valor total del mercado en el punto de separación sin tener en cuenta el proceso adicional
Fuente: elaboración propia

Luego, se aplica la fórmula para determinar el monto del costo conjunto que va a asignarse a cada producto.

Producto	Proporción	x	Costo conjunto	=	Asignación del costo conjunto
Producto 1	$\$4.313.650 \div \$13.323.900$	x	\$1.520.000	=	\$492.105
Producto 2	$\$6.204.250 \div \$13.323.900$	x	\$1.520.000	=	\$707.785
Producto 3	$\$2.806.000 \div \$13.323.900$	x	\$1.520.000	=	\$320.110
Total					\$1.520.000

Por último, al costo asignado se le suma el costo del procesamiento adicional

Producto	Costo conjunto asignado proceso A	+	Costo de procesamiento adicional (proceso B, C y D)	=	Costos totales de producción
Producto 1	\$492.105	+	\$250.000	=	\$742.105
Producto 2	\$707.785	+	\$150.000	=	\$857.785
Producto 3	\$320.110	+	\$120.000	=	\$440.110
Total	\$1.520.000		\$520.000		\$2.040.000

Tabla 13. Costo conjunto de cada producto
Fuente: elaboración propia

2.3. Método del valor neto realizable

Las tablas 14, 15 y 16 explican el método del valor neto realizable. Para la aplicación de este

método, se debe determinar el valor total hipotético de mercado de cada producto y el valor total hipotético de todo el producto, así:

Producto	Gastos de venta
Producto 1	\$15.000
Producto 2	\$12.000
Producto 3	\$8.000

Tabla 14. Gastos de venta de cada producto
Fuente: elaboración propia

$$VTHMCP = (UPCP * VMFCP) - CPA \text{ y } GVCP$$

VTHMTP = suma de los valores hipotéticos de mercado de todos los productos individuales

Producto	Proporción	x	Costo conjunto	=	Asignación del costo conjunto
Producto 1	\$4.705.800 ÷ \$15.989.600	x	\$1.520.000	=	\$447.342
Producto 2	\$7.636.000 ÷ \$15.989.600	x	\$1.520.000	=	\$725.892
Producto 3	\$3.647.800 ÷ \$15.989.600	x	\$1.520.000	=	\$346.766
Total					\$1.520.000

Tabla 15. Asignación del costo conjunto de cada producto
Fuente: elaboración propia

Determinación del costo total de fabricación de los productos

Producto	Costo conjunto asignado (proceso A)	+	Costo de procesamiento adicional (proceso B, C y D)	=	Costo total de producción
Producto 1	\$447.342	+	\$250.000	=	\$697.342
Producto 2	\$725.892	+	\$150.000	=	\$875.892
Producto 3	\$346.766	+	\$120.000	=	\$466.766
Total	\$1.520.000		\$520.000		\$2.040.000

Tabla 16. Costo total de fabricación de cada producto
Fuente: elaboración propia

3. Gastos del período

3.1. Desembolsos por intereses

NIC 2	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
<p>2.18 Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. Cuando el acuerdo contenga de hecho un elemento de financiación, como puede ser, por ejemplo, la diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de crédito y el valor pagado, este elemento se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del período de financiación.</p>	<p>13.7 Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. En algunos casos, el acuerdo contiene de hecho un elemento de financiación implícito, por ejemplo, una diferencia entre el precio de compra para condiciones normales de crédito y el valor de pago aplazado. En esos casos, la diferencia se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del período de financiación y no se añadirá costo de los inventarios.</p>	<p>8.6 Cuando una microempresa adquiere inventarios a crédito, los intereses de financiación y las diferencias en cambio —si las hay— se reconocerán como gasto en el estado de resultado.</p>
<p>En la NIC 23 Costos por Préstamos, se identifican las limitadas circunstancias en las que los costos financieros se incluyen en el costo de los inventarios. Según esta NIC, el activo apto es aquel que requiere necesariamente de un período sustancial antes de estar listo para el uso para el que esté destinado o para la venta. Para la norma internacional, los inventarios se consideran como activos aptos aquellos que son manufacturados o producidos de cualquier otra forma en períodos cortos.</p>		
<p>Para este caso, la NIC 2 establece que el costo por financiación debe ser llevado como un gasto y en determinadas circunstancias permite llevarlo como un mayor valor de los inventarios hasta ponerlos en condiciones de ser utilizados, como en el caso de los activos aptos, tratamiento permitido por la NIC 23. La NIIF para PYME y el decreto 2706 de 2012 también contemplan la financiación de inventarios como un gasto, pero no hacen mención del concepto del activo apto.</p>		

Matriz 10. Desembolsos por intereses

Fuente: elaboración propia

3.2. Otros costos excluidos del costo de los inventarios

NIC 2	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
2.16 Los otros gastos incluyen:	13.13 Los otros gastos incluyen:	No establece otros valores
a. Las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción.	a. Valores anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción.	anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción.
b. Los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración posterior. Por ejemplo, el almacenamiento y la custodia de la materia prima y de los productos en proceso se reconocerán como costo indirecto del inventario y el almacenamiento de producto terminado se reconocerá como gasto del período.	b. Costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios durante el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior.	
c. Los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y	c. Costos indirectos de administración que no contribuyan a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales.	
d. Los costos de venta entendidos estos como los gastos de distribución.	d. Costos de venta o distribución.	

La NIC 2 y la sección 13 de NIIF para Pymes normalizan de igual manera los ejemplos de desembolsos que no se pueden llevar como un mayor valor del costo y el decreto 2706 de 2012 no contempla nada de lo anterior. A continuación, se muestra un ejemplo en el cual se puede visualizar la aplicación del literal “A”.

Matriz 11. Otros costos excluidos del costo de los inventarios

Fuente: elaboración propia

La compañía “X” pide a la empresa “Y” fabricar 100 muebles. En la elaboración del lote, se consumieron 200 metros de paño. En esta producción se reprocesaron 15 muebles y en ese reproceso se consumieron 15 metros de paño, 8 horas de mano de obra a razón de \$5.300 hora y otros costos de \$3.000 por unidad; por tanto, el costo del reproceso fue:

	Unidades	Cantidad	Precio por unidad	Costo total
Producción reprocesada	15 unidades			
Material		15 metros	\$12.000	\$180.000
Mano de obra		8 horas	\$5.300	\$42.400
Costo indirecto		15 unidades	\$3.000	\$45.000
Costo total				\$267.400

El costo de reproceso de \$267.400 deberá ser tratado como gastos del período.

