CONTADORES
& EMPRESAS
SISTEMA INTEGRAL DE INFORMACIÓN
PARA CONTADORES, ADMINISTRADORES Y GERENTES

MANUAL OPERATIVO DEL 2 CONTADOR

BIBLIOTECA OPERATIVA DEL CONTADOR

# Contabilidad de costos

Luis Felipe Luján Alburqueque

GACETA JURIDICA

CONTADORES
& EMPRESAS

SISTEMA INTEGRAL DE INFORMACIÓN
PARA CONTADORES, ADMINISTRADORES Y GERENTES

MANUAL OPERATIVO DEL CONTADOR 2

# Contabilidad de costos

Luis Luján Alburqueque

CONTADORES & EMPRESAS

GACETA JURIDICA

CONTADORES
& EMPRESAS

**Manual Operativo del Contador Nº 2**

**CONTABILIDAD DE COSTOS**

PRIMERA EDICIÓN
ABRIL 2009
7,000 ejemplares

***© Luis Luján Alburqueque***

***© Gaceta Jurídica S.A.***

PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN
TOTAL O PARCIAL

DERECHOS RESERVADOS
D.LEG. Nº 822

HECHO EL DEPÓSITO LEGAL EN LA
BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ
2009-04013

LEY Nº 26905 / D.S. Nº 017-98-ED

ISBN: 978-612-4038-16-7

REGISTRO DE PROYECTO EDITORIAL
31501220900213

DIAGRAMACIÓN DE CARÁTULA
Martha Hidalgo Rivero
DIAGRAMACIÓN DE INTERIORES
Luis Briones Ramírez

GACETA JURÍDICA S.A.

ANGAMOS OESTE 526 - MIRAFLORES
LIMA 18 - PERÚ
CENTRAL TELEFÓNICA: (01)710-8900
FAX: 241-2323
E-mail: ventas@contadoresyempresas.com.pe
www.contadoresyempresas.com.pe

Imprenta Editorial El Búho E.I.R.L.
San Alberto 201 - Surquillo
Lima 34 - Perú

CONTADORES
EMPRESAS

# Presentación

Para saber si un negocio va según lo planeado se requiere tener una fuente constante de información que indique, precisamente, cómo va su marcha. Es por ello que es necesario elaborar estados financieros que suministren lo requerido, como por ejemplo el costo de ventas, en el cual, para fijarlo y adentrándonos en su composición, se deben tener en cuenta elementos como insumos, mano de obra, maquinaria, etc., los cuales son susceptibles de ser expresados numéricamente.

Allí radica la importancia de una obra como la presente, su aporte en la cuantificación de uno de los elementos vitales en la estructura de un estado de ganancias y pérdidas. Analizamos cada uno de los elementos de costo, su registro, explicándose los diversos métodos que existen para controlarlos o asignarlos, describiendo los aspectos más relevantes de sistemas de costo particulares, tales como los costos en actividades agrarias, de construcción, mineras y otros.

Asimismo, considerando el efecto que tiene la cuantificación del gasto del periodo en relación con las existencias en la determinación del resultado contable, uno de los elementos para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, se buscará vincular la normativa tributaria relacionada con el control y requisitos exigidos para dar validez a los efectos que se generan como consecuencia de la práctica contable. De esta manera, a lo largo de la obra se cita no solo la normativa legal vigente sino también las opiniones emitidas por el Tribunal Fiscal en distintas resoluciones, que nos permitirán entender mejor la normativa aplicable a las existencias.

Estamos seguros de que la presente obra se convertirá en una fuente de constante referencia en la que el profesional contable encuentre los conceptos y temas más frecuentes vinculados a la contabilidad de costos, de modo que pueda satisfacer de manera inmediata su necesidad de revisión de conceptos, los cuales han sido explicados de forma didáctica, en la que los casos prácticos contribuirán a facilitar el entendimiento de los temas tratados.

CONTADORES Y EMPRESAS

# Capítulo 1

## CONTABILIDAD DE COSTOS

### 1. DEFINICIÓN DE CONTABILIDAD DE COSTOS

Cuando hablamos de contabilidad de costos nos referimos a una rama de la contabilidad que se refiere a los registros e informes referidos a productos, grupo de productos o servicios, es decir, a cualquier actividad económica, sin limitarse a empresas productivas o industrias; a fin de controlar y contabilizar los movimientos de los almacenes, verificar la existencia de los bienes (toma de inventarios), registrar la producción, determinar los costos de producción, orientar la política de precios, controlar los resultados de la actividad productiva, confeccionar estadísticas, preparar presupuestos, etcétera. Por dicha razón Gayle Rayburn(1) señala que la contabilidad de costos identifica, define, mide, reporta y analiza los diversos elementos de los costos directos e indirectos asociados con la producción y la comercialización de los bienes y servicios; midiendo también el desempeño y la calidad de los productos y la productividad.

De acuerdo con Polimeni(2), la "Nacional Association of Accountants (NAA)(3) define a la contabilidad de costos en el Statement on Management Accounting (SMA) Nº 2, como una técnica o método para determinar el costo de un proyecto, proceso o producto utilizado por la mayor parte de las entidades legales de una sociedad, o específicamente recomendado por un grupo autorizado de contabilidad". Complementando lo anterior, Barfield(4) nos señala que este costo se determina a través de una asignación directa, de una asignación arbitraria o de una asignación sistemática y racional dependiendo el método apropiado para determinar los costos. En su opinión, la contabilidad de costos crea un puente entre la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa, toda vez que se integra con la contabilidad financiera al suministrar información sobre los productos y/o servicios para los estados financieros y con la contabilidad administrativa mediante el suministro de una parte de la información cuantitativa de los costos básicos que necesitan los administradores.

Por su parte Ortega Pérez de León(5) señala como concepto de la contabilidad de costos moderna lo siguiente: "La contabilidad de costos industriales es un área de la contabilidad que comprende la predeterminación, acumulación, registro, distribución, información, análisis e interpretación de los costos de producción, de distribución y de administración". Adicionalmente, bosqueja como concepto de sistemas de costos al conjunto de procedimientos, técnicas, registros e informes estructurados sobre la base

(1) GAYLE RAYBURN. *Contabilidad y administración de costos*. 6ª edición, McGraw-Hill Interamericana Editores, México. D.F. p. 4.
(2) POLIMENI, FABOZZI, ADELBERG. *Contabilidad de costos: Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. 3ra. edición McGraw-Hill Interamericana, Colombia, 1995, p. 4.
(3) Actualmente el Institute of Management Accountants.
(4) BARFIELD, RAIBORN Y KINNEY. *Contabilidad de costos: Tradiciones e inovaciones*. 5ta. edición, Internacional Thompson Editores. México, 2005, p. 5.
(5) ORTEGA PÉREZ DE LEÓN. *Contabilidad de costos.* 5ta. edición. Editorial Limusa, México, 1994, p. 39.

de la teoría de la partida doble y otros principios técnicos, que tienen por objeto la determinación de los costos unitarios de producción y el control de las operaciones fabriles efectuadas[6].

