

Norma Internacional de Contabilidad 2

Inventarios

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto del periodo, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También suministra directrices sobre las fórmulas del costo [Referencia: párrafos 23 a 27] que se usan para atribuir costos a los inventarios.

Alcance

- 2 Esta Norma es de aplicación a todos los inventarios, excepto a:
- (a) [eliminado]
 - (b) los instrumentos financieros (véanse las NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación y NIF 9 Instrumentos Financieros*); y
 - (c) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección [Referencia: párrafo 13, NIC 41] (véase la NIC 41 *Agricultura*).
- 3 Esta Norma no es de aplicación en la medición de los inventarios mantenidos por:
- [Referencia: párrafos FC6 a FC8, Fundamentos de las Conclusiones]
- (a) Productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección, de minerales y de productos minerales, siempre que sean medidos por su valor neto realizable, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores industriales. En el caso de que esos inventarios se midan al valor neto realizable, los cambios en este valor se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.
 - (b) Intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, siempre que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta. En el caso de que esos inventarios se lleven al valor razonable menos costos de venta, los cambios en el importe del valor razonable menos costos de venta se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.
- 4 Los inventarios a que se ha hecho referencia en el párrafo 3(a) se miden por su valor neto realizable en ciertas fases de la producción. Ello ocurre, por ejemplo, cuando se han recogido las cosechas agrícolas o se han extraído los minerales, siempre que su venta esté asegurada por un contrato a plazo sea cual fuere su tipo o garantizada por el gobierno, o bien cuando existe un mercado activo y el riesgo de fracasar en la venta sea mínimo. Esos inventarios se excluyen únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.
- 5 Los intermediarios que comercian son aquellos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (b) del párrafo 3 se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo, y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio, o un margen de comercialización. Cuando esos inventarios se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta, quedarán excluidos únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

Definiciones

- 6 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

Inventarios son activos:

- (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;^{E1, E2}

- (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- (c) en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.^{E3}

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.^{E4} [Referencia: párrafos 28 a 33]

Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*).

E1 [IFRIC® Update, marzo de 2017, Decisión de Agenda, “Préstamos de materias primas cotizadas”

El Comité recibió una solicitud sobre cómo contabilizar una transacción de préstamo de una materia prima cotizada. Concretamente, la transacción es una en la que un banco toma prestado oro de un tercero (Contrato 1) y después presta ese oro a un tercero diferente en los mismos términos y por una comisión superior (Contrato 2). El banco realiza dos contratos considerando conjuntamente uno con otro, pero los contratos no están vinculados—es decir, el banco negocia los contratos de forma independiente uno de otro. En cada contrato, el prestatario obtiene la titularidad legal del oro al comienzo y tiene la obligación de devolver oro al final del contrato, oro de la misma calidad y en la misma cantidad que lo recibió. A cambio del préstamo del oro, cada prestatario paga una comisión al respectivo prestamista a lo largo del término del contrato, pero no hay flujos de efectivo al comienzo de éste.

Se preguntó al Comité si, por el término de los dos contratos, el banco que toma prestado y después presta el oro reconoce:

- a. un activo que representa el oro (o el derecho a recibir oro); y
- b. un pasivo que representa la obligación de entregar oro.

El Comité observó que la transacción concreta de la solicitud puede no quedar claramente incluida dentro del alcance de ninguna Norma NIIF. [*El Comité observó, sin embargo, que se aplicarían Normas NIIF concretas a otras transacciones que involucren materias primas cotizadas (por ejemplo, la compra de materias primas cotizadas para uso en el proceso productivo de una entidad, o la venta de materias primas cotizadas a clientes).*] En ausencia de una Norma que específicamente se aplique a una transacción, una entidad utilizará los párrafos 10 y 11 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* al desarrollar y aplicar una política contable a la transacción. Al hacerlo así, el párrafo 11 de la NIC 8 requiere que una entidad considere:

- a. si existen requerimientos en las Normas NIIF que traten de cuestiones similares y relacionadas; y, si no;
- b. la forma de contabilizar la transacción aplicando las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición para los activos, pasivos, ingresos y gastos del *Marco Conceptual*.

