



**XXX CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
TRABAJO NACIONAL**

Título:

“La adecuación de la NIC 2 a la realidad uruguaya”

Área 1: INVESTIGACIÓN CONTABLE

Subtema: 1.2 Problemas y experiencias en la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de la Información Financiera en los países de América”

AUTORES

Bolívar Gutiérrez, bgutierr@ucu.edu.uy – 099280549

Paola Chantal Montiel, pmontiel@ucu.edu.uy - 099272370

PAIS AL QUE REPRESENTAN:

Uruguay

Abstract

Los inventarios en sus diferentes formas, tienen una gran importancia en todo tipo de entidades, comerciales, extractivas o industriales. Nos abocamos a la aplicación de la normativa contable a nivel nacional de los bienes de cambio. Para ello se toma como base la normativa internacional relativa a las NIIFs, Leyes y Decretos reglamentarios vigentes y en casos de vacío se asumirá la doctrina más recibida.

El Decreto 103/91 y sus sucesores reglamentan la Ley 16.060. Se emite una serie de decretos para actualizar y regularizar la situación de la contabilidad financiera nacional y adoptar gradualmente las Normas Contables Internacionales como obligatorias con el “objetivo de apoyar la implementación de un plan de mejora de la transparencia informativa de los mercados, a través de la existencia de un proceso sostenido y efectivo de adopción de las normas internacionales de información financiera”¹.

Actualmente, si hay dudas sobre un tema específico se debe acudir a una amplia normativa o a trabajos regionales que nos explican cómo contabilizar y qué métodos y políticas aplicar para el tratamiento de los bienes de cambio. Nos podemos preguntar: ¿existe algún manual que nos explique acerca de qué tratamiento se les debe dar a los bienes de cambio en Uruguay? Por lo que este trabajo inicial es enfocado tanto como apoyo de profesionales, como bibliografía básica de estudiantes de carrera de grado.

Todas las NICs-NIIF han tenido una serie de problemas al ponerse en práctica y la valuación de inventarios no ha sido una excepción.

Palabras clave: bienes de cambio - normas contables adecuadas - Nic 2 - contabilidad

Keywords: inventories - proper accounting regulations - IFRS 2 - accounting

¹ Decreto 266/007.

Tratamiento de Inventarios en Uruguay según las normas contables

Antecedentes

La normativa contable en el Uruguay ha ido evolucionando en el transcurso de los años hacia la convergencia normativa apuntando a la “mejor norma”.

En el caso de los inventarios, las normas contables de aplicación obligatoria (NCA)² vienen dadas por una serie de Decretos y Leyes. La norma específica que trata los inventarios, es la NIC n° 2.

Normalmente, a esta partida también se la puede denominar como bienes de cambio, existencias, o mercaderías con cierta imprecisión. Además, de adquirir otros nombres de tratarse de actividades específicas.

Con el *Decreto 103/91*, se establece el modelo para la presentación de los estados contables en el Uruguay.

El *Decreto 105/991* es el primero que reglamenta a algunas NICs de carácter obligatorio, a la fecha de su publicación³ se le da carácter obligatorio a la Nic 2 relativa a Inventarios⁴.

El *Decreto 162/04* de fecha 12 de mayo de 2004 convalida las Nics y las NIIF a su fecha de publicación⁵. Decretos posteriores realizan ajustes a la pretendida actualización de la normativa internacional a nuestro país: los Decretos 222/04 y 90/05. A partir del 162/04 se cambia la práctica de las normas de la década del 90 de publicar enteramente las NIC, con las adaptaciones a nuestra realidad para cada caso, donde la Comisión permanente de Normas Contables realizaba los ajustes que entendía que era pertinente para nuestro país. El 162/04, considerando la especificidad de dichas normas así como su público conocimiento autoriza la sola referencia a las NIC y NIIF, como a sus respectivas interpretaciones, sin necesidad de reproducirlas en su totalidad.

El Decreto 266/07 adopta con carácter obligatorio a las NIIFs, NICs y a sus respectivas interpretaciones a su fecha de publicación⁶ se establece que serán publicadas en la página web de la AIN⁷. Con este Decreto el Marco Conceptual y los modelos de presentación de los estados contables del Decreto 103/91 continúan vigentes.

Luego, el *Decreto 37/010*, establece que si no hay compatibilidad entre el Decreto 103/91 y los decretos (266/07, 99/09, 135/09, 283/09 y 538/09) primarán estos últimos.

Con el Decreto 124/2011, se declaran “las normas contables adecuadas de aplicación obligatoria para emisores de valores de oferta pública”.

² El Decreto 266/007 aprueba las NIIFs como Normas Contables Adecuadas y establece que serán publicadas en la página de la AIN.