De manera resumida el sistema de contabilidad de costos debe cumplir tres funciones diferentes para tres tipos de necesidades; (i) valoración del inventario; (ii) control operativo; y (iii) administración del costo del producto. De esta forma, podemos conceptualizar el término contabilidad de costos, como un sistema de información que permite medir en términos monetarios, los valores empleados para proveer servicios o productos y sobre tal información poder analizar, evaluar y controlar la actuación de la gerencia en el presente, y planificar el futuro de la empresa. De lo anterior se puede comprender que cuando se habla de sistema de costos hacemos referencia a un concepto muy amplio, que para propósitos de esta obra solo se centrará en aquella parte referida a la recopilación, asignación (que abarca el rastreo de costos acumulados que tienen una relación directa y el prorrateo de los costos que tienen una relación indirecta) y determinación de los costos, es decir a la medición en términos monetarios del valor de los bienes como información a proporcionar a terceros.

Examinado dicho punto es importante tener presente que la función del contador de costos en una compañía dependerá del tamaño de esta siendo en la gran empresa donde sus funciones adquieren un tono más específico: estructurar y mantener actualizado el plan de cuentas de la contabilidad de costos, dirigir la obtención de costos estándares e históricos de todos los bienes elaborados por la fábrica, estimar, distribuir y comparar con las cifras reales los presupuestos de las secciones de servicios indirectos, analizando los desvíos resultantes, controlar mensualmente el relevamiento del inventario de las existencias en proceso de fabricación. Establecer las variaciones entre los costos reales y los costos estándares de las áreas fabriles e investigarlas, efectuar reuniones con jefes de fábrica para analizar y discutir resultados, etcétera.

## 2. COSTOS, UNIDAD DE COSTO Y COMPONENTES DEL COSTO

Habiendo señalado en el punto anterior las distintas funciones que tiene la contabilidad de costos, es conveniente precisar que a lo largo de la obra nuestro objetivo será el cumplimiento de la función de valoración, empezando por la acumulación del costo que es la recopilación de información en forma organizada, para terminar con la asignación de los costos a una unidad de costo.

De otro lado, cuando hagamos uso en esta obra del término costo haremos referencia a un concepto distinto a gasto, toda vez que cuando se habla de gasto se hace referencia a un concepto que "en su sentido más amplio, incluye a todos los costos vencidos que se pueden deducir de los ingresos"[7] respecto de los cuales en los estados de resultados con frecuencia los hallaremos con distinciones entre varios tipos de costos vencidos por medio de encabezados tales como costos, gastos o pérdidas. A continuación veamos algunas definiciones que permitirán entender mejor el concepto al cual se denomina costo y que se analizará en los posteriores capítulos:

- "Es el valor monetario de los recursos que se entregan o prometen entregar, a cambio de bienes o servicios que se adquieren". GARCÍA COLÍN, Contabilidad de Costos

(6) ORTEGA PÉREZ DE LEÓN. Ob cit., p. 150.
(7) ATP Nº 4, citada por Paul Grady en: *Inventario de los principios de contabilidad generalmente aceptados*. Estudio de Investigación Contable Nº 7. Impreso en México, 1971, p. 533.

- Son la suma de esfuerzos y recursos que se han invertido para producir algo". DEL RÍO GONZÁLEZ, Costos I.
- Es el conjunto de pagos, obligaciones contraídas, consumos, depreciaciones, amortizaciones y aplicaciones atribuibles a un periodo determinado, relacionadas con las funciones de producción, distribución, administración y financiamiento". ORTEGA PÉREZ DE LEÓN, Contabilidad de costos.

De esta forma, cuando hablemos de costos siempre nos referiremos al costo del producto, es decir, al costo inventariable o valor asignable de un bien o servicio medido por el monto en efectivo desembolsado o por desembolsar o por los bienes entregados a cambio, salvo que se adicione a dicho término la palabra "de venta" con la cual se hará referencia al gasto originado por las unidades vendidas en el periodos que se mostrará en el estado de resultados.

| Costos de hacer | | | | | Costos de vender | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Costos de transformación | | | | | Gastos de operación | | |
| Materiales directos | Mano de obra directa | Material indirecto | Mano de obra indirecta | Otros costos indirectos | Gastos de administración | Gastos de ventas | Gastos financieros |

No se reconocen en el estado de resultados hasta que estos sean vendidos reconociéndose conjuntamente con los ingresos que generan (párrafo 34 de la NIC 2: Existencias).

Nuestro objetivo en esta obra será la apropiada determinación del costo de los bienes o servicios como costo vigente y la determinación del costo vencido reconocido en el estado de resultado como un gasto del periodo.

**COSTO DE UN BIEN O SERVICIO**

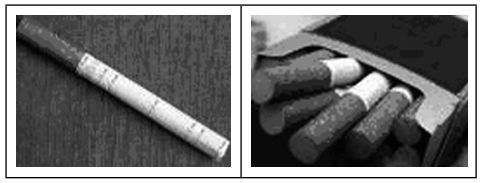
**Costo vigente**

Un activo es un bien que generará beneficios económicos futuros a la empresa, a través de su venta. Si se trata de un bien destinado a la venta, mientras no se transfiera no se reconocerá como gasto.

**Costo vencido**

Costo expirado o gasto propiamente dicho que se reconoce en el estado de resultados. Se reconoce cuando se produce el decremento del patrimonio como consecuencia que no generará beneficios económicos futuros.

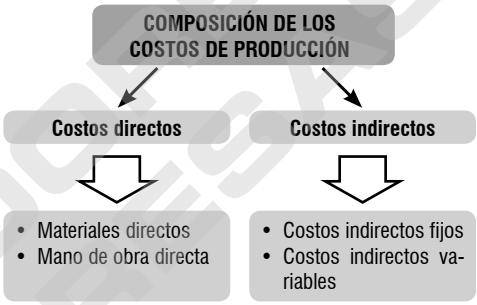
Entendido que el objeto de esta obra es examinar los costos de un bien o servicio, es importante señalar que no necesariamente se utiliza como unidad de costos la unidad del producto, así para fijar la unidad respecto de la cual se establecerá dicho costo se deberá tomar en consideración los siguientes factores: la unidad de medición, la presentación final del producto fabricado y la cantidad de unidades en que se ofrezca normalmente a la venta. Así, por ejemplo, considérese que en el caso de los productores de cigarrillos, la unidad cualitativa sería el cigarrillo, sin embargo, considerando que los mismos se venden en paquetes que contienen determinado número de cigarrillos, no deberá utilizarse como unidad el cigarrillo sino la caja de cigarrillos.



