

IFRS para Pymes

International Financial Reporting Standard for Small and Medium sized Entities (IFRS for SMEs). **Estándar internacional de información financiera para entidades de tamaño pequeño y mediano (IFRS para PYMES)** [También conocido como Norma internacional de información financiera para entidades de tamaño pequeño y mediano (NIIF para PYMES)]

Entrega No. 11
22 de septiembre de 2009
Ediciones anteriores haga clic [aquí](#)

En esta edición:

INVENTARIOS

Alcance de la Sección 13

Principio básico para los inventarios

Técnicas y fórmulas de costeo

Deterioro de los inventarios

Venta de los inventarios

Revelaciones relacionadas con inventarios

Cambios a la práctica colombiana actual

Este e-mail

Alcance de la Sección 13

La sección 13 del IFRS para PYMES se refiere a los inventarios y precisa a cuáles inventarios aplica y a cuáles otros tipos de inventarios aplican otras secciones del estándar en mención.

¿Qué son inventarios?

Son los activos:

- (a) tenidos para la venta en el curso ordinario del negocio;
- (b) en proceso de producción para tal venta; o
- (c) en la forma de materiales o suministros a ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

¿A cuáles otros inventarios NO aplica la Sección 13, Inventarios, del IFRS para PYMES?

- (a) Al trabajo en proceso que surge según contratos de construcción (incluyendo los contratos de servicio relacionados. A éstos aplica la Sección 23, Ingresos ordinarios.
- (b) A los instrumentos financieros. A éstos aplican las Secciones 11, Instrumentos financieros básicos y la Sección 12, Otros asuntos relacionados con los instrumentos financieros.
- (c) A los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y a la producción agrícola en el punto de la cosecha. A éstos aplica la Sección 34, Actividades especializadas.
- (d) A los inventarios tenidos por los productores de productos agrícolas y forestales, de la producción agrícola después de la cosecha, y a los minerales y productos minerales, en la extensión en que se midan a valor razonable menos los costos de venta a través de utilidad o pérdida.

(e) A los agentes de bolsa (intermediarios y comerciantes) de commodities que midan sus inventarios a valor razonable menos los costos de venta a través de utilidad o pérdida.

Top

Principio básico para los inventarios

La Sección 13 del IFRS para PYMES se basa en un principio que es fundamental en su implementación y que tiene importantes consecuencias financieras:

La entidad tiene que medir los inventarios al más bajo entre el costo y el precio estimado de venta menos los costos para completar y vender.

Por consiguiente, la entidad tiene que calcular el valor de los inventarios de acuerdo con los dos métodos y contabilizarlo de acuerdo con el más bajo.

Téngase presente que si los inventarios se deterioran, los inventarios se tienen que medir a su precio de venta menos los costos para completar y vender (reconociendo la pérdida por deterioro). Ver abajo.

¿Cuáles son, entonces, los dos métodos básicos para la medición de los inventarios de las PYMES?

1. Costo.
2. Precio estimado de venta menos costos para completar y vender.

¿Cómo se calcula el costo de los inventarios?

La tabla siguiente muestra los elementos que constituyen el costo de los inventarios, así como sus variaciones correspondientes.

Costo de los inventarios	=	Costos de compra	+	Costos de conversión	+	Costos de acondicionamiento
		<ul style="list-style-type: none">• Precio de compra;• Derechos importación y otros impuestos no recuperables;• Transporte;• Manejo;• Y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de		<ul style="list-style-type: none">• Costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como mano de obra directa;• Asignación sistemática de gastos generales de producción		<ul style="list-style-type: none">• Todos los otros costos de los inventarios, solamente en la extensión en que se incurran para hacer que los inventarios estén en su localización y condición presente

bienes terminados,
materiales y
servicios

fijos y variables.

Los descuentos
comerciales, las
devoluciones y otros
elementos similares se
deducen al determinar
los costos de compra.

La entidad tiene que
asignar los gastos
generales de
producción a los
costos de conversión,
haciéndolo con base
en la capacidad
normal de las
instalaciones de
producción.

¿Cómo se asignan los costos generales de producción?

- La entidad tiene que asignar, a los costos de conversión, los **costos generales de producción fijos**, haciéndolo con base en la capacidad normal de las instalaciones de producción.
- **Capacidad normal** es la producción que se espera lograr en promedio durante un número de períodos o estaciones bajo circunstancias normales, teniendo en cuenta la pérdida de capacidad resultante del mantenimiento planeado.
- Se puede usar el **nivel actual de producción** si se aproxima a la capacidad normal.
- La cantidad de los costos generales fijos que se asignan a cada unidad de producción no se incrementa como consecuencia de la **producción baja** o de la **planta ociosa**.
- Los **costos generales no-asignados** se reconocen como gasto en el período en el cual se incurren.
- En los períodos de **producción anormalmente alta**, la cantidad de los costos generales fijos que se asigna a cada unidad de producción se disminuye de manera que los inventarios no se midan por encima del costo.
- Los **costos generales de producción variables** se asignan a cada unidad de producción con base en el uso actual de las instalaciones de producción.

