

A PROPÓSITO DE LA NIC 2:

¿OBTENEMOS UNA VALORACIÓN MÁS RAZONABLE DE LOS INVENTARIOS?



María Luisa Toro Roa
*Secretaria de la Comisión
Interamericana de Administración
y Finanzas de la AIC*

Existe consenso en que en un proceso de globalización e internacionalización de la economía en el cual se llevan a cabo transacciones entre agentes de diferentes países, es de primera importancia contar con información financiera confiable y comparable. Por esta razón, la información contable debe ser preparada bajo estándares internacionales que emanen de criterios homogéneos y sean comprensibles y susceptibles de ser comparados en el entorno económico mundial. Con este objetivo, se han desarrollado diversos organismos encargados del estudio y emisión de estos estándares internacionales. Entre ellos el IASB, International Accounting Standards Board (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad) que emite las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF) o International Financial Reporting Standards (IFRS).

Dentro de la estandarización de las normas contables, se encuentra la Norma Internacional N° 2 (NIC 2) Existencias, cuyo objetivo definido en el N° 1, “..... es *prescribir el tratamiento contable de las existencias*”. Agregando que: *Un tema fundamental en la contabilidad de las existencias es la cantidad de coste que debe reconocerse como activo, y ser diferido hasta que los correspondientes ingresos ordinarios sean reconocidos.*

Este párrafo termina con la siguiente aseveración: *También suministra directrices sobre las fórmulas de coste que se utilizan para atribuir costes a las existencias.*

En este artículo no pretendemos un análisis exhaustivo de la NIC 2 sino solamente de los aspectos pertinentes a los costos de transformación y más específicamente, a los costos indirectos de producción, es decir, a aquellos que deben ser “atribuidos” a los costos de las existencias.

A la luz de esta perspectiva podemos recordar el doble papel que juega la contabilidad^[1]:

- Valorar, garantizar y legitimar el derecho de propiedad de las personas y organizaciones como institución fundamental, que junto a la libertad e igualdad de los ciudadanos, frente a las leyes y la libertad de mercado, constituyen la estructura política esencial de las sociedades modernas desarrolladas.
- Elaborar estados contables normalizados que puedan ser universalmente entendidos e interpretados, de tal forma que orienten la oportuna asignación de los recursos disponibles, ya que los inversores elegirán aquellos proyectos de inversión de las empresas más competitivas, que deben emitir información relevante y transparente sobre su pasado, presente y futuro.

De lo anterior se desprende la importancia de los criterios y procedimientos que se utilicen para la determinación de los costos de producción.

Al respecto, la NIC 2, en el párrafo 6 define los términos que se usan en ella, entre los cuales nos interesan especialmente, los siguientes:

Existencias son activos:

- (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación;*
- (b) en proceso de producción de cara a esa venta; o*
- (c) en forma de materiales o suministro de servicios.*

Valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de explotación, menos los costes estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

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.

Métodos de valoración de las existencias.

En el número 9, correspondiente a la Valoración de las existencias y conforme a lo establecido en el Marco Conceptual, la norma indica: *Las existencias se valorarán al menor de: el coste o el valor neto realizable.*

Con respecto a los costos de transformación, en los cuales se centra nuestro objetivo, como se señaló anteriormente, la NIC 2 expresa en el número 12 lo siguiente: *Los costes de transformación de las existencias comprenderán aquellos costes directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la*

mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Costes indirectos fijos son todos aquellos que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la amortización y mantenimiento de los edificios y equipos de fábrica, así como el coste de gestión y administración de planta. Costes indirectos variables son todos aquellos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.”

[1] Carlos Mallo y Antonio Pulido, Nuevo encuadre de la Contabilidad para la Dirección de la Empresa (Management Accounting) ante la implantación de las NIIF. Trabajo presentado en el IX Congreso Internacional de Costos – Florianópolis, SC, Brasil- noviembre de 2005

Lo anterior indica que, tácitamente, la norma determina la aplicación del enfoque conceptual correspondiente a un costeo absorbente (costeo completo) es decir, aquél que considera que los costos fijos, tanto directos como indirectos, son inventariables.

Cabe recordar que sin perjuicio del estándar internacional adecuado para la valoración de la producción, la dirección necesita contar además, con la estructura de costos proporcionada por el costeo directo o variable (costos parciales), para las decisiones y proyecciones basadas, entre otros, en el análisis costo-volumen-resultados.

Costos indirectos fijos y capacidad productiva.

La problemática en la asignación de los costos indirectos en el costeo absorbente, se origina en los de naturaleza fija, por cuanto su asignación al producto debe efectuarse mediante la aplicación de una cuota o tasa calculada como el cociente entre el monto de los costos indirectos a distribuir y un nivel de actividad determinado.

Del nivel de actividad que se utilice en el cálculo, dependerá la magnitud de la porción inventariable de los costos indirectos. El nivel de actividad determina el uso que la empresa hace de su capacidad productiva y el equilibrio de ambas (actividad y capacidad) es uno de los objetivos a lograr por una gestión eficiente y efectiva.