Tabla 17. Cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción

Fuente: elaboración propia

4. Técnicas de medición de costos

NIC 2-Plena	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
<p>2.21 Las técnicas para la medición del costo de los inventarios, como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Método del costo estándar. • Método de los minoristas. 	<p>13.16 Una entidad puede utilizar las siguientes técnicas de medición del costo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Método del costo estándar. • Método de los minoristas o el precio de compra más reciente para medir el costo de los inventarios, si los resultados se aproximan al costo. 	<p>8.3 Las microempresas que desarrollen actividades de transformación de bienes, si lo estiman conveniente, podrán llevar contabilidad de costos.</p>

En la NIC 2 y en la NIIF para Pyme se contempla el método del costo estándar y el método de los minoristas como técnicas de medición de costos. A pesar de que en la NIIF microempresa no se enuncian estos métodos, se establece que si resulta conveniente se podrá llevar contabilidad de costos, de ahí que la entidad estimará la necesidad de utilizar uno de estos métodos.

Matriz 12. Técnicas de medición de costos

Fuente: elaboración propia

4.1. Método del costo estándar

NIC 2-Plena	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
<p>2.21 El costo estándar se establecerá a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado.</p>	<p>13.16 Los costos estándar tendrán en cuenta los niveles normales de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Estos se revisarán de forma regular y, si es necesario, se cambiarán en función de las condiciones actuales.</p>	<p>8.3 Las microempresas que desarrollen actividades de transformación de bienes, si lo estiman conveniente, podrán llevar contabilidad de costos.</p>

El método del costo estándar se contempla de igual forma para la NIC 2 y NIIF para Pyme, de modo que los inventarios reflejen costos más adecuados siempre y cuando esta técnica se aproxime al costo real. Para la microempresa, aunque no se establece en forma específica este método, enuncia que se puede llevar contabilidad de costos, por lo que se podrá utilizar el método del costo estándar en caso de ser necesario.

Matriz 13. Método del costo estándar

Fuente: elaboración propia

Las tablas 18 y 19 explican el costo estándar. A continuación, se presenta el procedimiento del costo estándar para un producto X en Cía.

Manufacturera, teniendo en cuenta la siguiente información:

Detalle	Qe (cantidad estándar)	Pe (precio estándar)	Ce (costo unitario estándar)
Material A	0,5	\$2.500	\$1.250
Mano de obra	0,02 HMOD	\$5.400	\$108
Costos indirectos variables	0,02 HMOD	\$8.900	\$178
Costos indirectos fijos	0,02 HMOD	\$2.500*	\$50
Costo total estándar			\$1.586

*Calculado sobre un nivel normal de producción de 500.000 unidades para el período

Tabla 18. Costo estándar para un producto X

Fuente: elaboración propia

Cuando la empresa Cía. Manufacturera utiliza el costeo estándar como técnica de costeo, la contabilización debe reflejar esa medición. Al finalizar el período, se pueden presentar variaciones que harán que el costo

de venta estimado al estándar tenga que ser ajustado de acuerdo a las variaciones, para lo cual se presenta a continuación el siguiente ejemplo:

Detalle	Cantidad
Producción real	120.000 unidades
Consumo de materiales	96.000 unidades de material
Compra de materiales	150.000 unidades con un precio por unidad de \$2.800 por unidad
Consumo en horas mano de obra directa	2.650 horas mano de obra directa
Costos indirectos reales	\$49.000.000

Tabla 19. Costo de venta estándar ajustado a las variaciones

Fuente: elaboración propia

Con esta información, se debe realizar un análisis como lo dice la norma: “se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado, con el fin de encontrar el valor de las variaciones y las razones que las originaron”, por tanto, se deben considerar los siguientes cálculos:

• **Para los materiales**

Siempre que se utilice la técnica del costeo estándar, se deben analizar dos tipos de variación: una de precio y otra por cantidad. Así, para el presente caso, se tiene la variación de precio:

(precio estándar - precio real) por la cantidad real comprada.

$$\begin{aligned} & \text{La cantidad real comprada es de 150.000} \\ & \text{unidades por el precio estándar (PE) de \$2.500} \\ & = \$375.000.000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{La cantidad real comprada es de 150.000} \\ & \text{unidades por el precio real de \$2.800} = \\ & \$420.000.000 \end{aligned}$$

En este caso, las compras se registran al precio estándar así:

Detalle	Débito	Crédito
Inventario de materiales (al momento de la compra)	\$375.000.000	
Variación en precio (costo)	\$45.000.000	
Proveedores		\$420.000.000

Variación en el consumo

Detalle	Débito	Crédito
Inventario de proceso	\$240.000.000	
Variación en cantidad	\$28.800.000	
Inventario de materiales		\$268.800.000

• **Para la mano de obra**
 En cuanto a la mano de obra, siempre que se utilice para la técnica del costeo estándar, se

deben analizar dos tipos de variación: la del consumo en el tiempo requerido para la producción y el precio.

Detalle	Débito	Crédito
Inventario producto en proceso	\$12.960.000	
Variación eficiencia (costo)	\$1.080.000	
Variación en precio (costo)	\$520.000	
Cancelación mano de obra		\$14.560.000

• **Para los costos indirectos**
 En cuanto a los costos indirectos de fabricación, la teoría del costeo estándar propone el

análisis de las variaciones a diferentes niveles. Para este caso, la variación se presenta solo como variación neta.

Detalle	Débito	Crédito
Inventario producto en proceso	\$53.400.000	
Variación neta		\$4.400.000
Inventario de materiales		\$49.000.000

4.2. Método de los minoristas

Las tablas 20 y 21 explican el método de los minoristas.

NIC 2-Plena	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
2.22 Cuando se emplea este método, el costo de los inventarios se determinará deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de los inventarios que se han marcado por debajo de su precio de venta original. A menudo se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.	13.16 El método de los minoristas mide el costo reduciendo el precio de venta del inventario por un porcentaje apropiado de margen bruto.	8.3 Las microempresas que desarrollen actividades de transformación de bienes, si lo estiman conveniente, podrán llevar contabilidad de costos.