El Comité destacó que, aplicando el párrafo 10 de la NIC 8 la política de contabilización desarrollada debe dar lugar a información que sea (i) relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros; e (ii) fiable—es decir, presente de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad; refleje la esencia económica; y sea neutral, prudente y completa en todos los aspectos significativos. El Comité observó que, al considerar los requerimientos que tratan cuestiones similares y relacionadas, una entidad considerará todos los requerimientos que tratan de cuestiones similares y relacionadas, incluyendo los requerimientos de información a revelar correspondientes.

El Comité también observó que los requerimientos del párrafo 112(c) de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* son relevantes si una entidad desarrolla una política contable aplicando los párrafos 10 y 11 de la NIC 8 para una transacción de préstamo de una materia prima cotizada tal como la descrita en la solicitud. Al aplicar estos requerimientos, una entidad considerará si es necesaria información a revelar adicional para proporcionar información relevante para la comprensión de la contabilización y riesgos asociados con estas transacciones de préstamo de materias primas cotizadas.

El Comité concluyó que no podría resolver la pregunta planteada de forma eficiente dentro de los límites de la Normas NIIF existentes. El amplio espectro de transacciones que involucran materias primas cotizadas significa que cualquier actividad de emisión de normas de alcance restringido sería de utilidad limitada y tendría un alto riesgo de consecuencias imprevistas. Por consiguiente,

el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda de emisión de normas.]

E2 [IFRIC® *Update*—junio de 2019, Decisión de Agenda, «Tenencia de Criptomonedas»

El Comité analizó la forma que se aplican las Normas NIIF a la tenencia de criptomonedas.

El Comité destacó que existe un rango de criptoactivos. A efectos de su análisis, el Comité consideró un subconjunto de criptoactivos con todas las características siguientes a las que esta decisión de agenda hace referencia como una «criptomoneda»:

- a. Una moneda digital o virtual registrada en un mayor distribuido que utiliza criptografía para su seguridad.
- b. No está emitida por una autoridad jurisdiccional u otra parte.
- c. No da lugar a un contrato entre el tenedor y un tercero.

Naturaleza de una criptomoneda

El párrafo 8 de la NIC 38 *Activos Intangibles* define un activo intangible como “un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física”.

El párrafo 12 de la NIC 38 señala que un activo es identificable si es separable o surge de derechos legales o contractuales. Un activo es separable si «es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación».

El párrafo 16 de la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* señala que «la característica esencial de una partida no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.»

El Comité observó que la tenencia de criptomonedas cumple la definición de un activo intangible de la NIC 38 sobre la base de que (a) puede ser separado del tenedor y vendido o transferido de forma individual; y (b) no otorga al tenedor un derecho a recibir un número fijo o determinable de unidades monetarias.

¿Qué Norma NIIF se aplica a la tenencia de criptomonedas?

El Comité concluyó que la NIC 2 *Inventarios* "se aplica a las criptomonedas cuando se mantienen para la venta en el curso ordinario del negocio. Si la NIC 2 no es aplicable, una entidad aplicará la NIC 38 a la tenencia de criptomonedas. Para llegar a su conclusión, el Comité consideró los siguientes aspectos.

Activo intangible

La NIC 38 se aplica a la contabilización de todos los activos intangibles excepto a:

- a. los que estén dentro del alcance de otra Norma;
- b. los activos financieros definidos en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*;
- c. el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación; y
- d. los desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Por consiguiente, el Comité consideró si la tenencia de una criptomoneda cumple la definición de un activo financiero de la NIC 32 o está dentro de otra Norma.

Activo financiero

El párrafo 11 de la NIC 32 define un activo financiero. En resumen, un activo financiero es cualquier activo que es: (a) efectivo; (b) un instrumento de patrimonio de otra entidad; (c) un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; (d) un derecho contractual a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad bajo condiciones concretas; o (e) un contrato concreto que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad.

El Comité concluyó que la tenencia de criptomonedas no es un activo financiero. Esto es porque una criptomoneda no es efectivo (véase más adelante). Ni es un instrumento de patrimonio de otra entidad. No otorga un derecho contractual al tenedor y no es un contrato que se liquidará o podrá liquidarse en instrumentos de patrimonio propio del tenedor.

Efectivo

El párrafo GA3 de la NIC 32 señala que "la moneda (efectivo) es un activo financiero porque representa un medio de pago y, por ello, es la base sobre la que se miden y reconocen todas las transacciones en los estados financieros. Un depósito de efectivo en un banco o entidad financiera similar es un activo financiero porque representa, para el depositante, un derecho contractual para obtener efectivo de la entidad o para girar un cheque u otro instrumento similar contra el saldo del mismo, a favor de un acreedor, en pago de un pasivo financiero".