Antes de analizar la opción seleccionada en la NIC 2 para la asignación de los costos indirectos, se estima oportuno recordar las diferentes alternativas para seleccionar el nivel de actividad con que se puede calcular la tasa a aplicar.

La AECA^[1] define los diferentes conceptos asociados a la capacidad productiva y su relación con el nivel de actividad a través de las cuatro dimensiones que se señalan a continuación:

Capacidad Teórica.

El uso de esta capacidad supone que los recursos funcionan a pleno rendimiento, en condiciones ideales de operación, por lo cual es prácticamente imposible que este nivel sea alcanzado.

La tasa de aplicación de costos indirectos de producción basada en esta capacidad será la menor de todas las demás opciones, lo que determinará un menor costo inventariable y casi con seguridad, una subaplicación importante de los costos indirectos, derivada de la diferencia existente entre las condiciones ideales de operación consideradas y las normales.

Capacidad Práctica.

Representa el nivel máximo de utilización que se puede alcanzar dentro de condiciones normales de operación; esto es, incluyendo interrupciones o demoras que suelen producirse en forma inevitable, pero excluyendo el tiempo no operativo derivado de una disminución de la demanda.

La tasa de costos indirectos, en este caso, determinará una subaplicación de ellos, toda vez que la capacidad real utilizada resulte inferior a la capacidad práctica como consecuencia de una contracción de la demanda.

Capacidad Esperada.

Consiste en la capacidad prevista para un determinado período, generalmente anual, por lo que el nivel de actividad experimenta cambios cíclicos provocados por variaciones en la demanda.

La tasa de costos indirectos de producción basada en esta capacidad está expuesta a fluctuaciones que determinarán costos unitarios menores en períodos de alta demanda y costos unitarios mayores en períodos de baja demanda, provocando una inconsistencia en la valuación de las existencias y en la información para la gestión.

Capacidad Normal

Se basa en el promedio del nivel de producción que es necesario alcanzar para satisfacer la demanda dentro de un horizonte de mediano plazo.

Ello significa que esta capacidad toma en consideración una de las variables externas que incide en el nivel de producción, cual es la reducción en la demanda de productos.

La tasa de costos indirectos de producción basada en la capacidad normal, supone una aplicación de ellos con una perspectiva de mediano plazo, lo que significa que en ciertos períodos se determinará subaplicación (cuando la demanda disminuya) y en otros, se obtendrá una sobreaplicación (cuando la demanda aumente) suponiendo, teóricamente, que en el período de referencia habrá una compensación entre los cambios cíclicos.

A modo de ilustración del efecto en la valoración de los inventarios que se deriva de la aplicación alternativa de una u otra magnitud, a continuación se inserta un sencillo ejemplo comparativo.

Supongamos que la suma de Costos Indirectos es de \$100.000 y que la capacidad productiva de la empresa está expresada en número de unidades y se han dimensionado los niveles que se indican, con el cálculo de la tasa correspondiente a cada uno:

Capacidad	Nº de unidades	Tasa x unidad
Teórica	1000	\$ 100
Práctica	900	\$ 111,11
Esperada alta	800	\$ 125
Esperada baja	600	\$ 166,67
Normal	700	\$ 142,86

Fuente: Elaboración propia

La tabla anterior muestra claramente las diferencias de valores que serían cargadas por concepto de costos indirectos fijos, al costo de producción de cada unidad. La porción de los \$100.000 de costos indirectos no absorbida por el volumen producido como consecuencia de la aplicación de la tasa elegida, constituiría, en principio, un costo de capacidad subutilizada.

Con respecto a este tema, la NIC 2, en el número 13, señala: *El proceso de distribución de los costes indirectos fijos a los costes 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 ejercicios 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. La cantidad de coste 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 costes indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del ejercicio en que han sido incurridos. En períodos de producción anormalmente alta, la cantidad de coste indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren las existencias por encima del coste. Los costes indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

Es indudable que esta disposición de la NIC 2 representa un gran avance respecto al uso de los costos históricos o reales originalmente aplicados, ya que reconoce la necesidad de distinguir entre los costos fijos indirectos que deben formar parte del costo del producto y aquellos que constituyen costo de capacidad ociosa y que deben ser reconocidos como gastos del período.

No obstante, de acuerdo con el procedimiento descrito para su aplicación e ilustrado más arriba, es preciso tener presente que si la capacidad normal, definida como el promedio de varios ejercicios o temporadas, resulta muy inferior a la capacidad práctica, entonces, de todos modos, se estará incorporando al producto el costo de la capacidad subutilizada, considerándola “normal”.

Al respecto, cabe señalar que el costo de los factores debido a una disponibilidad de capacidad superior a la que se precisa no contribuye a agregar valor, sino que constituyen costos innecesarios.

Tanto las asignaciones de costos históricos como las basadas en capacidades muy inferiores a la capacidad práctica, no permiten identificar los costos de capacidad subutilizada en forma separada, ya que quedan confundidos y peligrosamente escondidos en el costo unitario de producción.