En la NIC 2 plena y NIIF para pyme, se contempla el método de los minoristas, utilizado para medir los inventarios al por menor, en entidades del sector comercial que tienen productos que rotan con demasiada frecuencia. Para la microempresa, aunque no se establece en forma específica este método, enuncia que se puede llevar contabilidad de costos, por lo que se podría utilizar el método de los minoristas para entidades que tienen estas actividades tan específicas. A continuación, se realiza un ejemplo de cómo utilizar el método.

Matriz 14. Método de los minoristas
Fuente: elaboración propia

La entidad “Y” vende productos de ferretería, para los cuales no es fácil determinar el costo de venta, por la cantidad de artículos que se tienen al menudeo y que rotan fácilmente. Para el año 2012, se tiene la siguiente información:

Detalle	Costo	Precio de venta
Inventario inicial	\$300.000	\$450.000
Compras	\$1.000.000	\$1.500.000
Devoluciones en compras	\$200.000	\$300.000
Ventas del período		\$1.300.000
Inventario final		\$350.000

Tabla 20. Costo y precio de venta de artículos al menudeo que rotan fácilmente
Fuente: elaboración propia

Para utilizar el método de los minoristas, se deben realizar los registros tanto a precio de costo como a precio de venta, como se muestra a continuación.

- **Registros al costo**
Registros de las compras

Detalle	Débito	Crédito
Inventarios	\$1.000.000	
Proveedores		\$1.000.000

Registros al costo de las devoluciones en compras

Detalle	Débito	Crédito
Proveedores	\$200.000	
Inventarios		\$200.000

- Registros a precios de venta**
- Para aplicar el método, se debe crear una cuenta de control de mercancías disponibles, para

determinar el porcentaje de costo sobre precio de venta, de la siguiente forma:

Registro del inventario inicial

Detalle	Débito	Crédito
Inventarios iniciales (precio de venta)	\$450.000	
Costo (precio de venta)		\$450.000

Contabilizar las compras a precio de venta

Detalle	Débito	Crédito
Inventarios (precio de venta)	\$1.500.000	
Costo (precio de venta)		\$1.500.000

Devoluciones en compras

Detalle	Débito	Crédito
Costo (precio de venta)	\$300.000	
Inventarios (precio de venta)		\$300.000

Hallar el total de la mercancía disponible para la venta (TMDPV):

Detalle	Valor al costo	Precio de venta
Inventario inicial	\$300.000	\$450.000
Más compras	\$1.000.000	\$1.500.000
Menos: devoluciones en compras	\$(200.000)	\$(300.000)
TMDPV	\$1.100.000	\$1.650.000

Tabla 21. Total de la mercancía disponible para la venta

Fuente: elaboración propia

Finalmente, para el costo de la mercancía vendida, se necesita hallar primero el porcentaje del

costo de la mercancía disponible para la venta, para lo cual se procede de la siguiente manera:

$$\% \text{ de costo} = \frac{\text{TMD PV valorada al costo}}{\text{TMDPV a precio de venta}} = xxx$$

Para el ejercicio que viene trabajando, estos datos se encuentran en la tabla anteriormente construida.

$$\% \text{ de costo} = \frac{\$1.100.000}{\$1.650.000} = 67\%$$

Por tanto, el inventario final valorado al costo sería:

Inventario final valorado al precio de venta	\$350.000
Porcentaje de costo sobre precio de venta	67%
Inventario final	\$234.500

El costo de la mercancía vendida (CMV) sería:

$$\text{CMV} = \text{TMDPV} - \text{Inventario final al costo}$$

$$\text{CMV} = \$1.100.000 - \$234.500 = \$865.500$$

Al final del período, la cuenta de control de mercancías se debe cerrar y queda de la siguiente manera:

Detalle	Débito	Crédito
Costo (precio de venta)	\$1.650.000	
Inventarios (precio de venta)		\$1.650.000

Después se contabiliza la cuenta de costo de la mercancía vendida.

Detalle	Débito	Crédito
Costo de mercancía vendida	\$865.500	
Inventarios		\$865.500

5. Métodos de valoración de inventarios

NIC 2 plena	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
<p>2.23 y 2. 25 Esta norma contempla como fórmulas del costo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identificación específica. • Método primera entrada, primera salida. • Método costo promedio ponderado. • Se pueden utilizar fórmulas de costo diferente para los inventarios con una naturaleza o uso diferente. 	<p>13.17 y 13.18 Una entidad medirá el costo de los inventarios, utilizando los siguientes métodos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identificación específica. • Primera entrada, primera salida (FIFO). • Costo promedio ponderado. • Se pueden utilizar fórmulas de costos distintas. 	<p>8.8 Una microempresa medirá el costo de los inventarios, utilizando los siguientes métodos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Primera entrada, primera salida (PEPS). • Costo promedio ponderado. • Cualquier otro método de reconocido valor técnico.

Para las tres normas enunciadas, se permite utilizar los métodos primera entrada y primera salida o costo promedio ponderado. El método de identificación específica está enunciado para la NIC plena y la NIIF para pyme, pero en el capítulo 8 de las microempresas, no se enuncia, pero cuando permite el uso de otro cualquier método de reconocido valor técnico, se puede incluir ese método.