³ 15 de Marzo de 1991.

⁴ En 1991 la Nic 2 era llamada: “Valuación y Presentación de los Inventarios en el Contexto del Sistema de Costos Históricos”.

⁵ Al 12 de Mayo de 2004.

⁶ Al 31 de Julio de 2007.

⁷ Auditoría Interna de la Nación. www.ain.gub.uy

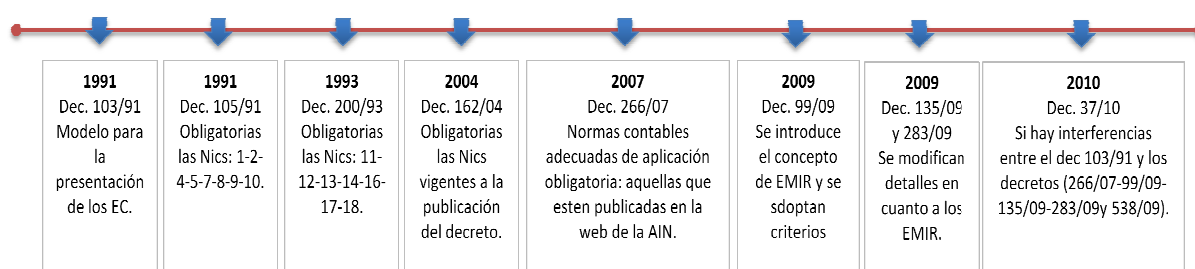
El Decreto 103/91 define a los inventarios como: “...aquellos que se adquieren o producen para la venta, los que se encuentran en proceso de producción o aquellos que resultan consumidos en la producción o comercialización de los bienes o servicios que se destinan a la venta.”

La Nic 2 define a los inventarios como: “activos que son poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación, en proceso de producción con vistas a esa venta y en forma de materiales y suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.”

La definición de la NIC 2, a diferencia del decreto 103/91, agrega los inventarios consumidos en la venta de servicios. Por otro lado el Decreto incluye el concepto de comercialización de los bienes en forma expresa.

A continuación mediante una línea de tiempo podemos observar cómo en el correr de los años, las NICs fueron adquiriendo el carácter de normas obligatorias.

Cuadro 1 – Cronograma de adopción de las NIIFs en Uruguay.



Fuente: Cuadro de elaboración propia. Incluye solamente lo referente a los decretos relevantes para el tema en cuestión.

Medición y costos de los inventarios (NIC 2):

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC 2 – *Inventarios*), explica el tratamiento contable que se le deben dar a los bienes de cambio, por un lado ayuda a determinar la cantidad de costo que se debe reconocer como un activo, para ser diferido hasta que los ingresos sean reconocidos. Y por otro lado, el reconocimiento como un gasto del período.

Además, introduce tres definiciones importantes para entender los tratamientos de los inventarios.

- ***Inventarios*** son: “activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación, en proceso de producción con vistas a esa venta o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.”⁸

⁸ Nic 2, párrafo 6.

- El **valor neto realizable** se define como “el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.”⁹

VALOR NETO REALIZABLE = PRECIO DE VENTA - COSTOS

- El **valor razonable** es “el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.”¹⁰ O lo que es lo mismo, el valor de mercado. Es aquel valor por el cual se llega a un acuerdo entre comprador y vendedor en el mercado. Este valor presenta algunos problemas a la hora de ser aplicado en nuestro país, todo depende del tipo de bien que se trate. Por tratarse de una economía inflacionaria, a menudo se pueden ver artículos similares y hasta idénticos a diferentes precios en los comercios. Son casos de artículos importados donde el importador llena un contenedor pero en Uruguay le van comprando de a poco diferentes comerciantes. El margen de ganancia es elevado y por lo tanto se puede fijar la prioridad en la venta o en la ganancia y de es por eso que surgen las diferencias en los precios. Es asombrosa la diferencia que puede existir en la ciudad de Montevideo respecto a otra ciudad del interior.

VALOR RAZONABLE = VALOR DE MERCADO

Medición de los Inventarios:

Para la medición de los bienes de cambio se utiliza la comparación entre el *costo del inventario* con el *valor neto realizable* y de ambos se toma el menor¹¹.



Inventarios valuados al costo:

Para la determinación del valor de los inventarios de bienes de cambio es importante enumerar los diferentes tipos de costos posibles incluidos en la fórmula: costos de adquisición, costos de transformación y otros costos.

**COSTO HISTORICO = COSTOS DE ADQUISICIÓN + COSTOS DE TRANSFORMACIÓN
+ OTROS COSTOS**

⁹ Nic 2, párrafo 6.

¹⁰ Nic 2, párrafo 6.