En otras palabras la unidad de costo (o de costeo) son los factores en función de los cuales se expresan los costos, los cuales guardan relación con: (i) el producto

fabricado; (ii) la unidad de venta; (iii) el método de fabricación. Es importante advertir que los anteriores son criterios sobre los cuáles se basará el contador a efectos de determinar la unidad de medida, como consecuencia de lo anterior será frecuente que dos empresas que fabrican productos análogos y realizan operaciones semejantes, empleen unidades diferentes de costos. Sin embargo, cómo se verá más adelante por la actividad de algunas empresas, cuando se trata de bienes o servicios especiales, la unidad de medida será la unidad, es decir, en función a la orden de trabajo, toda vez que cada trabajo o tarea se considerará como una unidad distinta, reuniéndose los costos en relación con cada orden o tarea.

Visto lo anterior, el siguiente punto a examinar son los elementos de costo que integran un producto o un servicio, es decir, sus componentes. Estos son esencialmente tres: (i) los materiales directos que serán transformados o empleados en la realización del bien o servicio; (ii) la mano de obra directa empleada en la producción o en la prestación del servicio y (iii) los costos indirectos de fabricación incurridos para efectuar la transformación de los materiales o la prestación del servicio. Todo producto o servicio tiene estos elementos en mayor o menor medida, suministrando esta clasificación básica la información necesaria para la medición del ingreso y la fijación del precio del producto, asimismo, una vez que el producto sea vendido o el servicio prestado, se reconocerá como gasto, permitiendo la determinación de la utilidad bruta de la empresa.




**Composición de los elementos del costo (según agrupamiento de costos)**

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Materiales directos | Mano de obra directa | + | Costos indirectos | = | Costos de transformación |
| Costo primo | | | | | |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Materiales directos | + | Mano de obra directa | Costos indirectos | = | Costos de transformación |
| | | Costo de conversión | | | |

Los costos directos reciben también el nombre de costos primos, siendo la causa de esta denominación, según Ortega Pérez de León[8], el hecho de que comprende todas aquellas partidas estrecha y directamente vinculadas con la fabricación de un producto o la prestación de un servicio. El otro componente del costo de producción, la carga fabril o costos indirectos comprende todos los demás costos empleados en la producción y que no corresponden ni a materiales directos ni a mano de obra directa. Es decir, incluye conceptos tales como los materiales no directamente utilizados en la producción, sino que son auxiliares o coadyuvantes de este proceso, por ello se consideran como materiales indirectos, mientras que el personal de control, inspección u oficinistas de fábrica, corresponde a la mano de obra indirecta. Los otros costos de producción también llamados

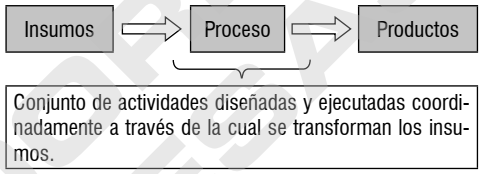
(8) ORTEGA PÉREZ DE LEÓN. Ob. cit. p. 63.

en lengua castellana carga fabril, costos o gastos generales de fabricación, costo indirecto de producción y muchos otros nombres similares o la expresión inglesa admitida en el lenguaje de los negocios, *overhead*, se clasifican de acuerdo con su comportamiento, tiempo y volumen de producción en: fijos, variables y semifijos o semivariables.

El costo de conversión es la suma de los costos de mano de obra, es decir, el valor pagado a los recursos humanos que intervienen en el proceso productivo más las incidencias sociales que ello signifique y otros gastos de fabricación. Cuando este valor corresponde a la nómina de personas que actúan directamente sobre el material, como los carpinteros en el caso de los muebles o el operario que imprime los libros, se denomina mano de obra directa o trabajo directo toda vez que las remuneraciones pagadas corresponden a personas que intervienen en el proceso productivo. El otro elemento del costo en este caso es la materia prima directa origen del proceso productivo.

## 3. PROCESO PRODUCTIVO Y CENTRO DE COSTOS

Un proceso productivo consiste en transformar entradas (insumos) en salidas (bienes y/o servicios) mediante secuencias de actividades diseñadas y ejecutadas coordinadamente, empleando recursos físicos, tecnológicos, así como, a través de actividades humanas que transformen los recursos (materiales, mano de obra, etc.) en rendimientos[9]. A estos efectos, el proceso productivo incluye acciones que ocurren en forma planificada y producen un cambio o transformación de materiales, objetos o sistemas, al final de los cuales se obtiene un producto. Albert Suñé, Francisco Gil e Ignacio Arcusa[10] describen al proceso productivo como una secuencia definida de operaciones que transforma unas materias primas y/o productos semiterminados en un producto acabado de mayor valor. Adviértase como lo señala Barfield[11] que incluso en los servicios se presenta la transformación. Así, por ejemplo, en el caso de empresas de profesionales, tales como contadores, arquitectos, abogados, ingenieros e investigadores, convierten la mano de obra y otros insumos en trabajos terminados (reportes de auditoría, planos de construcción, contratos, copias heliográficas e informes de peritajes sobre propiedades, etc.).



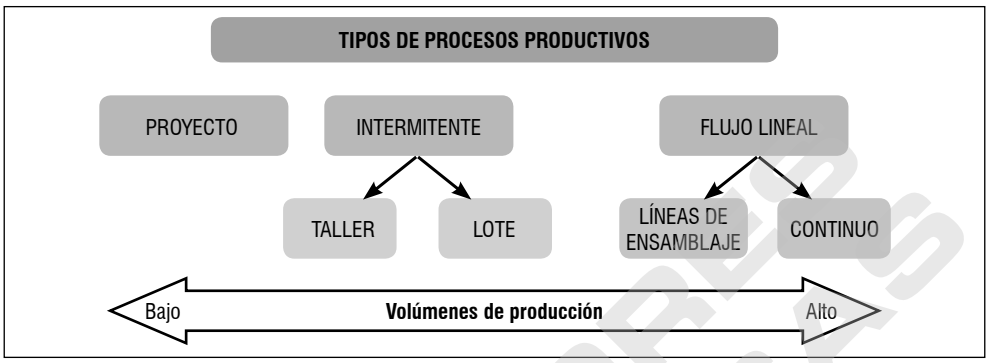

Dependiendo del tipo de actividad realizada por la empresa el grado de conversión sobre los costos directos puede ser leve bajo, moderado o alto; es decir, puede no requerir mayor conversión, como en el caso de empresas comerciales, donde solo basta tener las mercaderías en el momento y lugar correcto; puede tener una conversión moderada, como en el caso de actividades de empacado y etiquetado, donde se hacen pequeñas adiciones visibles al producto antes de su entrega, y aquellas que conllevan una transformación mayor como en los casos de industrias, actividades de construcción, agricultura, arquitectura, minería y restaurantes.