¿Qué ocurre con los productos conjuntos y con los sub-productos?

- El proceso de producción puede resultar en que más de un producto se esté produciendo **simultáneamente**. Esto da origen a productos conjuntos y a sub-productos.
- Cuando los costos de las materias primas o de conversión de cada producto no son identificables por separado, la entidad los tiene que asignar entre los productos haciéndolo sobre una **base racional y consistente** (Ej. con base en el valor relativo de venta de cada producto).
- Por su naturaleza, la mayoría de los sub-productos son **inmateriales**. En este caso, la entidad los mide al precio de venta menos los costos para completar y vender y deduce esta cantidad del costo del producto

principal. Como resultado, el valor en libros del producto principal no es materialmente diferente de su costo.

¿Cuáles desembolsos no son costo del inventario y por consiguiente se reconocen como gasto del período?

Todos los que no estén directamente relacionados con el inventario. Son ejemplos de ello:

- (a) Las cantidades anormales de materiales de desecho, mano de obra u otros costos de producción;
- (b) Los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios durante el proceso de producción antes de una etapa de producción adicional;
- (c) Los gastos generales de administración que no contribuyan a acondicionar los inventarios para su localización y condición presente;
- (d) Los costos de venta.

¿Qué ocurre con los inventarios del prestador de servicios?

- Deben cumplir la condición básica de ser inventarios.
- Principalmente son mano de obra y otros costos del personal vinculado directamente a la prestación del servicio, incluyendo el personal de supervisión y los costos generales que sean atribuibles.
- No se incluyen:
 - Los costos de mano de obra y otros relacionados con las ventas y el personal de administración general, los cuales se reconocen como gastos en el período en el cual se incluyen.
 - Los márgenes de utilidad o los costos generales no-atribuibles que a menudo se incluyen en los precios que con cargados por los prestadores de servicios.

¿Qué pasa con la producción agrícola cosechada a partir de activos biológicos?

- La Sección 34 requiere que los inventarios que correspondan a producción agrícola que la entidad haya cosechado de sus activos biológicos se deben medir, en el reconocimiento inicial, a su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de la cosecha.
- Para la aplicación de esta Sección 13, este se convierte en el costo de los inventarios a esa fecha.
- Este es un aspecto interesante de tener en cuenta: cómo el valor calculado de acuerdo con otra Sección se convierte en costo inicial del inventario.

[Top](#)

Técnicas y fórmulas de costeo

¿Técnicas y fórmulas de costeo son lo mismo?

Las técnicas de costeo son los sistemas que utiliza la entidad para acumular los costos. Las fórmulas de costeo son las ecuaciones o reglas que relacionan los componentes del costo.

¿En las PYMES se puede aplicar cualquier técnica o fórmula de costos?

El IFRS para PYMES solamente acepta ciertas técnicas y ciertas fórmulas, las cuales se presentan en la tabla siguiente.

Técnicas de costeo aceptadas por el IFRS para PYMES

- **Método del costo estándar:** tienen en cuenta los niveles normales de materiales y suministro, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Son revisados de manera regular y, si es necesario, ajustados a la luz de las condiciones actuales.
- **Método del retail:** mide el costo mediante el reducir el valor de las ventas del inventario por el porcentaje apropiado del margen bruto.
- **Precio de compra más reciente.**

Fórmulas de costeo aceptadas por el IFRS para PYMES

- Para bienes que no se intercambian de manera ordinaria: **identificación específica.** La entidad tiene que medir el costo de los inventarios que no sean ordinariamente intercambiables y de los bienes o servicios producidos y segregados para proyectos específicos, haciéndolo mediante el usar la identificación específica de sus costos individuales.
- Para los bienes que se intercambian de manera ordinaria:
 - **Primero en entrar, primero en salir (PEPS)**
 - **Costo promedio ponderado**

Nótese bien:

- La entidad tiene que usar la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan naturaleza y uso similar para la entidad.
- Para los inventarios con naturaleza o uso diferente, se pueden justificar diferentes fórmulas de costo.
- **Este IFRS no permite el método UEPS**

[Top](#)

Deterioro de los inventarios

Los parágrafos 27.2 - 27.4 (Sección 27, Deterioro del valor de los activos) del IFRS para PYMES requiere que, al final de cada período de presentación de reporte, la entidad valore si los inventarios están deteriorados.

¿Cuándo están deteriorados los inventarios? Cuando el valor en libros no es plenamente recuperable, por ejemplo, a causa de daño, obsolescencia o declinación de los precios de venta.

¿La valoración del deterioro de los inventarios se hace para cada elemento del inventario? Puede hacerse ya sea para cada elemento o para un grupo de elementos del inventarios.

¿Cómo se mide el valor de los inventarios cuando están deteriorados? Se mide a su precio de venta menos los costos para completar y vender.

¿Qué se reconoce cuando hay deterioro de los inventarios? Se reconoce la pérdida por deterioro, que es igual a la diferencia entre el valor en libros y el precio de venta menos los costos para completar y vender.