¹¹ Nic 2, párrafo 9.

Costos de adquisición¹²:

Los *costos de adquisición* son determinados por el precio de compra del inventario, el transporte, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales o los servicios. Se incluyen también los otros impuestos que no sean recuperables posteriormente, un caso muy común es el IVA. De este modo, si el importe es recuperable entonces no se incluye en el costo de adquisición, en caso contrario, se incluye en el costo.

Para el caso particular de las importaciones, se incluye al costo de adquisición: los aranceles de importación, el flete, seguros, gastos bancarios (letras, comisiones, cierre de cambio), gastos de aduana (impuestos, tasas y honorarios del despachante), y otros costos imputables a la compra de las mercaderías. Los gastos bancarios no incluyen gastos financieros.

De este costo se deducirán los descuentos comerciales, rebajas y otras partidas similares.

Costos de transformación¹³:

Estos son los emergentes de actividades industriales o empresas de servicios. A los inventarios modifican su estado original también le corresponden los *costos de transformación*. Son tales, aquellos derivados de la transformación de los inventarios. Dentro de este concepto encontramos los costos directos fijos como lo es la mano de obra directa y las materias primas. Y los costos indirectos que a su vez se pueden dividir entre fijos y variables. Los costos indirectos fijos son aquellos que permanecen constantes independientes del volumen de producción. Los costos indirectos variables son los que varían directamente dependiendo de la producción.

Otros costos¹⁴:

La norma menciona, a continuación, los *otros costos* como aquellos no incluidos ni en los costos de adquisición ni en los costos de transformación. Existe este rubro siempre y cuando fueran necesarios para darle a los inventarios su "condición y ubicación actuales". La norma pone el ejemplo de "algunos costos indirectos no derivados de la producción" o en el caso de la producción para un cliente específico "los costos del diseño del producto".

En determinadas circunstancias los costos financieros se incluyen como costo de los inventarios. Los intereses son asignados al costo cuando los mismos son directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción del activo. A su vez el activo necesita un tiempo sustancial para que esté finalizado para su posterior venta.¹⁵

Dentro de *otros costos*, en ciertos casos se incluyen los Costos por Préstamos, estas particularidades surgen de la NIC 23. Se da en el caso de "los inventarios que necesiten un largo período de tiempo para estar en condiciones de ser vendidos",¹⁶ a éstos se les da el nombre de activo cualificado y se define como: "aquel que requiere, necesariamente, de un período de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o para la venta"¹⁷.

¹² Nic 2, párrafo 11.

¹³ Nic 2, párrafo 12.

¹⁴ Nic 2, párrafo 15.

¹⁵ Nic 23 Costos por Préstamos.

¹⁶ Nic 23, párrafo 6.

¹⁷ Nic 23, párrafo 4.

La norma menciona ejemplos como ser: las fábricas manufactureras, las centrales eléctricas o los edificios. Otros ejemplos de productos que necesiten un largo proceso de elaboración, son: el whisky, barcos, yates, aviones, etc.

La norma presenta una serie de costos excluidos de la formula y considerados “**gastos del período**”:

- cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción
- costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo
- costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales
- costos de venta

Costo de los inventarios para el caso de un prestador de servicios¹⁸:

Para el caso de las entidades prestadoras de servicios que tengan inventarios, se toman los costos que involucren la entrega de un bien a quien contrata el servicio. Es menester aclarar que en este tipo de empresas los inventarios se reducen a bienes a ser consumidos, obviamente son los insumos del costo del servicio.

Estos son fundamentalmente:

- inventarios
- mano de obra
- Otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio
- Otros costos indirectos

Como expresamos anteriormente, los costos de los inventarios de empresas de servicio son los relacionados directamente a la prestación del servicio, se valuarán al costo de adquisición o producción. La mano de obra para la creación e instalación del bien, forma parte del costo. Como se vio en los costos de transformación, éstos serian los costos directos.

Referente a los otros costos de personal refiere a los costos de supervisión y transporte necesario para el desarrollo del servicio. En este caso corresponderían a los costos indirectos vistos en los costos de transformación.

Por ejemplo, en el caso de una empresa que se dedique el servicio de reparación de electrodomésticos. La empresa, al realizar el servicio de reparación, necesitará repuestos, los que facturara aparte del servicio prestado.

¹⁸ Nic 2, párrafo 19.

Productos agrícolas recolectados de activos biológicos: Este caso es tratado en la NIC 41¹⁹

La Nic 2 exceptúa específicamente a los productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección.²⁰ Si se le realiza alguna modificación a estos productos pasan a estar regidos por la Nic 2.

Antes de comenzar es necesario extraer una serie de definiciones de la NIC 41²¹:

Producto agrícola: “es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad”.