En *El Comercio*[12], en un artículo titulado "Cómo diseñar el proceso productivo", se señala que el diseño de este parte de la definición del bien o servicio a proveer, manifestando que en el caso de actividades

(9) Obtenido de <http://es.wikipedia.org/wiki/Proceso_Productivo>
(10) SUÑE, Albert; GIL, Francisco y ARCUSA, Ignacio. *Manual práctico de diseño de sistemas productivos*. Ediciones Díaz de Santos. 2004
(11) BARFIELD, RAIBORN y KINNEY. Ob. cit., p. 79.
(12) http://www.elcomercio.com.pe/EdicionImpresa/Html/2007-05-13/ImEcMiNegocio0721965.html

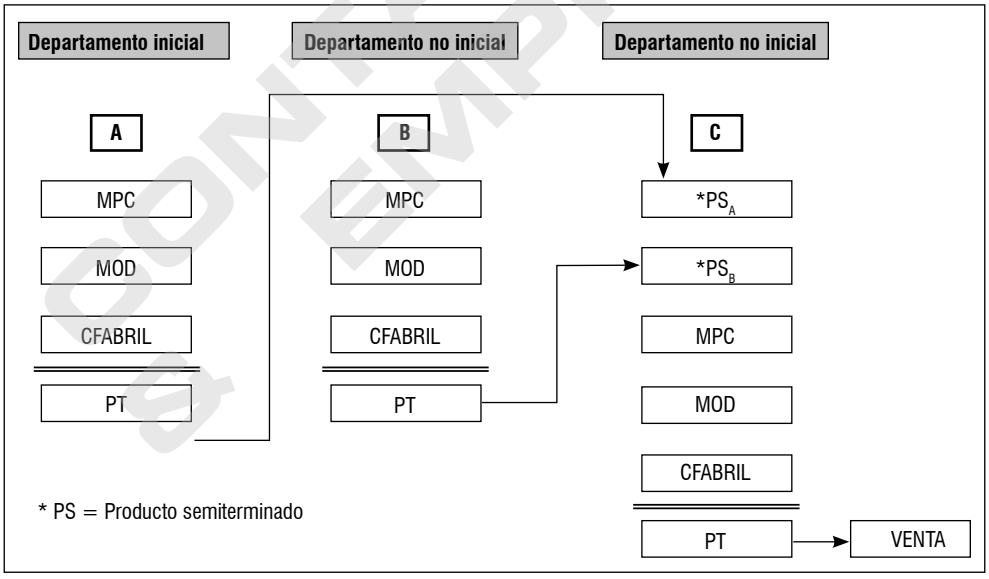
manufactureras, se debe definir las principales máquinas a utilizar y el orden eficiente de los procesos de transformación, así como asignar el personal óptimo para cada etapa.

Es importante manifestar que existen varios modelos de organización, siendo los principales tipos de procesos productivos los siguientes:




- El flujo lineal es la **producción en línea o en la que el producto se va desplazando a diferentes estaciones** para que se ejecute alguna acción o se le añada un insumo o componente, el ensamblaje de automóviles, por ejemplo. Se busca que, a través de la especialización en tareas repetitivas, se logre la máxima eficiencia y se pueda mecanizar la mayor parte de los procesos.

A continuación se presenta un cuadro sencillo que refleja este proceso secuencial hasta la terminación del bien o servicio:



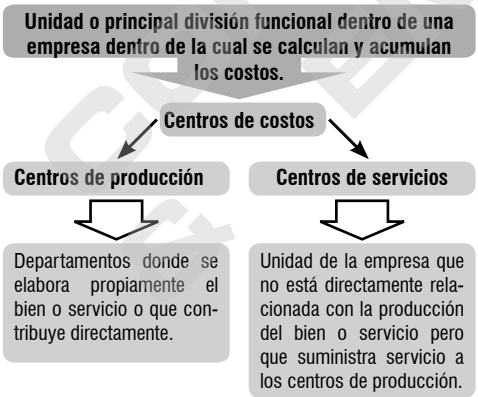

- El proceso por proyecto es el modelo por bloque, en el cual un individuo o un mismo equipo se hacen responsables por la producción de cada unidad. La eficiencia depende de la productividad, el manejo de tiempos y que las herramientas

CONTADORES & EMPRESAS

o materiales estén al alcance de quien los necesita. Ejemplos: un operador que arma sin ayuda un equipo de música, la elaboración de un plato en la cocina o el corte de cabello, con lavado y peinado.

También hay procesos que combinan ambos modelos, como en la prestación de servicios o en la atención directa al público.

En opinión de Lang[13] para determinar los costos de producción, es un requisito previo y fundamental, dividir la organización en unidades o departamentos, conociéndose estas unidades de organización como centros de costos. Un centro de costos, es una unidad o principal división funcional dentro de la empresa para la cual se calculan y acumulan los costos en forma separada, clasificándose en función a su relación con la producción de los bienes y servicios en centros de producción y centros de servicio. La determinación exacta de los centros de costo dentro de la empresa dependerá, en gran parte, de la organización existente (agrupamiento de las máquinas, los métodos, los procesos, las operaciones, etc. a fin de separar las actividades con un interés común) y de la forma de control que deseen establecer los ejecutivos de la firma, para determinar las responsabilidades inherentes a cada uno de ellos.




Veamos el siguiente ejemplo en una empresa agroindustrial, los centros de costos que pudiera tener pueden ser: acopio, pesado, limpieza y pelado, cortado, clasificado, picado, envasado, esterilizado y encajado y rotulado. Todos los anteriores constituirían centros de producción. Otros centros de costos no relacionados con la producción de manera directa serían compras o logística y limpieza las cuales se considerarán como centros de servicios.

a) Un **centro (o departamento) de producción** corresponde a la unidad donde se elabora un producto o parte de este. Incluye los departamentos donde tienen lugar los procesos de conversión o de elaboración, por ejemplo el departamento de corte para la producción[14] de ropa o el departamento de cosido en una empresa manufacturera de vestimenta. También puede ser un centro de producción el departamento de producción del Proceso A, B, etc. En consecuencia, se trata de aquellas unidades que contribuyen directamente a la producción de un bien o servicio e incluyen los departamentos donde tienen lugar los procesos de conversión o de elaboración, comprendiendo las operaciones manuales y mecánicas realizadas directamente sobre el bien o servicio.

b) Un **centro (o departamento) de servicio** corresponde a cualquier otra unidad de la empresa, que no están directamente relacionados con la producción del bien o servicio consistiendo su función en suministrar servicios de asistencia a otros departamentos, asignándose sus costos a los departamentos de producción. Ejemplo de estos son el departamento de energía para la fábrica, de la sección de mantenimiento del equipo, cafetería, etc.