Matriz 15. Métodos de valoración de inventarios

Fuente: elaboración propia

5.1. Método de identificación específica

NIC 2 plena	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
<p>2.24 Este es el tratamiento adecuado para los productos que se segregan para un proyecto específico, con independencia de que hayan sido comprados o producidos. Sin embargo, la identificación específica de costos resultará inadecuada cuando, en los inventarios, haya un gran número de productos habitualmente intercambiables. En estas circunstancias, el método para seleccionar qué productos individuales van a permanecer en la existencia final, podría ser usado para obtener efectos predeterminados en el resultado del período.</p>	<p>13.17 Una entidad medirá el costo de los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiables y de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, utilizando identificación específica de sus costos individuales.</p>	<p>8.8 Una microempresa medirá el costo de los inventarios, utilizando los métodos de primeras en entrar primeras en salir (PEPS) o costo promedio ponderado, o cualquier otro método de reconocido valor técnico.</p>
<p>El método de identificación específica se establece para la NIC 2 plena y NIIF para la pyme, utilizado para inventarios de productos que no se intercambian en forma constante y además para bienes y servicios que están relacionados directamente con proyectos específicos. Para la microempresa, no enuncia claramente el manejo de este método, pero sí aclara que para la medición del costo de los inventarios se podría utilizar otro método de reconocido valor técnico, permitiendo bajo este concepto, utilizar el método de identificación específica, de acuerdo a las necesidades de la empresa. A continuación, se plantea el siguiente ejemplo.</p>		

Matriz 16. Método de identificación específica

Fuente: elaboración propia

5.2. Método de primeras en entrar, primeras en salir (PEPS)

NIC 2 plena	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
<p>2.25 La fórmula FIFO (First In First Out) asume que los productos en inventarios comprados o producidos antes, serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en el inventario final serán los producidos o comprados más recientemente. Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y un uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o un uso diferentes, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes.</p>	<p>13.18 Una entidad medirá el costo de los inventarios, distinto de los relacionados con el método de identificación específica, utilizando el método de primera entrada, primera salida (FIFO). Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y un uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o un uso diferentes, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo distintas.</p>	<p>8.8 Una microempresa medirá el costo de los inventarios, utilizando los métodos de primeras en entrar primeras en salir (PEPS) o cualquier otro método de reconocido valor técnico.</p>
<p>El método de primera entrada, primera salida se contempla en las tres normas. Para la NIC 2 plena y la NIIF para pyme, se aclara que este método se utiliza para inventarios de una misma naturaleza y un uso similar y en caso de tener inventarios de naturaleza y uso diferentes, se puede utilizar una fórmula de costo diferente. Para la microempresa, en caso de presentarse inventarios de naturaleza y uso diferentes, se podría utilizar otro método de reconocido valor técnico. A continuación, se plantea el siguiente ejemplo.</p>		

Matriz 17. Método de primeras en entrar, primeras en salir (PEPS)

Fuente: elaboración propia

5.3. Método de promedio ponderado

NIC 2 plena	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
<p>2.25 y 2.27 El costo de los inventarios se asignará utilizando el método de costo promedio ponderado. Si se utiliza el método o fórmula del costo promedio ponderado, el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del período, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el período. El promedio puede calcularse periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad.</p>	<p>13.18 Una entidad medirá el costo de los inventarios, distinto de los relacionados con el método de identificación específica, utilizando el método promedio ponderado. Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y un uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o un uso diferentes, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo distintas.</p>	<p>8.8 Una microempresa medirá el costo de los inventarios, utilizando el método de costo promedio ponderado, o cualquier otro método de reconocido valor técnico.</p>
<p>El método promedio ponderado se contempla en las tres normas. A continuación, se plantea el siguiente ejemplo.</p>		

Matriz 18. Método de promedio ponderado
Fuente: elaboración propia

6. Deterioro del valor de los inventarios

NIC 2	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
<p>2.28 El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. Así mismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben registrarse en libros por encima de los valores que se espera obtener con su venta o uso.</p>	<p>13.19 Se requiere que una entidad evalúe al final del período sobre el que se informa, si los inventarios están deteriorados, porque se hace necesario medir al precio de venta menos los costos de terminación y venta y reconocer una pérdida por deterioro de valor.</p>	<p>8.9 La microempresa evaluará al final de cada período sobre el que se informa, si los inventarios están deteriorados, es decir, si el valor en libros no es totalmente recuperable. El deterioro —si lo hay— se reconocerá inmediatamente en cuentas de resultado una pérdida por deterioro de valor (numeral 2.34 del capítulo 2, Conceptos y principios generales).</p>
<p>Evaluar el deterioro del valor de los inventarios, para reconocer la pérdida por deterioro de valor como un gasto, es una práctica general establecida en las tres normas y así informar el valor de los inventarios por un valor que se pueda recuperar al momento de la venta.</p>		

Matriz 19. Deterioro del valor de los inventarios
Fuente: elaboración propia

6.1. Valor neto realizable y valor razonable

NIC 2	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
<p>2.6 Valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados de venta para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta.</p> <p>El valor razonable es el precio que recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de medición.</p>	<p>13.19 Los párrafos 27.2 a 27.4 (de la sección deterioro del valor de los activos) requieren que una entidad evalúe al final de cada período sobre el que se informa si los inventarios están deteriorados. El párrafo 27.2 explica que la entidad realizará la evaluación, comparando el importe en libros de cada partida del inventario (o grupo de partidas similares) con su precio de venta menos los costos de terminación y venta.</p>	<p>8.9 La microempresa medirá el inventario de acuerdo con los criterios establecidos en los numerales 2.34 a 2.36. En el capítulo 2, Conceptos y principios generales, párrafo 2.35, se enuncia que la microempresa medirá la pérdida por deterioro del valor de la siguiente forma: la pérdida por deterioro es la diferencia entre el valor en libros del activo y la mejor estimación (que necesariamente tendrá que ser una aproximación) del valor (que podría ser cero) que esta recibiría por el activo si se llegara a vender o realizar en la fecha sobre la que se informa.</p>
<p>2.7 El valor neto realizable hace referencia al valor neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios, en el curso normal de la operación. Al hacer las estimaciones del valor neto realizable, se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios. Por ejemplo, el valor neto realizable del valor de inventarios que se tienen para cumplir los contratos de venta, o de prestación de servicios, se basa en el precio que figura en el contrato.</p>	<p>La sección 13 de NIIF pymes no explica el valor neto realizable, en la misma forma como lo hace la NIC 2 plena, pero en la sección 27 que hace referencia al deterioro de los activos, en el párrafo 27.2, lo enuncia como el precio de venta menos los costos de terminación y venta, el cual se compara con el valor en libros, para determinar si el inventario se ha deteriorado y así reconocer la pérdida por deterioro del valor. De igual forma, el Decreto 2706 de 2012, capítulo 8, no establece el valor neto realizable, pero a su vez remite al numeral 2.34 “conceptos y principios generales”, enunciando que cuando haya evidencia objetiva de deterioro del valor de los activos, la microempresa reconocerá inmediatamente en cuentas de resultado una pérdida por deterioro de valor. Con lo cual se podría inferir que las tres normas contemplan el valor neto realizable como la mejor estimación posible para evaluar si el inventario se ha deteriorado y reconocerlo por el valor que se recuperaría con la venta del mismo, concepto que no se debe confundir con la definición del valor razonable, pues este no es un valor específico para la entidad sino precio de transacción entre participantes de un mercado. También se debe aclarar que la sección 13 y capítulo 8 del decreto 2706 no hacen referencia al valor razonable. A continuación, se plantea un ejemplo que explica el reconocimiento de deterioro de valor al valor neto realizable.</p>	