Activo biológico: “Un activo biológico es un animal o una planta.”

Cosecha o recolección: “La cosecha o recolección es la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.”

Los inventarios que comprenden productos agrícolas, ya sean cosechados o recolectados de sus activos biológicos por la entidad, se medirán, en el momento de su reconocimiento inicial por su valor de mercado menos los costos estimados de venta, considerados en el momento de su recolección o cosecha.²²

<p style="text-align: center;">VALOR INVENTARIO PRODUCTO AGRICOLA = VALOR DE MERCADO - COSTOS ESTIMADOS DE VENTA</p>

El producto agrícola se rige por la NIC 41, hasta su recolección, y luego pasa a estarlo por la NIC 2.

La NIC 41 expone una serie de ejemplos que se ven en el siguiente cuadro:

¹⁹ Nic 2, párrafo 20.

²⁰ Nic 2, párrafo 2.

²¹ Nic 41, párrafo 8.

²² Nic 41, párrafo 13.

Cuadro 2 - Tabla con ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que resultan del procesamiento tras la cosecha o recolección

Activos biológicos	Productos Agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Árboles de una plantación forestal	Troncos cortados	Madera
Plantas	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
	Caña cortada	Azúcar
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado
Vides	Uvas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada

Fuente: Nic 41, párrafo 4.

Sistemas de Medición de costos:

Se establecen dos métodos de medición del costo de los bienes de cambio, la norma establece dos sistemas de medición posibles, los cuales “pueden ser utilizados por conveniencia” siempre que la valuación se acerque lo más posible al costo.

El método del costo estándar consiste en la determinación del costo mediante “niveles normales de consumo de: materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad”. Por lo general este método es utilizado en el sector industrial.

El método de los minoristas, normalmente es aplicado al “sector comercial al por menor” o sea a las micro y mediana empresas, cuando existe una alta rotación de inventarios y los márgenes que arrojan los bienes de cambio son similares. El costo de los bienes de cambio se determinará deduciendo, del precio de venta del bien de cambio, el margen bruto específico.

$$\text{COSTO} = \text{PRECIO DE VENTA} - \text{MARGEN BRUTO}$$

El margen bruto será determinado mediante la aplicación de un porcentaje, el cual deberá tomar en cuenta los bienes de cambio “que se han marcado por debajo de su precio de venta original”. Normalmente se utiliza un “porcentaje medio” para cada sección comercial.

Fórmulas del costo:

Para el cálculo la norma diferencia a dos tipos de bienes: por un lado identifica a los bienes de cambio que “no son habitualmente intercambiables entre sí”, como por ejemplo bienes y servicios producidos para proyectos específicos. Para este tipo de bienes utiliza la suma de sus **costos individuales**.

Por otro lado identifica a todos los bienes diferentes a los mencionados en el punto anterior. En este caso el cálculo se realizará aplicando el método de ordenamiento de salidas **FIFO**²³ o **CPP**²⁴. Se utilizará la misma fórmula de costo para todos los bienes. Pero, en el caso de bienes “con una naturaleza o uso diferente” se prevé que se utilicen fórmulas diferentes.²⁵

Otro método utilizado es el LIFO²⁶, pero de acuerdo a las normas contables adecuadas, específicamente en la Nic 2, está prohibido. Este método presenta unas grandes desventajas, es por ello que en gran parte se tomó esta medida de prohibición. Al dar salida al inventario más reciente, éste método se tornó atractivo para las empresas que querían mostrar un menor beneficio ante el órgano de control fiscal. Esto llevaba a que los bienes de cambio se podían ver subvaluados y con ello reducían el valor imponible. Además, es un método más complejo para utilizar en las grandes empresas, con alta rotación de stock.

El método FIFO consiste en valuar las salidas de inventarios al precio de los primeros comprados. Detallamos como sería un ejemplo de aplicación del método.

Cuadro 3 - Planilla de stock de bienes de cambio, según método FIFO

Artículo:		ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
Fecha	Concepto	Cantidad	Costo unit.	Costo total	Cantidad	Costo unit.	Costo total	Cantidad	Costo unit.	Costo total
10/03/2013	Compra	100	50	5000				100	50	5000
15/03/2013	Venta				40	50	2000	60	50	3000
16/03/2013	Devolución	5	50	250				65	50	3250
20/03/2013	Compra	45	51	2295				65	50	5545
								45	51	
25/03/2013	Venta				65	50	3760			
					10	51			35	51

Fuente: Elaboración propia en base a apuntes de clases de Contabilidad.

El método CPP consiste en valuar las salidas de los inventarios a un costo promedio ponderado. Detallamos como sería un ejemplo de aplicación del método.