El Comité observó que la descripción de efectivo del párrafo GA3 de la NIC 32 supone que se espera que el efectivo se use como un medio de intercambio (es decir, usado en el intercambio de bienes o servicios) y como la unidad monetaria para fijar el precio de bienes o servicios en tal medida que sería la base sobre la que se miden y reconocen todas las transacciones en los estados financieros.

Algunas criptomonedas pueden usarse en el intercambio de bienes o servicios concretos. Sin embargo, el Comité destacó que no conoce ninguna criptomoneda que se use como un medio de intercambio y como unidad monetaria para fijar el precio de bienes o servicios en tal medida que sea la base sobre la que se miden y reconocen todas las transacciones en los estados financieros. Por consiguiente, el Comité concluyó que la tenencia de criptomonedas no es efectivo porque las criptomonedas no tienen actualmente las características del efectivo.

Inventarios

La NIC 2 se aplica a los inventarios de activos intangibles. El párrafo 6 de esa Norma define inventarios como activos:

- a. poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- b. en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- c. en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

El Comité observó que una entidad puede mantener criptomonedas para la venta en el curso ordinario del negocio. En esa circunstancia, la tenencia de criptomonedas es inventario para la entidad y, en consecuencia, se aplicará la NIC 2 a esa tenencia.

El Comité también observó que una entidad puede actuar como intermediaria que comercia con criptomonedas. En esa circunstancia, la entidad considerará los requerimientos del párrafo 3(b) de la NIC 2 para los intermediarios que comercian con materias primas cotizadas que miden sus inventarios a valor razonable menos costos de venta. El párrafo 5 de la NIC 2 señala que los intermediarios son aquellos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (b) del párrafo 3 se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo, y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio, o de un margen de comercialización.

Información a revelar

Además de la información a revelar distinta de la requerida por las Normas NIIF, se requiere que una entidad revele cualquier información adicional que sea relevante para la comprensión de sus estados financieros (párrafo 112 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*). En concreto, el Comité destacó los requerimientos siguientes de información a revelar en el contexto de las tenencias de criptomonedas:

- a. Una entidad proporcionará la información a revelar requerida por (i) los párrafos 36 a 39 de la NIC 2 para criptomonedas mantenidas para la venta en el curso ordinario del negocio; y (ii) por los párrafos 118 a 128 de la NIC 38 para las tenencias de criptomonedas a las que se aplica la NIC 38.
- b. Si una entidad mide las tenencias de criptomonedas a valor razonable, los párrafos 91 a 99 de la NIIF 13 *Mediciones del Valor Razonable* especifican los requerimientos de información a revelar aplicables.
- c. Al aplicar el párrafo 122 de la NIC 1, una entidad revelará los juicios que su gerencia ha realizado con respecto a su contabilización de las tenencias de criptomonedas si forman parte de los juicios que tuvieron el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.
- d. El párrafo 21 de la NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa* requiere que una entidad revele los detalles de los sucesos materiales o que tienen importancia relativa que no requieren ajuste, incluyendo información sobre la naturaleza del suceso y una

estimación de su efecto financiero (o una declaración de que esta estimación no puede realizarse). Por ejemplo, una entidad que mantiene criptomonedas consideraría si los cambios en el valor razonable de dichas tenencias de criptomonedas después del periodo sobre el que se informa son de tal trascendencia que no revelar esa información podría influir en las decisiones económicas que realizan los usuarios de los estados financieros basadas en éstos.]

E3 [IFRIC® Update, noviembre de 2014, Decisión de Agenda, “NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y NIC 2 *Inventarios*—Contabilización de los inventarios básicos”

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclarar la contabilización de los “inventarios básicos”. Quien envió la solicitud definió inventarios básicos como un importe mínimo de material que:

- (a) es necesario para permitir que una instalación de producción comience a operar y para mantener la producción posterior;
- (b) no pueden separarse físicamente de otros inventarios; y
- (c) pueden eliminarse solo cuando la instalación de producción se retira del servicio finalmente o con un costo financiero considerable.

La cuestión es si los inventarios básicos deben contabilizarse según la NIC 16 o la NIC 2.