Matriz 20. Valor neto realizable y valor razonable

Fuente: elaboración propia

Una entidad presenta al cierre del período, la siguiente situación en sus inventarios:

Producto	Cantidad	Costo unitario	Precio estimado de venta (PEV)	Valor neto de realización (VNR)	Deterioro
Ref 1	900	\$5.000	\$6.000	\$5.100	\$0
Ref 2	400	\$5.500	\$5.800	\$4.930	\$228.000
Ref 3	100	\$4.000	\$4.500	\$3.825	\$17.500
Valor del deterioro					\$245.500

Tabla 22. Evaluación del deterioro en el inventario

Fuente: elaboración propia

Con la anterior información, se pide evaluar si el inventario se ha deteriorado, estimando que los costos de comercialización representan el 15% del precio estimado de venta. Si el resultado es deterioro, realizar el tratamiento contable para su reconocimiento.

Al evaluar si el inventario se ha deteriorado, se tiene en cuenta el precio estimado de venta

para cada producto menos el quince por ciento (15%) de los costos de comercialización y así obtener el valor neto realizable. Esto representa el valor por el cual se recuperaría el inventario. En el ejercicio planteado se ha presentado deterioro para las referencias dos y tres, el cual se reconocería en el resultado del período de la siguiente manera.

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto (deterioro de inventarios)	\$245.500	
Inventarios		\$245.500

Como se puede apreciar, para la referencia uno (Ref 1) se presentó deterioro, porque el valor neto realizable es superior al costo del inventario.

6.2. Reversión del deterioro del valor

NIC 2	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
2.33 Se realizará una nueva evaluación del valor neto realizable en período posterior. Cuando las circunstancias que previamente causaron la rebaja, hayan dejado de existir, o cuando haya una clara evidencia de un incremento en el valor neto realizable como consecuencia de un cambio en las	13.19 Los párrafos 27.2 a 27.4, de la sección 27 (Deterioro del valor de los activos) requieren también, en algunas circunstancias, la reversión de la pérdida por deterioro de valor, al establecer que cuando las circunstancias que previamente causaron el deterioro del valor de los inventarios hayan dejado de existir, o cuando haya una clara evidencia	8.9 Si las circunstancias que originaron el deterioro de valor han cambiado y se ha recuperado la pérdida por deterioro, esta se revertirá contra resultados. El párrafo 2.36 del capítulo 2 (Conceptos y principios generales) explica que si en períodos posteriores se disminuye la cuantía de una pérdida por deterioro del valor

NIC 2	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
<p>circunstancias económicas, se revertirá su valor, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto realizable revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo en existencia, que se lleva al valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta, está todavía en inventario de un período posterior y su precio de venta se ha incrementado.</p>	<p>de un incremento en el precio de venta menos los costos de terminación y venta, como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, la entidad revertirá el importe del deterioro del valor, de forma que el nuevo importe en libros, sea el menor entre el costo y el precio de venta revisado menos los costos de terminación y venta.</p>	<p>y la disminución puede relacionarse objetivamente con un hecho ocurrido con posterioridad al reconocimiento inicial del deterioro, la microempresa revertirá la pérdida por deterioro reconocida con anterioridad.</p>
<p>La reversión del deterioro del valor, establecida para las tres normas, es el resultado de revisar nuevamente el valor neto realizable o el precio de venta menos los costos de terminación y venta, para reconocer nuevas condiciones presentadas y así valorar el inventario a los importes determinados bajo esas condiciones.</p>		

Matriz 21. Reversión del deterioro del valor
Fuente: elaboración propia

7. Reconocimiento del costo de la mercancía vendida

NIC 2	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
<p>2.34 Cuando los inventarios sean vendidos, el valor en libros de los mismos se reconocerá como gasto del período en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. El valor de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás partidas en los inventarios, será reconocido en el período en el que ocurra la rebaja o la pérdida.</p> <p>El valor de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios, que hayan sido reconocidos como gasto, en el período en que la recuperación del valor tenga lugar.</p> <p>2.35 El costo de ciertos inventarios puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo, los inventarios que se emplean como componentes de los trabajos realizados, por la entidad, para los elementos de</p>	<p>13.20 Cuando los inventarios se vendan, la entidad reconocerá el valor en libros de estos como un gasto en el período en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de actividades ordinarias.</p> <p>13.21 Algunos inventarios pueden distribuirse a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios que se emplean como un componente de las propiedades, planta y equipo de propia construcción. Los inventarios distribuidos a otro activo de esta forma se contabilizan posteriormente, de acuerdo con la sección de esta NIIF aplicable a ese tipo de activo.</p>	<p>8.7 Una microempresa que aplique esta norma podrá utilizar, según su necesidad, el sistema de inventario periódico o el sistema de inventario permanente y que podrá utilizar según sus necesidades en caso de optar por el sistema de inventario periódico, debe realizarse por lo menos una toma física anual del inventario.</p> <p>8.10 Cuando los inventarios se vendan, la microempresa reconocerá el valor en libros de estos como costo de ventas en el período en el que se reconozcan los correspondientes ingresos. Si la microempresa utiliza el sistema de</p>