²³ FIFO se le llama en ingles al método First In First Out o también se le llama PEPS Primero Entrado Primero Salido.

²⁴ CPP se le llama al método Costo Promedio Ponderado o también se le llama PPP Precio Promedio Ponderado.

²⁵ En caso de utilizar fórmulas diferentes se deberá añadir en Notas.

²⁶ LIFO se le llama en ingles al método Last In First Out o también se le llama UEPS Último Entrado Primero Salido.

Cuadro 4 - Planilla de stock de bienes de cambio, según método CPP

Artículo:		ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
Fecha	Concepto	Cantidad	Costo unit.	Costo total	Cantidad	Costo unit.	Costo total	Cantidad	Costo unit.	Costo total
10/03/2013	Compra	100	50	5000				100	50	5000
15/03/2013	Venta				40	50	2000	60	50	3000
16/03/2013	Devolución	5	50	250				65	50	3250
20/03/2013	Compra	45	51	2295				110	50,4	5545
25/03/2013	Venta				50	50,4	2520	60	50,4	3025

Fuente: Elaboración propia en base a apuntes de clases de Contabilidad.

Es importante aclarar que en una misma empresa, puede haber inventarios de diferente naturaleza, por lo que al momento de aplicar las fórmulas de costo es aceptable que se utilicen fórmulas diferentes, que la empresa crea conveniente para reflejar su costo.

Inventarios Valor Neto Realizable (VNR):

“El valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.”

El VNR es utilizado para estimar la ganancia que se espera obtener de ese bien de cambio en particular y para el ajuste de los costos de inventarios.

Como los activos no deben exponerse en libros por encima de los importes de su venta entonces la norma acepta rebajar el saldo, hasta que su costo sea igual al VNR.

Para la registración, como se mencionó anteriormente, se realiza la comparación entre el VNR y el costo del inventario, para tomar el menor entre ellos.

Si el costo < VNR entonces se registra la mercadería por el costo.

Si el costo > VNR entonces se realiza un ajuste por la diferencia, en la NIC 2 se le llama “rebaja de valor” o también se la conoce como “pérdida por desvalorización”.

Tipo de inventarios:

Según qué tipo de empresa se trate va a determinar qué rubros usar en los estados contables, si bien hay algunos que son comunes para los diferentes rubros. Además, el decreto 103/91 establece que en la exposición de los inventarios deberán separarse los bienes de intercambio habitual del resto; y a su vez separarse categorías de bienes.

Cuadro 5 - Clasificación de inventarios según los tipos de empresas

Tipo de empresa	Clasificación de inventarios según la empresa
Comercial	Mercadería de reventa Importaciones en trámite Mercadería en tránsito
Industrial	Materias Primas Materiales Insumos Productos en Proceso Productos Terminados Importaciones en trámite Mercadería en tránsito
Agro	Inventarios - Semovientes Materiales Insumos
Servicios	Materias Primas Materiales Insumos

Fuente: Cuadro de elaboración propia basado en apuntes y Decreto 103/91.

Reconocimiento como un gasto²⁷

Cuando se produce la venta de los bienes de cambio, se reconocen los ingresos y el monto del activo de los bienes de cambio se reconoce como un gasto del período (rubro que se lo denomina Costo de Ventas²⁸).

Además, se reconocerá como un gasto del período a cualquier rebaja de valor.

Siempre, los importes deben ser reconocidos en el período en que ocurren.

Datos a revelar en las Notas a los estados contables²⁹

- Políticas contables utilizadas para valuar los bienes de cambio, incluyendo la fórmula los costos utilizada.
- El importe total de los inventarios e importes parciales dependiendo de la entidad.
- Importe en libros de los bienes de cambio que surgen del valor razonable menos los costos de venta.
- Importe de los bienes de cambio reconocidos como gasto durante el período.
- Importe de las rebajas de valor de bienes de cambio que se han reconocido como gasto en el período.
- Restituciones de rebajas de valor de bienes de cambio anteriores.
- Circunstancias o eventos que hayan producido la restitución de las rebajas de valor.

²⁷ Nic 2, párrafo 34.

²⁸ Es como se le denomina en la práctica. Según el Dec. 103/991 referente a la Formulación de Estados Contables Uniformes, a este rubro se lo llama "Costo de los Bienes Vendidos".

²⁹ Nic 2, párrafo 36.

- h) Importe de los bienes de cambio que se encuentran en garantía del cumplimiento de deudas.

Emir vs. Grandes empresas

Estas normas se aplican para todas las sociedades que están obligadas a presentar estados contables según las normas contables adecuadas, ellas son: las que tengan Activos Totales mayores a 30.000 UR o Ingresos Operativos Netos mayores a 100.000 UR, en el año.