El Comité de Interpretaciones analizó la cuestión en su reunión de marzo de 2014 y provisionalmente decidió desarrollar una Interpretación. El Comité de Interpretaciones adicionalmente se dirigió al personal técnico para definir el alcance de lo que se considera que son inventarios básicos y analizar la aplicabilidad del concepto a un rango de sectores industriales.

En su reunión de julio de 2014 el Comité de Interpretaciones analizó la información recibida de consultas informales con los miembros del IASB, el alcance propuesto de los inventarios básicos y el análisis del personal técnico de la aplicabilidad de la cuestión a un rango de sectores industriales.

El Comité de Interpretaciones observó que, lo que podrían constituir los inventarios básicos y cómo se contabilizan, puede variar entre sectores industriales. El Comité de Interpretaciones destacó que pudiera ser necesario un juicio profesional significativo para determinar la contabilización apropiada. Por ello, podría, ser necesario revelar información sobre estos juicios de acuerdo con el párrafo 122 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

El Comité de Interpretaciones destacó que no tenía evidencia clara de que las diferencias en la contabilización fueran causadas por diferencias en la forma en que estaban siendo aplicadas las NIC 2 y NIC 16. En ausencia de esta evidencia, el Comité de Interpretaciones decidió eliminar este elemento de su agenda.]

E4 [IFRIC® Update, junio de 2021, Decisión de Agenda, «NIC 2 *Inventarios*—Costos Necesarios para Vender Inventarios»

El Comité recibió una solicitud sobre los costos que una entidad incluye como «costos estimados necesarios para realizar la venta» al determinar el valor neto realizable de los inventarios. En concreto, la solicitud preguntaba si una entidad incluye todos los costos necesarios para realizar la venta o sólo los que son incrementales a la venta.

El párrafo 6 de la NIC 2 define el valor neto realizable como «el precio de venta estimado en el curso ordinario del negocio menos los costos estimados de realización y los costos estimados necesarios para realizar la venta». Los párrafos 28 a 33 de la NIC 2 incluyen requerimientos adicionales sobre cómo una entidad estima el valor neto realizable de los inventarios. Estos párrafos no identifican qué costos específicos son «necesarios para realizar la venta» de los inventarios. Sin embargo, el párrafo 28 de la NIC 2 describe el objetivo de reducir los inventarios a su valor neto realizable—ese objetivo es evitar que los inventarios se contabilicen «por encima de los importes que se espera obtener de su venta»

El Comité observó que, al determinar el valor neto realizable de los inventarios, la NIC 2 requiere que la entidad estime los costos necesarios para realizar la venta. Este requerimiento no permite que la entidad limite dichos costos a los que son incrementales, excluyendo así potencialmente los costos en los que la entidad debe incurrir para vender sus inventarios pero que no son incrementales para una venta concreta. La introducción solo de los costos incrementales podría no alcanzar el objetivo establecido en el párrafo 28 de la NIC 2.

El Comité concluyó que, al determinar el valor neto realizable de los inventarios, una entidad estima los costos necesarios para realizar la venta en el curso ordinario de la actividad. Una

entidad utilizará su juicio para determinar qué costos son necesarios para realizar la venta teniendo en cuenta sus hechos y circunstancias específicas, incluida la naturaleza de los inventarios.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine si los costos estimados necesarios para realizar la venta se limitan a los incrementales al determinar el valor neto realizable de los inventarios. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

- 7 El valor neto realizable hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios en el curso normal de la operación. El valor razonable refleja el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el mismo inventario en el mercado principal (o más ventajoso) [Referencia: párrafo 16, NIIF 13] para ese inventario, entre participantes de mercado [Referencia: Apéndice A, NIIF 13] en la fecha de la medición [Referencia: párrafo B35(f), NIIF 13]. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que el último no. El valor neto realizable de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta.
- 8 Entre los inventarios también se incluyen los bienes comprados y almacenados para su reventa, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para su reventa a sus clientes, y también los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para ser vendidos a terceros. También son inventarios los productos terminados o en curso de fabricación mantenidos por la entidad, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. Los costos incurridos para cumplir un contrato con un cliente que no dan lugar a inventarios (o activos dentro del alcance de otra Norma) se contabilizarán de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

Medición de los inventarios

- 9 Los inventarios se medirán al costo [Referencia: párrafos 10 a 27] o al valor neto realizable, según cual sea menor. [Referencia: párrafos 28 a 33]

Costo de los inventarios

- 10 El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición, [Referencia: párrafo 11] transformación [Referencia: párrafos 12 a 14] así como otros costos [Referencia: párrafos 15 a 18] en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Costos de adquisición

- 11 El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.^{E5,E6}

E5 [IFRIC® Update, agosto de 2002, Decisión de Agenda, "Inventarios - descuentos en efectivo"

Esta cuestión considera cómo debería contabilizar un comprador de bienes los descuentos de efectivo recibidos.