NIC 2	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
<p>propiedades, planta y equipo de propia construcción. Los inventarios asignados a otros activos; de esta manera, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos.</p>		<p>inventario periódico, la adquisición de materias primas y/o materiales y suministros se contabilizará como compras del período y el costo de ventas se determinará por el sistema de inventario periódico, una vez realizado el respectivo conteo físico de los inventarios en existencia.</p>
<p>Las tres normas contemplan el reconocimiento como gasto (costo) del valor de los inventarios, al momento de reconocer los ingresos de operación (actividades ordinarias), lo que permite conocer en forma permanente el costo del inventario final y el costo de la mercancía vendida. Para la microempresa, el Decreto 2706 de 2012, párrafo 8.7, establece como sistemas de inventario, el sistema de inventario periódico o el sistema de inventario permanente, que podrá utilizar según sus necesidades; pero si opta por el sistema de inventario periódico, debe realizar un inventario físico, por lo menos una vez al año. Para la NIC 2 plena y la NIIF Pyme se puede concluir que utilizaría el sistema de inventario permanente, mas no el inventario periódico. Además, la NIC 2 plena y la NIIF Pyme enuncian que ciertos inventarios pueden ser incorporados a otros activos, por ejemplo es probable que en inventario se tengan motores para la venta, utilizados para máquinas industriales, pero la empresa ha decidido construir una máquina; por tanto, utilizaría de los inventarios un motor necesario para el buen funcionamiento de la máquina.</p>		

Matriz 22. Reconocimiento del costo de la mercancía vendida
Fuente: elaboración propia

8. Costo de otras actividades

8.1 Costo de los inventarios para un prestador de servicios

NIC 2	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
<p>2.19 y 2.29 En el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de los inventarios, sino que se contabilizarán como gastos del período en el que se haya incurrido.</p>	<p>13.14 En la medida en que los prestadores de servicios tengan inventarios, los medirán por los costos que suponga su producción. Estos costos consisten en mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán, pero se reconocerán como gastos en el período en el que se hayan incurrido.</p>	<p>8.1 Los inventarios son activos en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.</p>

Continúa

La NIC 2 Plena y la NIIF Pyme establecen que las entidades que tienen como actividad económica la prestación de servicios, podrían conformar los inventarios con los costos de producción necesarios para prestar el servicio, no incluyendo los márgenes de ganancia, ya que estos se incluyen en los precios de venta, determinados por la entidad. Esto llevaría a tener un concepto más amplio del inventario que no solamente sería para bienes corporales, sino también para intangibles como el caso de los servicios. El Decreto 2706 de 2012 no especifica claramente los costos de los inventarios para un prestador de servicios, pero cuando en la definición de los inventarios, los incluye como activos en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en la prestación de servicios, se podría concluir que en algún momento las microempresas que prestan servicios podrían conformar su inventario, al igual que las demás. A continuación, se plantea un ejemplo, para explicar el costo de estos inventarios.

Matriz 23. Costo de los inventarios para un prestador de servicios
Fuente: elaboración propia

El 1 de marzo, la empresa de servicios jurídicos firmó un contrato para llevar un litigio laboral por valor de \$12.000.000, el cual le será pagado de la siguiente forma: un 30% a la firma del contrato y el resto en la fecha del fallo de ese litigio (que se estima se fallaría a los seis meses). En mayo, el costo de mano de obra y los otros costos atribuibles a la prestación del servicio mensual ascienden a \$850.000, ade-

más tiene gasto de administración de \$300.000. Se asume que para marzo y abril los costos, gastos e ingresos tuvieron una debida asociación con el anticipo recibido.

Para los meses siguientes se están causando y pagando los costos y gastos incurridos hasta cuando llegue la fecha del fallo. Por tanto, los registros para mayo quedan de la siguiente manera:

Cuenta	Débito	Crédito
Costos de prestación del servicio	\$850.000	
Gastos de administración	\$300.000	
Bancos		\$1.150.000

Tabla 23. Tratamiento contable del costo por servicios
Fuente: elaboración propia

En el registro anterior se aprecia que se reconoció como costo, el valor de la mano de obra por \$850.000, ya que está relacionado con la prestación del servicio. Los gastos de administración por \$300.000 se reconocen como gasto.

Al final del mes se realiza el traslado de costos de producción a inventarios por un servicio que corresponde a un trabajo en curso.

Cuenta	Débito	Crédito
Costos de prestación del servicio		\$850.000
Inventarios	\$850.000	

9. Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

NIC 2	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
2.20 De acuerdo con la NIC 41, Agricultura, los inventarios que comprenden productos agrícolas, que la entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se medirán, para su reconocimiento inicial, por el valor razonable menos los costos de venta en el momento de su cosecha o recolección. Este será el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente norma.	13.15 La sección 34, Actividades especiales, requiere que los inventarios que comprenden productos agrícolas, que una entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, deben medirse, en el momento de su reconocimiento inicial, por su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de su cosecha o recolección. Este pasará a ser el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de esta sección.	No establece costo para este tipo de actividades.

Para los productos agrícolas, recolectados de activos biológicos, la NIC 2 Plena y la NIIF Pyme establecen reconocerlos al valor razonable menos los costos de venta en el punto de recolección o cosecha. Este representa el costo inicial de los inventarios y queda claro su reconocimiento como activo, de productos resultante de una actividad que es muy especial, en el entorno económico. Para las microempresas, el Decreto 2706 de 2012 no establece procedimiento alguno para determinar el costo de los productos antes mencionados. Es importante tener claridad del concepto de *activo biológico* y de *producto agrícola*; la NIC 41, Agricultura, define el activo biológico como animal vivo o planta y el producto agrícola como el producto ya recolectado, procedente de activos biológicos. Por ejemplo, las frutas recolectadas provienen de los árboles frutales. Finalmente, en este numeral, la norma aclara que cuando una empresa posea inventarios de productos agrícolas recolectados de sus activos biológicos, estos deben ser tratados en especial bajo la NIC 41, Agricultura, e igualmente en la sección 34 de actividades especiales para pyme.

Matriz 24. Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

Fuente: elaboración propia

10. Información a revelar

NIC 2	NIIF para Pymes, sección 13	Decreto 2706, capítulo 8
2.36 En los estados financieros se revelará la siguiente información: políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de los costos que se haya utilizado, el valor total en libros de los inventarios y los valores parciales, según la clasificación que resulte apropiada para la entidad, valor en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta, el valor de los inventarios reconocidos como gasto durante el período, valor de las rebajas de valor de los inventarios	13.22 Una entidad revelará la siguiente información: Políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de costo utilizada, el importe total en libros de los inventarios y los importes en libros según clasificación apropiada para la entidad, el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el período, las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado, de acuerdo a la sección 27 y el importe total en libros de los inventarios pignorados en garantía de pasivos.	8.12 Una microempresa revelará las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en cuentas de resultado, así como la recuperación de las pérdidas por deterioro ocurrida durante el período.