A partir del Decreto 135/09 se crea el concepto de EMIR³⁰, a los cuales se los identifica con ciertas entidades que no cumplan ciertas características preestablecidas. En el artículo 2 del decreto mencionado, se listan las normas contables adecuadas que estas entidades deben aplicar obligatoriamente. La NIC 2 es una de las normas de carácter obligatorio sin embargo se especifica que los bienes de cambio podrán ser valuados según la norma o también se admite al precio de la última compra.

El método del precio de la última compra se utiliza cuando no se lleva un registro de inventarios adecuado. Entonces, se realiza un recuento de stock y luego se valúa al precio de la última compra realizada. Para la entidad que no lleva un control de inventarios este es un método que resulta fácil de aplicar.

Control y gestión de inventarios

Para un adecuado control contable de inventarios se puede utilizar como herramienta una Ficha de Stock para cada tipo de bien en la entidad, indicando las entradas, salidas y el saldo. Además, identificar las cantidades, el costo unitario y el costo total. A esta ficha se le puede agregar otros datos que sean de utilidad, como son: incluir una breve descripción, el código del producto, la ubicación del depósito donde se encuentra la mercadería, el nivel de inventario promedio o máximo.

Artículo:		ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
Fecha	Concepto	Cantidad	Costo unit.	Costo total	Cantidad	Costo unit.	Costo total	Cantidad	Costo unit.	Costo total

La utilización de este sistema permite determinar los faltantes y adoptar las medidas de gestión correspondientes.

Junto con la ficha de stock es necesario complementar el control de los inventarios con un recuento de inventarios y así chequear el saldo de los bienes de cambio.

Para las pequeñas empresas tiene un costo elevado este control de inventario. Para las empresas a las que les es más trabajoso está la opción de Cuenta desdoblada, la cual presenta más facilidad para su seguimiento. No obstante esta dificultad se ha ido subsanando con sistemas automatizados en línea que permiten tener los niveles de inventario actualizados.

³⁰ Emisores de menor importancia relativa.

Costo del capital propio

Un tema que requiere de especial tratamiento son los costos financieros, tanto para los intereses o las diferencias de cambio, las normas adecuadas (NIC 21 y NIC 23) admiten su imputación al costo de activos “cualificados”.

Se pretende aplicar el principio de equidad, con aparente omisión del costo con financiamiento propio cuando una entidad lo hace con sus fondos. Análisis que amerita una mayor profundidad y que hemos soslayado, por su importancia en el presente artículo.

El presente artículo es un primer avance en el análisis del tratamiento de los inventarios, el que merece, a nuestro entender, continuidad en los aspectos ya señalados.

Algunos casos especiales para el tratamiento de los inventarios

Si bien el tema de Inventarios parece bastante sencillo, dependiendo de la empresa pueden surgir algunos inconvenientes al poner en práctica los conceptos vistos.

- El decreto 103/91 expone dentro de los “bienes de cambio a los bienes de uso desafectados (destinados para la venta)”. Este rubro se expone en los casos en que “una entidad clasificará a un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, si su importe en libros se recupera fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.”³¹
- En el agro se pueden presentar algunos casos especiales, plantearemos uno de ellos:
 - En el caso del ganado, primero tenemos un activo biológico: una vaquillona, una vaca y se imputa como un bien de uso. De acuerdo a la norma, como “ganado de leche”³² Pero luego al terminar su período reproductivo pasa a incorporar los inventarios con destino a la venta y es tratada dentro de los bienes de cambio.
- Cuando en un proceso de producción específico se da la fabricación conjunta de varios productos y no es tan fácil descifrar el costo de cada producto. Por ejemplo en una fábrica de golosinas donde primero se hace el caramelo pero luego se fabrican caramelos de diferentes tipos y sabores. Para este caso la norma prevé que se distribuya el costo total, entre los productos utilizando bases uniformes y racionales. Para esto, propone utilizar como ejemplo el valor de mercado de cada producto.³³
- Para el caso de las muestras gratis, una vez adquiridas o producidas deben ser incluidas en el inventario pero al entregarlas deben ser tomadas como gastos del período. Un ejemplo son las muestras de los perfumes o de cremas, entre otras.
- En el caso de los minerales extraídos de la tierra como ser oro, plata, níquel, etc. ¿cómo se contabilizan las partidas y a qué valores? Aunque no existe mención expresa en la NIIF 6, y en la NIC 2 se dice que no es de aplicación; estos bienes son tratados como bienes de cambio, entendemos que deben ser expuestos a su valor razonable.
- Para el caso de la construcción de edificios, en un principio son considerados como un bien de uso según la Nic 16 - “Propiedades, planta y equipo”. Mientras dure la construcción del edificio, los costos se imputan a la cuenta obras en curso, hasta que finalice la obra. Luego, al estar finalizada la obra, existen tres opciones: que el bien siga siendo un bien de uso a ser utilizado por la entidad, y por lo tanto se impute a la cuenta “Edificios”. Como segunda opción la entidad tiene la intención de arrendar esos apartamentos para obtener una renta de los mismos, entonces sería

³¹ Niif 5, párrafo 6.