¿Se puede revertir una pérdida anterior por deterioro? Puede hacerse solamente en las circunstancias que señalan los párrafos 27.2 - 27.4 del IFRS para PYMES.

Top

Venta de los inventarios

Cuando los inventarios se venden, la entidad tiene que reconocer como gasto del período el valor en libros de esos inventarios. Debe existir asociación plena con los ingresos ordinarios correspondientes.

Algunos inventarios pueden ser asignados a otras cuentas de activos. Por ejemplo, el inventario usado como componente de propiedad, planta o equipo auto-construido. La asignación a las otras cuentas de activos debe hacerse de acuerdo con la sección del IFRS para PYMES que sea relevante para el tipo de activos.

Top

Revelaciones relacionadas con inventarios

Con relación a los inventarios, la entidad tiene que revelar lo siguiente:

- (a) Las políticas de contabilidad adoptadas en la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de costo usada;
- (b) El valor total en libros de los inventarios y el valor en cada una de las clasificaciones que sean apropiadas para la entidad;
- (c) La cantidad de los inventarios reconocida como gasto durante el período;
- (d) Las pérdidas por deterioro reconocidas o revertidas en utilidad o pérdida de acuerdo con la Sección 27;
- (e) El valor total en libros de los inventarios entregados como garantía de pasivos.

Top

Cambios a la práctica colombiana actual

La adopción del IFRS para PYMES implica cambios importantes en relación con las actuales prácticas de contabilidad en Colombia, con impactos significantes tanto a nivel financiero como a nivel tributario.

El principio básico que para los inventarios tiene el IFRS para PYMES ('los inventarios se tienen que medir al más bajo entre el costo y el precio estimado de venta menos los costos para completar y vender') no está incorporado en Colombia, dado que en el país actualmente se mide solo al costo. Este será un cambio importante al adoptar el IFRS para PYMES.

Un elemento clave a tener en cuenta es que en Colombia, la medición de los inventarios es de los pocos casos en los que la norma tributaria refiere de manera expresa a la norma contable. De acuerdo con el art. 65 del Estatuto Tributario:

- El método que se utilice para la valoración de los inventarios, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, deberá aplicarse en la contabilidad de manera uniforme, durante todo el año gravable, debiendo reflejarse en cualquier momento del período en la determinación del inventario y el costo de ventas.
- El valor del inventario detallado de las existencias al final del ejercicio, antes de descontar cualquier provisión para su protección, debe coincidir con el total registrado en los libros de contabilidad y en la declaración de renta.

Otra diferencia importante entre la práctica colombiana y el IFRS para PYMES está en que en el país se acepta la fórmula UEPS (LIFO) y adicionalmente la dirección de impuestos tiene la facultad para, de acuerdo con el reglamento, autorizar la utilización de otros métodos de reconocido valor técnico. El IFRS para PYMES prohíbe de manera expresa el uso de UEPS, y no acepta 'otros métodos.'

Con relación al UEPS, en Colombia es aceptado como norma contable (Art. 63, Decreto 2649/93) y como norma fiscal (art. 65, ET). Sin embargo, la norma fiscal (Ley 223 de 1995) obligó a eliminar la práctica de la fórmula UEPS utilizando las famosas "capas" (o "valuación teórica del inventario" o "provisión lifo") aceptando la fórmula UEPS de acuerdo con la condición mencionada arriba de que no haya diferencias entre el registro contable y la declaración tributaria. Sin lugar a dudas, esto señala una disposición, de parte de la autoridad tributaria, para el desmonte pleno de UEPS en el país.

Otra diferencia importante es la que tiene que ver con los inventarios agrícolas. La norma contable colombiana guarda silencio al respecto, si bien la norma tributaria hace una excepción significativa: se entiende que para las plantaciones agrícolas, el inventario permanente es el que controla sus existencias y costos, bajo un sistema de amortización dependiente de su ciclo agronómico, sin necesidad de que dicho inventario exija un control de unidades (Art. 65, ET). De alguna manera esto facilitaría la adopción plena del IFRS para PYMES que, al respecto, enlaza la Sección 13 con la Sección 34 (ver arriba).

Top

Este e-mail

- ▶ Semanalmente le estaremos enviando resúmenes y análisis del *IFRS para PYMES*
- ▶ Usted también puede enviar sus comentarios y hacer las preguntas que considere convenientes
- ▶ Puede re-enviarlo a sus clientes, amigos y relacionados
- ▶ Los números anteriores de este boletín puede encontrarlos [aquí](#)
- ▶ Para mayor información comuníquese con **Samuel Alberto Mantilla**, asesor de investigación contable.

Cordialmente,

Samuel Alberto Mantilla B.
Asesor de investigación contable
smantilla@deloitte.com

[Home](#) | [Security](#) | [Legal](#) | [Privacy](#)

Cra. 7 N° 74 -09

Bogotá

Colombia

© 2009 Deloitte Touche Tohmatsu.

Deloitte refers to one or more Deloitte Touche Tohmatsu, a Swiss Verein, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see www.deloitte.com/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu and its member firms.

 [Deloitte RSS feeds](#)

[Unsubscribe](#)