En estas condiciones, la dirección no podrá conocer estos costos lo que le impedirá, por una parte, fijar precios competitivos o gestionarlos de una manera adecuada disponiendo por ejemplo, del excedente de planta y equipo y por otra, el inventario se estará sobrevaluando, ya que a los costos necesarios para la producción real, se agregarán aquellos que en realidad constituyen costos de subactividad o de **no producción**. La identificación oportuna de los costos de la capacidad no utilizada permitiría a la dirección adoptar decisiones que tiendan a equilibrar los costos con las actividades necesarias.

Sistemas de valoración de costos.

En el párrafo N° 21, dice la NIC 2: *Los sistemas para la determinación del coste de las existencias, tales como el método del coste estándar o el método de los minoristas, podrán ser utilizados por conveniencia, siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al coste. Los costes estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad.*

En este caso las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado.

Al respecto, podemos señalar que, cuando se aplica un sistema de costos estándar, además de establecer un parámetro para la evaluación del desempeño de las actividades se pretende efectuar una correcta valuación de los inventarios y del costo de ventas.

A las diferencias que surgen al comparar los resultados reales con los estándares aplicados a la producción del período se les denomina variaciones o desviaciones y su análisis permite conocer el comportamiento de cada uno de los factores de costos, para actuar oportunamente sobre las variaciones determinadas por fallas de eficiencia, o bien, para corregir los estándares definidos, cuando ellas son causadas por cambios irreversibles de la realidad. El análisis de las causas de las variaciones determina el tratamiento contable que se les debe dar. Así, las variaciones generadas por fallas de eficiencia, deben afectar el resultado del ejercicio en el cual ocurrió sin ninguna incidencia en el costo de producción; en tanto, las variaciones que tienen su origen en cambios de la realidad que sugieran la necesidad de modificar el costo estándar, deben distribuirse entre la producción del período, por cuanto forman parte de su costo.

La NIC 2 no aclara el tratamiento que debe darse a las variaciones, por lo que suponemos que éste será el definido por la teoría, en virtud de la cual, el inventario queda valorado al costo estándar.

Fórmulas del costo.

Bajo este acápite, con el N° 25, la NIC 2 señala: *El coste de las existencias, distintas de las tratadas en el párrafo 23, se asignará utilizando los métodos de primera entrada y primera salida (FIFO) o coste medio ponderado.*

No obstante es preciso tener presente que la contabilidad de gestión define además , otros métodos de valorización en circunstancias especiales (como transferencias de materias primas, por ejemplo), basados en el mercado PUC (Precio de Última Compra) y NIFO (Next In First Out o Próximo en entrar Primero en salir), los que en todo caso deben ser aplicados en combinación con un método tradicional FIFO o promedio ponderado, pero que se justifican de acuerdo con las condiciones económicas imperantes.

A la luz de lo expuesto, podemos concluir lo siguiente:

1° La Norma Internacional de Contabilidad N°2 (NIC 2) incorpora nuevos criterios en el tratamiento contable de las existencias con respecto a los tradicionales, algunos de los cuales se aproximan a los requerimientos de la contabilidad de gestión, la que se ocupa de proporcionar información pertinente, no sólo a la determinación de los costos de producción para efectos de medición de los inventarios, sino también para fines de planificación y control y para la toma de decisiones.

2° Respecto del enfoque de costeo se mantiene el de absorción para la determinación del costo de producción, por lo que es necesario asignar los costos indirectos a los productos, lo que significa que sobre la aplicación de los enfoques del costeo directo o variable, las empresas deberán continuar generando paralelamente esta información, para todas las decisiones en las cuales sea relevante la información relativa a costos, volumen y resultados.

3° Para la asignación de los costos indirectos se incorpora el concepto de capacidad normal para determinar el nivel de actividad, lo que significa un gran avance respecto de la normativa anterior, que sólo definía bases históricas (o reales). En virtud de las disposiciones actuales, será posible distinguir, separar y tratar en forma diferente, los costos de la capacidad subutilizada o capacidad ociosa de aquella comprometida con la producción.

No obstante, si la capacidad normal dista mucho de la capacidad práctica instalada también se estarán incluyendo costos de capacidad subutilizada en el costo del producto, generando una sobrevaluación de los inventarios y una base distorsionada para la fijación de precios competitivos.

4° Otro aspecto positivo de la nueva norma se refiere a que, además del sistema de costos históricos (en su versión normalizada dada la introducción de la capacidad normal indicada en el número anterior) agrega la alternativa de costo estándar, lo que sin duda, marca una orientación clara hacia la satisfacción de las necesidades de la empresa en el plano del uso de la información de costos con fines de planificación y control.

5° Referente a las fórmulas de costo, la NIC 2 determina el uso de los métodos FIFO o de Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS) y de costo promedio ponderado.

[1] Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión, Ediciones Gráficas Ortega, Madrid 2000.