³² Art. 5, Dec. 103/91.

³³ Párrafo 14, Nic 2.

considerado como una “Propiedad de Inversión” y estaría regido por la Nic 40. En la tercera opción, la intención de la empresa es realizar la venta de las unidades del edificio, fin por el cual se construyó el edificio, en este caso pasarían a ser inventarios para la empresa, donde se incluyen “los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para ser vendidos a terceros.”³⁴

³⁴ Párrafo 8, Nic 2.

Conclusiones

Sin perjuicio de la globalización a la que se tiende en las normas contables, hay que atender a la casuística de la realidad de cada país y a la actividad de la entidad. En este artículo se han desarrollado una serie de casos especiales a tener en cuenta al momento de valorar y medir las partidas.

En el caso particularmente tratado de los inventarios, surgen inconvenientes cuando la entidad se encuentra en el grupo de las pequeñas y medianas empresas.

Internacionalmente, existen NIIF específicas para Pymes³⁵ pero aún no son de aplicación obligatoria en Uruguay, si bien, en nuestro país, la mayoría de las empresas son de estas características. Para subsanar ciertos problemas que fueron surgiendo, es que se aprueba el Decreto que pretende considerar las entidades de menor importancia relativa (llamados bajo la sigla EMIR), por las características que se detallan en el Decreto, se sobrentiende que se refieren a las Pymes. Para este tipo de entidades pequeñas, dependiendo de la actividad desarrollada, el control de los inventarios puede resultar engorroso y costoso; por tratarse de una tarea que la empresa debe llevar un control permanentemente y porque se necesitaría disponer de un empleado para que realice esa tarea, de ahí el método simplificado de valuación.

Si bien la NIC 2 en un principio parece contemplar bastantes casos de inventarios para su tratamiento, en la práctica van surgiendo ciertos inconvenientes al momento de su medición, valuación y reconocimiento. En ciertas partidas la NIC nos sirve de referencia, como por ejemplo en lo referente al agro, que nos guía a la NIC 41, pero en otros casos puede quedar un vacío.

³⁵ Pequeñas y Medianas Empresas. <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/IFRS-for-SMEs.aspx>

Guía de discusión:

Los inventarios en sus diferentes formas, tienen una gran importancia en todo tipo de entidades, sean estas comerciales, extractivas o industriales. Se considera la aplicación de la normativa contable a nivel nacional de los bienes de cambio. Para ello se toma como base la normativa internacional relativa a las NIIFs, Leyes y Decretos reglamentarios vigentes.

Se sugiere por tanto tener a disposición la NIC 2, la Ley 16.060 y los Decretos que reglamentan esta última.

Aunque parece estar todo laudado en la aplicación de estas normativas, y en casos de vacío se suele asumir la doctrina más recibida; conviene discutir respecto de la aplicación a las contabilidades de Pequeñas y Medianas Empresas respecto de los Bienes de Cambio. Se pregunta: ¿existe manual que explique acerca de qué tratamiento dar a los bienes de cambio en Uruguay?

Todas las NICs-NIIF han tenido una serie de problemas al ponerse en práctica y la valuación de inventarios no ha sido una excepción

Se propone por tanto, que basados en la normativa de referencia y con este aporte que se presenta, se debata respecto de esta temática en búsqueda de conclusiones o el aporte de casuísticas especiales que ayuden a orientar la toma de decisiones respecto del tratamiento a aplicar.

Por último, se propone que la discusión termine con una profundización en el estudio, la generación de Manuales o Guías que reúnan recomendaciones útiles para los profesionales que deban actuar en esas áreas. Considerando que en nuestro país las PYMES, representan más del 95% del total de empresas, y ocupan a más del 65% de la fuerza laboral del país.

Bibliografía

AIN. (s.f.). *Auditoría Interna de la Nación*. Recuperado el 16 de 05 de 2013, de <http://www.ain.gub.uy>

Cendoya, C. (2011 8ª ed.). *Contabilidad y sociedades comerciales*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria.

Fowler Newton, E. (2011 5a. ed.). *Contabilidad básica*. Buenos Aires: La Ley.

Fowler Newton, E. (2011 5ª ed). *Cuestiones contables fundamentales*. Buenos Aires: La Ley.

IASB. (Julio de 1989). Marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros.