Continúa

NIC 2
NIIF para Pymes, sección 13 Decreto 2706, capítulo 8

que se han reconocido como gasto en el período, valor de las reversiones en las rebajas de valores anteriores y el valor en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas.

Se podría concluir que la información a revelar, establecida por las tres normas, es coherente con las especificaciones que cada una de ellas tiene establecido, en cuanto al reconocimiento y medición, tanto inicial como posterior de los inventarios, para cada una de las empresas que aplicarían estas normas.

Matriz 25. Información a revelar

Fuente: elaboración propia

Conclusiones

En la definición del inventario, las tres normas establecen que son recursos para ser vendidos, en proceso de producción, bienes terminados y materiales, repuestos y suministros. Además, la NIC 2 tiene establecido que un inventario puede estar constituido por los terrenos u otras propiedades de inversión, conceptos que no manejan ni la sección 13 de NIIF para Pymes ni el capítulo 8 de microempresas.

NIC 2 y la sección 13 de NIIF para Pymes consideran en los inventarios, como costos de adquisición, los de transformación y otros costos; por el contrario, el capítulo 8 de microempresas se refiere únicamente al costo de adquisición y demás costos; esto último no es tan claro como decir qué incluye (costos de transformación y otros costos). Esta norma invita a las microempresas que desarrollan actividades de transformación, a tener en cuenta un sistema de información para interpretar los costos de producción. Pero decir esto es dejarlas sin conceptos claros que ayuden a la aplicación de ese sistema de información.

De manera general, las tres normas manejan los mismos conceptos del componente del

costo (precio de compra, aranceles, otros impuestos no recuperables, etc.), pero el capítulo 8 de microempresas es más preciso con respecto al tema de los descuentos financieros, los cuales deben ser llevados como un ingreso al estado de resultados. Esto no se especifica en la NIC 2 ni en la sección 13 de NIIF para Pymes y, por consiguiente, en estas dos últimas es posible interpretar que el descuento por pronto pago se puede tratar como otra partida similar a los descuentos comerciales y esto afectaría la base de registro del costo del inventario. Este tratamiento permite mostrar la compra neta de los inventarios y además refleja, mediante la cuenta “gastos por descuentos no aprovechados”, la ineficiencia de la gerencia financiera en el aprovechamiento de los mismos.

La NIC 2 y la sección 13 de NIIF para Pymes son claras al referir que hay un costo de transformación, el cual está compuesto por la mano de obra directa y los costos indirectos variables y fijos, incurridos para transformar materiales en un producto, pero el capítulo 8 para microempresas deja a discreción de la empresa la utilización de un sistema de costos en el cual debería incluir estos dos conceptos, siendo estos los que más se dificultan para la medición del costo.

NIC 2 y la sección 13 de NIIF para Pymes normalizan de igual manera la distribución de los costos indirectos fijos, utilizando los mismos conceptos de capacidad normal; así como la distribución directa de los indirectos variables con base en los niveles reales de producción. Igualmente, coinciden en el tratamiento de los aumentos o disminuciones del costo unitario, originados por las ineficiencias o eficiencias que se presenten en el período, siendo la ineficiencia tratada como un gasto y no como un mayor valor del costo y, por el contrario, las eficiencias incidirán como un menor valor del mismo. En cambio, el capítulo 8 de microempresas no hace mención alguna en cuanto al tratamiento de los dos temas anteriores.

En el caso específico de la distribución de los costos conjuntos, la NIC 2 menciona la necesidad de distribuir costos conjuntos que se presenten en el proceso de transformación y hace alusión a los métodos que el usuario podrá utilizar para tal fin. Para distribuir los costos conjuntos, la norma menciona métodos de distribución con bases uniformes, que a la luz de la teoría del costo son: con base en el costo de las unidades producidas, los valores de mercado en el punto de separación y el método de valor neto realizable. De forma similar, la NIIF para Pymes expone la necesidad de utilizar alguno de los métodos para distribuir los costos conjuntos que se puedan presentar en el proceso de producción. De otro lado, el capítulo 8 de microempresas no propone la distribución de costos conjuntos y al igual que los costos de producción o de transformación deja a discreción del usuario la utilización de un sistema de información de costos.

En la técnica de medición de costos, se contempla el método del costo estándar y el método de los minoristas para la NIC 2 y NIIF para Pymes, de manera que al utilizar el método del costo estándar, los inventarios reflejen costos más adecuados. Y el método de los minoristas se utiliza para medir los inventarios al por menor en entidades del sector comercial que tienen productos que rotan con demasiada frecuencia. Para la microempresa, aunque no se establece en forma específica este método, enuncia que se puede llevar contabilidad de costos, por lo que se podría utilizar el método del costo estándar o el método de los minoristas, en caso de ser necesario.

Los métodos de valoración de inventarios, promedio ponderado, primera entrada y primera salida (FIFO) se establecen para la NIC 2, NIIF Pyme y Microempresa. El método de identificación específica, que permite fácilmente valorar el costo del producto vendido y el inventario inicial, se enuncia en la NIC 2 y en la NIIF pyme, pero en el capítulo 8 de las microempresas, no se enuncia, pero permite el uso de cualquier otro método de reconocido valor técnico, de ahí que se podría incluir este método. Es muy claro que el método última entrada, primera salida (LIFO, Last In First Out), no es permitido en ninguna de las tres normas.

El deterioro del valor de los inventarios contemplado en las tres normas, está relacionado con la práctica de evaluar si los inventarios se pueden recuperar por medio de la venta; de lo contrario, se rebaja el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable. El valor neto realizable como una estimación fiable permite evaluar el valor recuperable del inventario

y así reconocerlo de igual forma en cada período en que se informa.

La NIC 2 Plena, NIIF Pyme y capítulo 8 Microempresa establecen que cuando se venden los inventarios, se deben reconocer como gasto, en el mismo período en el que se reconocen los ingresos, permitiendo tener en forma permanente el costo de la venta y el saldo del inventario actualizado. En el capítulo 8 norma para microempresa se podría utilizar el sistema de inventario periódico, para lo cual se hace necesario realizar una toma física, por lo menos, cada año. Pero este sistema no permite tener un costo de venta e inventario actualizado en un período intermedio, ya que se tendría que estar realizando inventarios físicos y así conocer el costo del inventario.