El CINIIF acordó no requerir la publicación de una Interpretación sobre esta cuestión porque el párrafo 8 de la NIC 2 *Inventarios* proporciona guías adecuadas. Los descuentos de efectivo recibidos deben deducirse del costo de los bienes adquiridos. [El párrafo 8 fue reenumerado como párrafo 11 de la NIC 2 como resultado del proyecto de Mejoras.]

E6 [IFRIC® Update, noviembre de 2004, Decisión de Agenda "NIC 2 *Inventarios*: Descuentos y reembolsos"

El CINIIF consideró tres cuestiones relacionadas con la aplicación de la NIC 2 *Inventarios* que hacían referencia a ella por el Grupo de Cuestiones Urgentes (GCU) del Consejo de Normas de Contabilidad de Australia:

- (a) Si los descuentos recibidos de las liquidaciones de facturas realizadas con rapidez deben deducirse del costo de los inventarios o reconocerse como un ingreso de financiación.
- (b) Si todos los demás reembolsos deben deducirse del costo de los inventarios. La alternativa sería tratar algunos reembolsos como ingresos de actividades ordinarias o como una

reducción en gastos de promoción.

(c) Si los reembolsos por volumen deben reconocerse solo cuando se alcanzan los volúmenes del umbral, o proporcionalmente cuando se evalúa que el logro es probable.

En (a), el CINIIF acordó provisionalmente que los descuentos por liquidación deben deducirse del costo de los inventarios. Puesto que los requerimientos según las NIIF estaban suficientemente claros, el CINIIF acordó provisionalmente que el tema no debía añadirse a la agenda.

En (b), El CINIIF también acordó provisionalmente que la NIC 2 solo requiere que esos reembolsos y descuentos que se hayan recibido como una reducción en el precio de compra de los inventarios se tengan en consideración en la medición del costo de los inventarios; Los reembolsos que específicamente y realmente reintegran gastos de venta no se deducirán de los costos de los inventarios. Puesto que los requerimientos según las NIIF estaban suficientemente claros, el CINIIF acordó provisionalmente que el tema no debía añadirse a la agenda.

En (c), el CINIIF acordó provisionalmente que había evidencia insuficiente de diversidad en la práctica para justificar que el tema se añadiera a la agenda.]

Costos de transformación

- 12 Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa. También comprenderán 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. Son costos indirectos fijos de producción 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 y los activos por derecho de uso utilizados en el proceso de producción, así como el costo de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables de producción los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.
- 13 El proceso de 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 periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. El importe 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 periodo en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, el importe de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los inventarios por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán a cada unidad de producción sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.
- 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, se distribuirá el costo total entre los productos utilizando bases uniformes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de ventas relativo de cada producto ya sea como producción en proceso, en el momento en que los productos pasan a poder identificarse por separado, o cuando se termine el proceso de producción. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen 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 importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

Otros costos

- 15 Se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podrá ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.
- 16 Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, los siguientes:
- (a) los importes 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 ulterior;

- (c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y
 - (d) los costos de venta.
- 17 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.
- 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 importe pagado, este elemento se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación.^{E7}

E7 [IFRIC® Update, noviembre de 2015, Decisión de Agenda, “NIC 2 Inventarios—Pagos anticipados en contratos de suministro a largo plazo”

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración de la contabilización de contratos de suministro a largo plazo de inventarios cuando el comprador acuerda realizar pagos anticipados significativos al suministrador. La pregunta consideró si el comprador debería abonar intereses sobre pagos anticipados reconociendo ingresos por intereses, dando lugar a un incremento en el costo de los inventarios y, finalmente, el costo de las ventas.