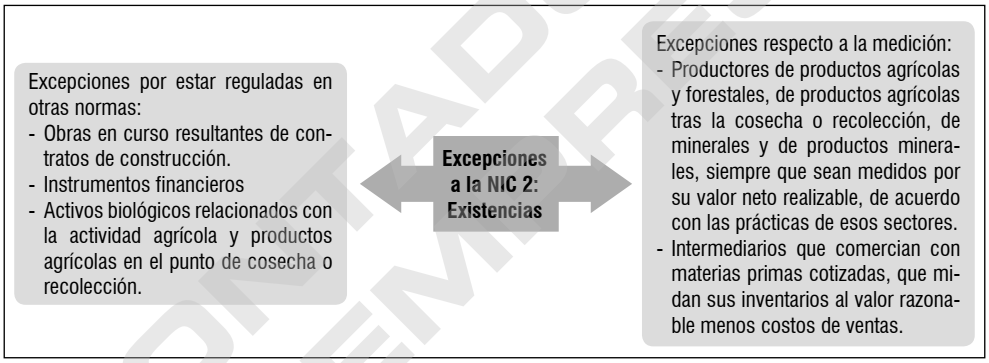
(13) LANY, Theodore. *Manual del Contador de Costos*. Tomo I. Editorial Limusa S.A. de C.V. Balderas, D.F. México, 1992, p. 145.
(14) Otro ejemplo de proceso productivo podemos verlo en la RTF Nº 2000-1-2006 en la que el Tribunal nos señala que constituye un proceso de transformación primaria de productos agrarios (agroindustria) el proceso de deshidratación, es decir, el secado por exposición natural de la aceituna sobremadura.

## 4. NORMATIVA CONTABLE Y TRIBUTARIA

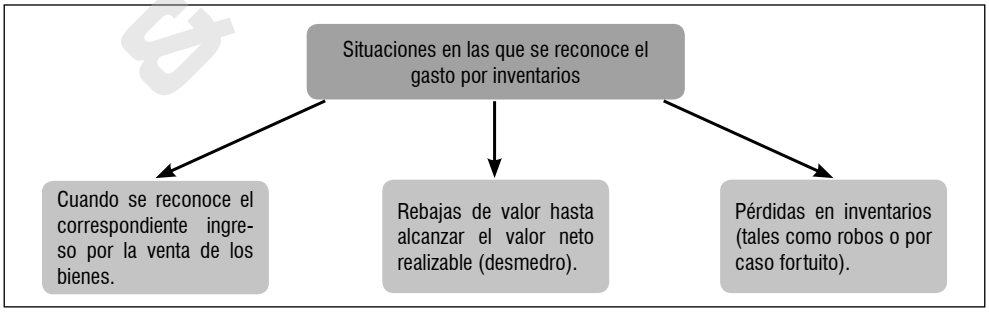
Respecto al tema de la valoración, ello resulta objeto de regulación por la **Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2: Existencias**, norma que tiene como objetivo prescribir el tratamiento contable de los inventarios, en especial del importe que debe reconocerse como activo; es decir, diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos. Estos costos no suministran ningún beneficio hasta que se venda el producto y por consiguiente, forman parte del inventario hasta la transferencia de propiedad. Cuando se venden los productos, sus costos totales se registran como un gasto denominado costo de los bienes vendidos; asimismo, conforme el grado de avance se reconoce como gasto el trabajo realizado por los servicios encomendados.

En este sentido, 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. De esta manera, en aplicación del criterio de correspondencia, se coteja los ingresos con los gastos que lo generaron; proporcionándonos una base para decidir la fecha en que un costo no expirado o inventariable se convierte en un costo expirado y se desplaza de una categoría de activo hasta una categoría de gasto o pérdida.

No obstante lo antes señalado es conveniente precisar que la NIC 2: Existencias tiene excepciones, tal como se muestra en el siguiente diagrama:




Conforme con el párrafo 34 de la NIC 2 el importe en libros de los inventarios que sean vendidos se reconocerán como gastos del periodo en que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. Igual ocurre con cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como con todas las demás pérdidas de inventarios.



Teniendo en cuenta el hecho de que en un determinado momento los costos se convertirán en gastos al incluirse en el estado de resultados, con la consiguiente disminución de la utilidad del periodo y, por lo tanto, con incidencia tributaria para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta, estos se encuentran sujeto a lo que disponga esta Ley[15], la cual regula aspectos tales como el costo (costo computable), métodos de valuación, desvalorización, tratamiento de las mermas o pérdidas de inventarios y control de las existencias que serán tratados a lo largo de la obra.

### 4.1. Mermas

De conformidad con el literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se entiende como merma a la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza y al proceso productivo.

No necesariamente esta merma se reconocerá en el estado de resultados como un gasto y todo dependerá del lugar donde este se origine, sin embargo, independientemente a este hecho es importante recalcar que cuando la Sunat lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, el cual deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas; no siendo, en caso contrario, admitida la merma como deducción tributaria.

Conforme con lo antes expresado debemos considerar dos aspectos de suma importancia:

a) El tratamiento aplicable a la merma según donde se origine.

| Proceso productivo | | |
|---|---|---|
| **Anterior** | | **Posterior** |
| Se considera como gasto. Véase el Informe 009-2006/SUNAT referida a la pérdida física sufrida en el traslado de productos a granel. | En esta fase la merma constituye un costo, es decir, se incorpora dentro del costo de las unidades producidas y obtenidas en buen estado. | Se considera como gasto. Véase:<br><br>RTF Nº 3722-2-2004<br>referido a rotura de vidrios.<br><br>RTF Nº 6972-4-2004<br>referida al envase de las bebidas embotelladas. |
| | RTF Nº 915-5-2004: Evaporación y fugas<br>RTF Nº 9579-4-2004: Mortalidad de pollos | |

Es importante señalar que existirían dos tipos de mermas: (i) la merma normal que es aquella cubierta dentro del límite señalado en el informe técnico, y (ii) la merma anormal que es el exceso al importe normal.