Para las empresas que prestan servicios, la NIC 2 Plena y la NIIF Pyme explican que al tener costos de mano de obra y otros costos directamente relacionados con la prestación del servicio, esos costos se podrían reflejar como inventario, hasta que el servicio sea prestado y por tanto reconocidos los respectivos ingresos. Estas normas conforman un inventario en empresas de servicios y permiten presentarlo como uno de sus activos, que generalmente está contemplado para empresa comercial y manufacturera.

Referencias

- Colombia (2012). Decreto 2706 de 2012, por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo de información financiera para las microempresas. *Diario Oficial*, 48.657, 28 de diciembre de 2012. Disponible en: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=51148>
- Colombia (2012). Decreto 2784 de 2012, por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1. *Diario Oficial*, 48.658, 29 de diciembre de 2012. Disponible en: <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/leycontable/contadores/2012-decreto-2784.pdf>
- Colombia (2009). Ley 1314 de 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. *Diario Oficial*, 47.409, 13 de julio de 2009. Disponible en: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2009/ley_1314_2009.html
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP (2012). *Direccionamiento estratégico*. Bogotá: Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP. Disponible en: <http://www.ctcp.gov.co/?q=node/480>
- Kieso, Donald E.; Weygandt, Jerry J. & Warfield, Terry D. (1999). *Contabilidad Intermedia*. México: Editorial Limusa.
- Ministerio de Comercio Industria y Turismo (2012). Decreto 2706 del 27 de diciembre de 2012, por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo de información financiera para las

microempresas. *Diario Oficial*, 48.657, 28 de diciembre de 2012. Disponible en: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=51148>

Bibliografía consultada

- Alemany, Fina (2004). *Normas Internacionales de Contabilidad NIC*. Barcelona: Gestión 2000.
- Barrientos-Estrada, María Sonia & Sarmiento-Pavas, Daniel (2010). *Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF-IFRS*. Editorial Cargraphics, Carvajal.
- Blanco-Luna, Yanel (2005). *Normas nacionales e internacionales de información financiera*. Bogotá: Instituto Nacional de Contadores Públicos.
- Daza, José Joaquín (2003). Las Normas Internacionales de Contabilidad, NIC y su aplicación en Colombia. *Revista Gestión y Desarrollo*, 1, 39-47.
- Díaz-Gaitán, Edilberto (2005). Evaluación de implantación normas internacionales de contabilidad. *Manual del Contador*, 319, 19-26.
- Gómez-Vieites, Álvaro (2003). *Las claves de una economía global*. México: Editorial Alfaomega.
- Gómez-Villegas, Mauricio (2005). Evaluación del enfoque de las NIIF desde la teoría de la contabilidad y el control. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 22, 149-195. Disponible en: <http://scienti.colciencias.gov.co:8084/publindex/docs/articulos/1692-2913/29/122.pdf>
- Gonzalo-Angulo, José Antonio (2003). Armonización de los estándares contables en Europa: el caso español. *Contaduría, Universidad de Antioquia*, 42, 19-30.
- Greuning, Hennie van & Koem, Marius (2005). *Estándares internacionales de información financiera: guía práctica*. Washington: Banco Mundial.
- Hernández-Vásquez, Jaime A. (2005). La brecha trascendente: normas internacionales para pequeñas y medianas empresas. *Revista ASFACOP, Asociación Colombiana de Facultades de Contaduría Pública*, 7, 41-76.
- International Accounting Standards Board, IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para pequeñas y medianas entidades (pymes)*. Londres: International Accounting Standards Board, IASB. Disponible en: http://www.ifrs.org/Documents/1_PequenasyMedianasEntidades.pdf
- Larrahondo-Vidales, Martha Cecilia (2006). *Medición del impacto de aplicación de los estándares internacionales de contabilidad en los estados financieros de una empresa colombiana*. Trabajo de grado de la maestría en administración, Universidad EAFIT.
- Martínez-Pino, Guillermo León (2000). Imperio transnacional: trasplante y adopción de normas y modelos contables. *Contaduría, Universidad de Antioquia*, 36, 133-147.
- Mejía-Soto, Eutimio & Montes-Salazar, Carlos Alberto (2005). *Contaduría internacional: aproximación a los estándares internacionales*. Armenia: Universidad del Quindío.
- Montilla-Galvis, Ómar de Jesús; Montes-Salazar, Carlos Alberto; Mejía-Soto, Eutimio (2006). *Obstáculos en la adopción e implementación de los estándares interna-*

cionales de contaduría. Cali: Universidad Libre.

Osorio-Agudelo, Jair Albeiro (2005). Los sistemas de información de costos y su relación con las normas internacionales de contabilidad NIC/NIIF. *Contaduría, Universidad de Antioquia*, 23, 87-107.

Rodríguez-Castro, Braulio (2005). Estándares internacionales de presentación de reportes financieros. *Cuadernos de Contabilidad*, 6 (21), 146-153. Disponible en: http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos_contab/vol6_n_21/vol6_21_3.pdf

Ruiz-Chávez, Salvador (2003). Convergencia de las normas nacionales de contabilidad con las normas internacionales de información financiera IFRS. *Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP*, 373, 28-33.

Sierra-González, Ernesto María (2002). El nuevo periodo de la normalización internacional contable y sus implicaciones en Colombia. *Innovar: Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*, 19, 89-107. Dis-

ponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=81801907>

Wright, Ian (2005). Normas internacionales de información financiera: cómo debe responder México. *Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP*, 33 (390), 6-7.

- Fecha de recepción: 30 de mayo de 2013
- Fecha de aceptación: 2 de septiembre de 2013

Para citar este artículo

Soto-Restrepo, Blanca Alicia; Quiros-Jaramillo, Jaqueline de la Cruz & Mesa-Velásquez, Gloria Stella (2013). Análisis comparativo del tratamiento contable y financiero de los inventarios entre NIC 2 plena, NIIF pymes sección 13 y Decreto 2706 capítulo 8 [número especial: Cuatro años de convergencia contable: resultados, transformaciones y retos]. *Cuadernos de Contabilidad*, 14 (36), 903-941.