El Comité de Interpretaciones analizó esta cuestión y destacó que el párrafo 18 de la NIC 2 *Inventarios* requiere que cuando una entidad compra inventarios en condiciones de liquidación diferida, y el acuerdo contiene un elemento de financiación, la diferencia entre el precio de compra en condiciones de crédito normales y el importe pagado se reconoce por separado como gastos por intereses a lo largo del periodo de la financiación. También destacó que la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y la NIC 38 *Activos Intangibles* incluyen requerimientos similares cuando se difiere el pago de un activo. La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, incluye adicionalmente el requerimiento de que el componente de financiación de una transacción debe reconocerse por separado en circunstancias de pagos anticipados y del diferimiento del pago.

El Comité de Interpretaciones llevó a cabo actividades de difusión externa sobre esta cuestión, pero éstas proporcionaron resultados muy limitados. En ausencia de evidencia sobre esta cuestión, y de un rango más amplio de información sobre los hechos y circunstancias relacionados con estas transacciones, el Comité de Interpretaciones pensó que le sería difícil abordar este tema de forma eficiente y eficaz. El Comité de Interpretaciones observó, sin embargo, que cuando se identifica un componente de financiación en un contrato de suministro a largo plazo, ese componente de financiación debe contabilizarse por separado. El Comité de Interpretaciones reconoció que se requiere juicio profesional para identificar cuándo cada acuerdo por separado contiene un componente de financiación.

El Comité de Interpretaciones concluyó que esta cuestión no cumplía los criterios de su agenda y, por ello, decidió eliminarla de ésta.]

- 19 [Eliminado]

Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

- 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. **[Referencia: párrafo 13, NIC 41]**

Técnicas de medición de costos

- 21 Las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, podrán ser utilizadas por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlas se aproxime al costo. Los costos estándares tendrán en cuenta los niveles normales de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Éstos se revisarán de forma regular y, si es necesario, se cambiarán en función de las condiciones actuales.
- 22 El método de los minoristas se utiliza a menudo, en el sector comercial al por menor para la medición de inventarios cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable usar otros métodos de cálculo de costos. 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 promedio para cada sección o departamento comercial.

Fórmulas de cálculo del costo

- 23 **El costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales.**
- 24 La identificación específica del costo significa que cada tipo de costo concreto se distribuye entre ciertas partidas identificadas dentro de los inventarios. 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 que sean 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 periodo.
- 25 **El costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 23, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (the first-in, first-out, FIFO, por sus siglas en inglés) o costo promedio ponderado. [Referencia: párrafo 27] Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo distintas.**
[Referencia: FC9 a FC21, Fundamentos de las Conclusiones (para la exclusión de la fórmula de costo LIFO)]
- 26 Por ejemplo, dentro de la misma entidad, los inventarios utilizados en un segmento de operación [Referencia: párrafos 5 a 10, NIIF 8] pueden tener un uso diferente del que se da al mismo tipo de inventarios, en otro segmento de operación. Sin perjuicio de lo anterior, la diferencia en la ubicación geográfica de los inventarios (o en las reglas fiscales correspondientes) no es, por sí misma, motivo suficiente para justificar el uso de fórmulas de costo diferentes.
- 27 La fórmula FIFO asume que los productos en inventarios comprados o producidos antes serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en la existencia final serán los producidos o comprados más recientemente. 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 periodo, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el periodo. El promedio puede calcularse periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad.

Valor neto realizable^{E8}

E8 [IFRIC® Update, marzo de 2004, “Consumo de inventarios por una organización de servicios”
La cuestión relacionada con el consumo de inventarios por una entidad de servicios, en concreto la evaluación del valor neto realizable cuando el inventario se consume como parte del servicio prestado.
El CINIIF destacó que la misma cuestión existía en entidades comerciales. El CINIIF concluyó que este era un tema de evaluación de la recuperabilidad de un activo sin un flujo de efectivo directo.]

- 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. Asimismo, 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 importes que se espera obtener a través de su venta o uso.
- 29 Generalmente, la rebaja hasta alcanzar el valor neto realizable, se calcula para cada partida de los inventarios. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de las partidas de inventarios relacionados con la misma línea de productos, que tienen propósitos o usos finales similares, se producen y venden en la misma área geográfica y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otras partidas de la misma línea. No es apropiado realizar las rebajas a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios, por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todos los inventarios en un segmento de operación determinado. [Referencia: párrafos 5 a 10, NIIF 8].