Sobre el particular en la RTF Nº 6597-5-2007, el Tribunal Fiscal ha manifestado que "(…) están referidas a las pérdidas cuantitativas de bienes en el proceso productivo, sea por la naturaleza del bien o por las características del proceso productivo, y que contablemente las mermas consideradas como normales e inevitables del negocio se integran al costo del bien o del servicio producido mientras que las anormales (evitables) y las que se generan fuera del proceso productivo se registran como un gasto".

(15) Texto Único Ordenado aprobado por D.S. Nº 179-2004-EF (08/12/2004) y modificatorias, reglamentado mediante el D.S. Nº 122-94-EF (21/09/1994) y modificatorias.

b) Requisitos que debe contener el informe técnico que sustente la merma

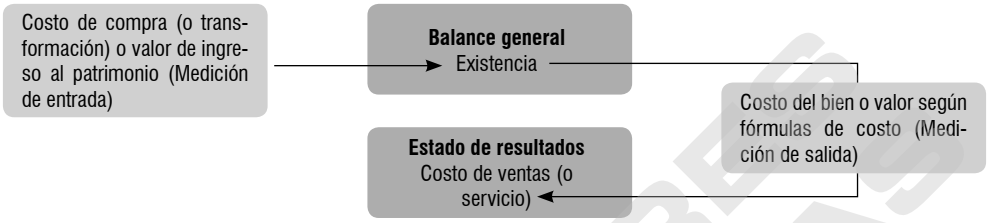
Sobre el particular es importante considerar las siguientes opiniones vertidas por el Tribunal Fiscal:

- **RTF Nº 2000-1-2006:** No se consideró como válido un informe en el que no se consignaba el número de la colegiatura ni la firma del profesional.
- **RTF Nº 1804-1-2006:** El informe técnico de mermas debe precisar en qué consistió la evaluación realizada, e indicar en forma específica, cuáles fueron las condiciones en que esta fue realizada y en qué oportunidad.

CONTADORES & EMPRESAS

# Capítulo 2

## RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN



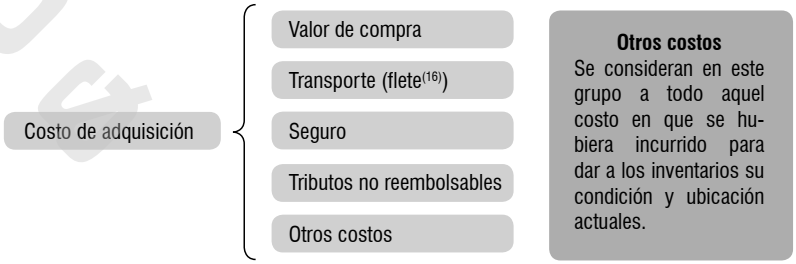

### 1. RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ENTRADA

Acorde con lo expresado en el párrafo 82 del Marco Conceptual para la Preparación y presentación de la Información Financiera se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla con la definición de elemento y que cumpla con los criterios para su reconocimiento. En este reconocimiento se registra el bien adquirido reflejándose al valor de lo que se entrega o sacrifica para obtener los activos.

En este sentido en el caso de reconocimiento de inventarios adquiridos, llámense mercaderías, materias primas, envases y embalajes y suministros diversos, se deberán reconocer estos por su costo histórico, es decir, el precio pagado o sacrificio efectuado para adquirir dichos bienes mediante la entrega de otros bienes y servicios en la fecha en que se adquiere.

Conforme con lo establecido por el párrafo 10 de la NIC 2: Existencias, dependiendo de la forma como se obtiene el bien, se debe aplicar uno de los siguientes criterios:

- El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente por las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios.




(16) De conformidad con la opinión vertida por el Tribunal Fiscal en la RTF Nº 10425-3-2007 los importes pagados por fletes solo pueden ser imputados como gasto una vez que las mercaderías sean enajenadas. En este sentido, el flete por la adquisición de las mercaderías para ponerlas en el lugar donde serán vendidas deberá formar parte del costo no reconociéndose como gasto hasta que se produzca la enajenación.

CONTADORES & EMPRESAS

Mención especial merecen dos conceptos que tienen distintos tratamientos:

**Diferencia de cambio:** Cuando se adquiere bienes al crédito estando el monto adeudado expresado en una moneda extranjera o se incurre en un pasivo en relación a dicha adquisición en moneda extranjera, se generan diferencias de cambio que de conformidad con la NIC 21: Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera se deben reconocer en el estado de ganancias y pérdidas. No obstante lo anterior, tributariamente para efectos del Impuesto a la Renta este procedimiento no resulta aplicable en el caso de actualización de la deuda al cierre del ejercicio conforme lo dispuesto por el literal e) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta.

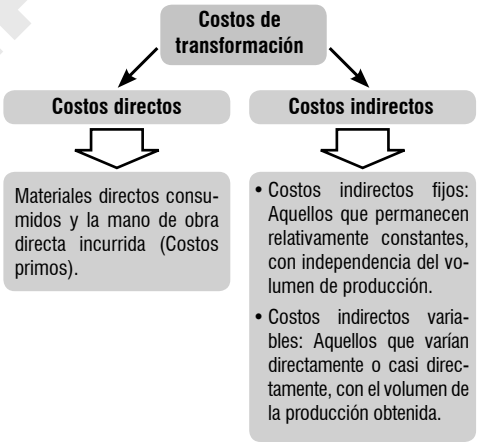
Acorde con la precitada norma las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionados y plenamente identificables, ya sea que se encuentren en existencia o en tránsito a la fecha del balance general, deberán afectar el valor neto de los inventarios correspondientes y solo cuando no sea posible identificar los inventarios con el pasivo en moneda extranjera, la diferencia de cambio deberá afectar los resultados del ejercicio.

**Intereses:** Generados por el financiamiento otorgado por el propio proveedor, es decir, con pago aplazado; o por un tercero en relación a la adquisición del bien, puede ser explícito o implícito cuando es pagado en una suma superior al precio en condiciones normales de pago. Conforme con el párrafo 17 de la NIC 2 en limitadas circunstancias se incluyen en el costo, según lo señalado en la NIC 23: Costo de financiamiento.

De acuerdo con la NIC 23 solo podrá formar parte del costo los intereses en la medida que los fondos que se hayan tomado prestados específicamente con el propósito de obtener un activo calificado. A estos efectos se entiende como un activo calificado (precalificado o cualificado) a aquel que requiere necesariamente de un periodo de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o su venta. En estas circunstancias, contablemente el inicio de la capitalización de los intereses como parte de los costos del activo se genera cuando se cumple con las siguientes condiciones: (i) se haya incurrido en desembolsos con relación al activo, (ii) se haya incurrido en costos por intereses, y (iii) se estén llevando a las actividades necesarias para preparar al activo para su uso deseado o para su venta.