IASCF. (2005). *Norma Internacional de Contabilidad N° 2 - Inventarios*.

IFRS. (s.f.). *International Financial Reporting Standards*. Recuperado el 10 de 07 de 2013, de <http://www.ifrs.org>

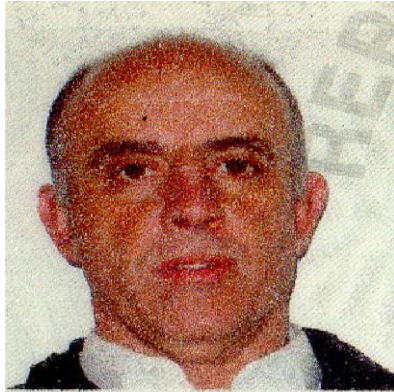
KPMG. (2012). *Las NIIF comentadas - Guía práctica de KPMG para comprender las normas internacionales de información financiera* . Navarra: Aranzadi.

Ley N° 16.060 Sociedades Comerciales. (1989). Sección X - Artículos 87 a 95.

Roberts F. Meigs, B. M. (11a Edición). *Contabilidad: la base para decisiones gerenciales*. Mcgraw - Hill.

Dirección de correo electrónico para la comunicación de aceptación:
pmontiel@ucu.edu.uy

Seudónimo: “*Comienzo*”



BOLIVAR LUIS GUTIERREZ GARCIA

Uruguayo, Casado, 56 años (2 hijos)

Contador Público (Fac.CC EE, Udelar, 1984), MBA (Universidad Católica del Uruguay, 2008)

Posgrados: Educación Universitaria (UCU, 2003), Metodología de la Investigación (UDE, 2012)

C.I.: 1.403.698-6

E-Mail: bgutierrezdocencia@gmail.com / Contacto: 099280549

ACTIVIDAD PROFESIONAL, Auditoría interna 1978-1989 (BAFISUD, NMB), Sub – Controller (Banco Roberts, HSBC), auditoría independiente de estados contables, Asesor de empresas en materia contable, financiera y prevención de lavado de activos.

ACTIVIDAD ACADEMICA.

1) Docencia Directa:

Anterior: UPE (hasta 2003), Control interno, Contabilidad Presupuestal, Instituto Francisco de Asís (2011) Control Interno, Contabilidad Presupuestal

Actual: Facultad de Ciencias Económicas y Administración –Udelar en el Departamento Contable (Contabilidad General II y III – Control Interno y Organización de Sistemas Contables- desde 1987), Universidad Católica del Uruguay – Facultad de Ciencias Empresariales (Control Interno y Contabilidad Presupuestal – desde 1992), Universidad de la Empresa – (Contabilidad Gerencial – MBA – desde 1992)

2) Gestión: Anterior: Decano de la Facultad de Ciencias Empresariales del Instituto Francisco de Asís (2011) Coordinador de la Carrera Contador Público de la Facultad de Ciencias Empresariales de la UDE (2012)

Actual: Director del Departamento de Disciplinas Contables de la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Católica del Uruguay.

- 3) Expositor, integrante de Comités Organizadores y participante de congresos y conferencias nacionales e internacionales.
- 4) Idiomas: Español, Francés, Inglés y portugués.



Nombre completo: Paola Chantal Montiel Boido
C.I.: 3.556.605-1
Estado Civil: Casada
Fecha de nacimiento: 10 de Marzo de 1982
Celular: 099 272 370
E-mail: chantalmontiel@gmail.com
Contador Público (Universidad Católica del Uruguay, 2012)

ACTIVIDAD PROFESIONAL:

2012 – a la fecha: Socia del Estudio BCM & Asociados.

Miembro del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay.

Afiliada a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios.

2005 - Julio 2010: Auxiliar Contable:

Sociedades Offshore: confección de balances, presentación de Declaraciones Juradas, liquidación de impuestos, preparación de informes a clientes.

Sociedades Uruguayas Ley 16.060: registro de comprobantes en sistema contable, confección de balances y de Declaraciones Juradas para presentar ante DGI (CEDE y NO CEDE), determinación de impuestos a pagar (IVA, IRAE, eventual ICOSA y PATRIMONIO), estados de cuenta con clientes, liquidación de sueldos, aportes a BPS, gestiones varias ante BPS, BSE, DGI y MTSS.

ACTIVIDAD ACADEMICA:

Actual:

Desde Noviembre 2010: Integrante del Departamento de Disciplinas Contables de la Universidad Católica del Uruguay.

Desde Junio 2013: Docente Asistente de Información para la Toma de Decisiones en la Universidad Católica.

Anterior: 2010: Docente Adjunta de un grupo de Auxiliar Contable en el Instituto Universitario BIOS.