- 30 Las estimaciones del valor neto realizable se basarán en la información más fiable de que se disponga, en el momento de hacerlas, acerca del importe por el que se espera realizar los inventarios. Estas estimaciones tendrán en consideración las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos confirmen condiciones existentes al final del periodo. **[Referencia: párrafos 7 a 11, NIC 10]**
- 31 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 importe de inventarios que se tienen para cumplir con los contratos de venta, o de prestación de servicios, se basa en el precio que figura en el contrato. Si los contratos de ventas son por una cantidad inferior a la reflejada en inventarios, el valor neto realizable del exceso se determina sobre la base de los precios generales de venta. Pueden aparecer provisiones o pasivos contingentes por contratos de venta firmes que excedan las cantidades de productos en existencia, o bien de productos que vayan a obtenerse por contratos de compra firmes. Estas provisiones o pasivos contingentes se tratarán contablemente de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.
- 32 No se rebajarán las materias primas y otros suministros, mantenidos para su uso en la producción de inventarios, para situar su importe en libros por debajo del costo, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos al costo o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción en el precio de las materias primas indique que el costo de los productos terminados excederá a su valor neto realizable, se rebajará su importe en libros hasta cubrir esa diferencia. En estas circunstancias, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.
- 33 Se realizará una nueva evaluación del valor neto realizable en cada periodo posterior. Cuando las circunstancias que previamente causaron la rebaja del inventario hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor neto realizable como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de la misma, 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 periodo posterior y su precio de venta se ha incrementado.

Reconocimiento como un gasto

- 34 **Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. [Referencia: párrafo 31, NIIF 15] El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe 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 periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.**
- 35 Algunos inventarios pueden ser incorporados a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios que se emplean como un componente de las propiedades, planta y equipo de propia construcción **[Referencia: párrafo 22, NIC 16]**. Los inventarios asignados a otros activos de esta manera, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos.

Información a revelar

- 36 **En los estados financieros se revelará la siguiente información:**
- (a) **las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de los costos [Referencia: párrafos 23 a 27] que se haya utilizado;**
 - (b) **el importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la clasificación apropiada para la entidad; [Referencia: párrafo 37]**
 - (c) **el importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta; [Referencia: párrafo 3(b)]**
 - (d) **el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo; [Referencia: párrafos 38 y 39 y párrafos FC22 y FC23, Fundamentos de las Conclusiones]**
 - (e) **el importe de las rebajas de valor de los inventarios que se ha reconocido como gasto en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;**

- (f) **el importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se ha reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por inventarios en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;**
- (g) **las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor, de acuerdo con el referido párrafo 34; [Referencia: párrafo 33] y**
- (h) **el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas.**
- 37 La información acerca del importe en libros de las diferentes clases de inventarios, así como la variación de dichos importes en el periodo, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. **[Referencia: Marco Conceptual párrafos 1.2 a 1.10 y 2.36]** Una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados.
- 38 El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo, denominado generalmente costo de las ventas, comprende los costos previamente incluidos en la medición de los productos que se han vendido, así como los costos indirectos no distribuidos y los costos de producción de los inventarios por importes anómalos. Las circunstancias particulares de cada entidad podrían exigir la inclusión de otros costos, tales como los costos de distribución.
- 39 Algunas entidades adoptan un formato para la presentación del resultado del periodo donde presentan importes diferentes a la cifra de costo de los inventarios que ha sido reconocida como gasto durante el periodo. Según este formato, una entidad presentará un análisis de los gastos mediante una clasificación basada en la naturaleza de estos gastos. En este caso, la entidad revelará los costos reconocidos como gastos de materias primas y consumibles, costos de mano de obra y otros costos, junto con el importe del cambio neto en los inventarios para el periodo. **[Referencia: párrafo 102, NIC 1]**

Fecha de vigencia

- 40 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.
- 40A [Eliminado]
- 40B [Eliminado]
- 40C La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó la definición de valor razonable del párrafo 6 y modificó el párrafo 7. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.
- 40D [Eliminado]
- 40E La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 2, 8, 29 y 37 y eliminó el párrafo 19. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.
- 40F La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 2 y eliminó los párrafos 40A, 40B y 40D. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.
- 40G La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 12. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

Derogación de otros pronunciamientos

- 41 Esta Norma deroga la NIC 2 *Inventarios* (revisada en 1993).
- 42 La Norma también reemplaza a la SIC-1 *Uniformidad—Diferentes Fórmulas para el Cálculo del Costo de los Inventarios*.