No obstante lo anterior, para fines del Impuesto a la Renta no formará parte del costo computable de los bienes los intereses.

- Los costos de transformación comprenderán aquellos costos 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 la materia prima en productos terminados.




- Los costos de un prestador de servicios. Según el párrafo 19 de la NIC 2: Existencias en el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción.

Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y de otros costos de personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. Estos costos no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios.

**Desembolsos excluidos del costo de los Inventarios (Párrafo 16: Ejemplos)**

- 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, previos a un proceso de elaboración ulterior.
- Costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales.
- Costos de venta

Sobre este punto del reconocimiento inicial, la norma del Impuesto a la Renta no se pronuncia expresamente, sin embargo, considerando el tratamiento del gasto generado por la enajenación de los productos y al hecho que la norma tributaria no se opone al tratamiento contable, consideramos que lo dispuesto en el artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta resulta aplicable en este punto. De esta forma, para fines del Impuesto a la Renta este utiliza el sistema de acumulación del costo, el cual considera que el ingreso de los bienes al patrimonio de la empresa debe efectuarse en base al costeo absorbente[17], incluyendo todos los elementos que conforman el costo, no aceptando los aspectos subjetivos como es el caso de la desvalorización de existencias. En función a lo antes señalado, a continuación se expresará los distintos valores de ingreso que considera la norma tributaria, dependiendo de la forma como la empresa consigue u obtiene las existencias:

| Tipo de costo | ¿Cuándo se usa? | Descripción |
|---|---|---|
| De adquisición | Cuando el bien ha sido adquirido por el contribuyente de terceros a título oneroso. | La contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra, tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. En ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición. |
| De producción o construcción | Cuando el bien ha sido producido, construido o creado por el propio contribuyente. | El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación[18] o construcción. |

(17) Esto significa que para la valuación o medición de las existencias no se aplica el sistema del costeo directo variable por la cual el costo de las existencias solo se encuentra conformado por los costos directos reconociéndose como gasto del periodo los costos indirectos.

(18) La Primera Disposición Final del D.S. Nº 134-2004-EF señaló que la mentón a "costos indirectos de fabricación o construcción" a que se refiere el numeral 2 del artículo 20 de la Ley, corresponde al concepto de "gastos de producción indirectos" señalado en la Norma Internacional de Contabilidad, relacionado con las existencias.

CONTADORES EMPRESAS

## 2. MEDICIÓN DE SALIDA

Sobre el particular, Meigs, Bettner y Whittington[19] manifiestan que uno de los aspectos más importes es el valor por el que se retiran las existencias, muchas veces el activo más importante de una empresa que origina el gasto más significativo; señalando la existencia de un flujo por el cual inicialmente se reconocen con la información recolectada y acumulada, y posteriormente se dan de baja (retiran) a medida que los bienes son vendidos o acumulados a una fecha de corte. A estos efectos, la salida de los bienes se mide mediante distintos métodos o reglas que dan lugar a resultados distintos sobretodo cuando se trata de bienes no homogéneos (no idénticos) donde se utiliza un supuesto de flujo de costos que no necesita corresponder con el movimiento físico real; sumamente útil atendiendo que en la práctica una compañía frecuentemente adquiere inventarios a costos diferentes como consecuencia de compras efectuadas en distintas fechas o a proveedores distintos. A continuación se presentan las reglas aplicables en función al tipo de existencia para determinar el costo de salida de las existencias:

**FÓRMULAS DE COSTO (PÁRRAFOS 23 - 27)**

| **Existencias que no son habitualmente intercambiables entre sí o bienes y servicios producidos y separados para proyectos específicos.** | **Existencias que son habitualmente intercambiables entre sí o que no son producidos y separados para proyectos específicos.** |
|---|---|
| Se emplea la identificación específica de sus costos individuales. | Se emplea el PEPS (LIFO) o costo promedio ponderado. |

No obstante lo anterior, el **párrafo 21 de la NIC 2** permite el uso de sistemas de medición de costos siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo, tales como:
- Método del costo estándar.
- Método de los minoristas.

Como señalan Meigs, Bettner y Whittington[20] si los bienes en el inventario son homogéneos por naturaleza (idénticos, excepto por diferencias insignificantes) no es necesario que el vendedor utilice el método de identificación específica, más bien puede seguir la práctica más conveniente de utilizar un "supuesto flujo de costos" por el cual supone una secuencia en la cual las unidades se retiran del inventario, entre estos métodos tenemos el PEPS y el promedio. Este supuesto no necesita corresponder al movimiento físico real de las existencias de la empresa, dado que cuando las existencias son idénticas no importa cuales unidades son entregadas al cliente en una transacción. De acuerdo con dichos autores el uso de este supuesto "elimina la necesidad de identificar separadamente cada unidad vendida y de buscar su costo real".

(19) En Contabilidad: La base para decisiones gerenciales. 10ª edición MacGraw Hill Interamericana. Santa Fé de Bogotá, 1998, p. 484.
(20) Ibídem., p. 486.

Debe advertirse que conforme con el **párrafo 26 de la NIC 2: Existencias** la entidad utilizará la misma fórmula de costos para todos los inventarios que tengan una naturaleza o uso similares, pudiendo para los inventarios con una naturaleza o uso diferente estar justificada el uso de una fórmula de costo diferente[21]. Esto significa que una misma entidad podría valuar los productos terminados al costo promedio ponderado mientras que las materias primas pueden medirse por el PEPS.

**Fórmulas y técnicas aplicables y aceptadas tributariamente**

A efectos del Impuesto a la Renta, el **artículo 62 de la Ley del Impuesto a la Renta** establece que los contribuyentes –empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario– valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes métodos (que se compara con los métodos aplicables contablemente), siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio[22]:

| Fórmula o técnica | Aceptable contablemente | Aceptable tributariamente |
|---|---|---|
| PEPS | X | X |
| Promedio | X | X |
| Identificación específica | X | X |
| Inventario al detalle o por menor | X | X |
| Costo estándar | X | |
| Existencias básicas[23] | | X |

Considerando esta situación, a efectos de la determinación del costo de las unidades vendidas se aplicará el costo de adquisición si se trata de un bien o servicio que pueda ser identificable o el valor en el último inventario determinado conforme a ley, en función a alguno de los métodos anteriormente señalados. A mayor precisión, sobre esto último, el **numeral 4 del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta** establece que el valor en el último inventario es aquel que se determina por alguno de los métodos de valuación tal como PEPS, promedio, inventario al detalle o existencia básica.

### 2.1. Primeras Entradas Primera Salidas (PEPS)

El método PEPS (o FIFO, First In First Out) se basa en la suposición de que las primeras unidades en entrar al almacén o la producción serán las primeras en salir. Dicho de otra forma asume que los productos en los inventarios comprados o producidos antes, serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en existencia al final del periodo serán los comprados o producidos recientemente. Razón por la cual al finalizar el periodo contable las existencias quedan valuadas a los últimos precios de costo de adquisición o producción por lo que el inventario final que aparece en el balance general quedará valuado prácticamente a costos actuales o muy cercanos a los costos de reposición por otra parte el costo de ventas quedará valuado a los costos del inventario inicial y a los de las primeras compras del ejercicio por lo que el importe que aparecerá en el estado de resultados será obsoleto o no actualizado.

Una consecuencia de que el costo de ventas se evalúe a precios antiguos es que al enfrentarlo a los ingresos del periodo distorsiona la utilidad pues esta queda

(21) La diferencia en la ubicación geográfica de las existencias (o reglas fiscales correspondientes) no es por sí misma motivo suficiente para justificar el uso de fórmulas de costo diferente.

(22) Acorde con el literal g) del artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no podrán variar el método de valuación de existencias sin autorización de Sunat y surtirá efectos a partir del ejercicio siguiente a aquel en que se otorgue la aprobación, previa realización de los ajustes que dicha entidad determine.

(23) Si bien tributariamente se estaría permitiendo el uso de esta técnica, en la práctica no sería aplicable toda vez que contablemente la NIC 2: Existencias no la contiene.

sobrevaluada dado que se produce un enfrentamiento de precios actuales con precios antiguos y no debido, precisamente, a un incremento en las ventas.

### 2.2. Promedio ponderado

Si se utiliza el método o fórmula del costo promedio ponderado, el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del periodo, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el mismo. Este promedio puede calcularse periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad. Puesto que puede cambiar después de cada compra se le conoce también por el nombre de promedio móvil.

De esta manera, se entiende que el legislador en el tema del Impuesto a la Renta señala que el método del promedio puede ser diario, mensual o anual.

En opinión de Meigs, Bettner y Whittington una limitación de este método es que los cambios en los costos de reposición corrientes del inventario quedan ocultos porque estos costos se promedian con costos más antiguos. Por lo tanto, ni la valuación del inventario final ni el costo de la mercadería vendida reflejarán rápidamente cambios en el costo de reposición corriente de la mercadería.

### 2.3. Identificación específica

Este método solo puede se utilizado cuando los costos reales de las unidades individuales de existencias pueden ser determinadas fácilmente. Si se pudiera identificar el costo de lo que se vende se daría salida a cada unidad a su valor individual y particular. Para ello, las unidades tendrían que ser diferentes, con matices distintivos entre sí, puesto que de otra forma la aplicación de este sistema podría dar lugar al manejo de resultados a través de un criterio subjetivo de asignación de costos. De esta manera, el costo de los materiales usados y el inventario final de materiales se calcula multiplicando las unidades usadas o disponibles por el costo específico de cada unidad usada o todavía disponible.

En este sentido, este tipo de medición se realizará sobre todo en empresas que realizan fabricación por órdenes o pedidos o que tienen proyectos tales como empresas constructoras que podrán acumular los costos de cada proyecto u obra de manera independiente.

### 2.4. Inventario al detalle

También conocido como Método de minorista o método de la ganancia bruta 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 del 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; empleándose a menudo un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

Se trata de una técnica rápida y simple para estimar el costo de la mercadería vendida y, por ende, del valor de la existencia disponible. Se trabaja con un porcentaje de utilidad bruta estimada, sobre el precio de venta, para determinar luego el valor de costo del inventario. La aplicación de este método está condicionada a que el porcentaje de margen asignado originariamente sea uniforme dentro de la empresa, o a que los artículos con muy diferentes márgenes se vendan en la misma proporción.

Si decimos que una empresa trabaja con el 33% de la utilidad bruta sobre el precio de costo ¿a qué porcentaje equivale del precio de venta?:

| | |
|---|---|
| Precio de costo 100%<br>Utilidad bruta 33%<br>Precio de venta 133% | Relación precio de costo - Utilidad es equivalente a 33% / 133% = 25% |

Una de las ventajas de este método es que se pueden obtener inventarios provisionales estimados según el recuento físico.

### 2.5. Costos estándar

Su origen se remonta a la primera década del siglo pasado, y su creación se debe a cuatro motivos:

- Preocupación en los cambios en las cifras de los costos unitarios de los productos.
- No concebía que los contadores tardaran tanto tiempo en cerrar los balances (una vez al año), razón por la cual no podían planear.
- Preocupación por el elevado costo de los sistemas.
- A raíz de lo anterior, no se justificaba invertir tanto dinero en un sistema de costos que le proporcionara tan pocos beneficios. Querían disponer de una unidad de medida que les permitiera conocer rápidamente la eficiencia operativa (control).

Los costos estándar son aquellos que se predeterminan[24] de manera científica (a base de pruebas de ensayo) antes del proceso productivo, los cuales sirven para medir la actuación real. Son lo contrario de los costos reales, ya que estos son costos históricos, en los cuales ya se ha incurrido, mientras que los costos estándar son costos que se determinan con anticipación a la producción, hecho con bases científicas sobre cada uno de los elementos del costo. Determina lo que un producto "debe costar", con base en la eficiencia de trabajo normal.

Es el único método completo para la determinación de los costos, es un método excluyente a pesar de que toma algunos conceptos de los métodos históricos: por procesos o por órdenes, para poder hacer el cálculo y el relevamiento de los costos reales, que después compara con la asignación de acuerdo con la cédula de costos estándar que previamente se calculará. Conforme con la NIC 2 estos costos 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.

Es una medida efectiva para la toma de decisiones, de tal forma que las desviaciones[25], en relación con el costo histórico, indican deficiencias o eficiencias; dado que representan patrones de comparación para analizar y corregir los costos históricos.

La diferencia entre el costo estándar y el costo real se denomina variaciones, las cuales indican el grado en que se han logrado un determinado nivel de actuación. De lo anterior se advierte que el objetivo principal del costo estándar es el control, para lo cual es básico estudiar el costo de operación de cada centro (y no el valor de de cada producto).

(24) El costo estándar establece el costo unitario de los artículos procesados previamente a la fabricación en cada uno de los centros. Basándose en los métodos mas eficientes de producción y en un volumen dado de producción.
(25) Requiere un control presupuestal de todos los elementos que intervienen en el producto, directa o indirectamente.

**Principios básicos:**

1) Dividir en centros independientes la fábrica
2) Medir eficiencia de cada área mensualmente.
3) Determinar el costo unitario de cada artículo.
4) Presupuestar CIF mensuales.
5) Seleccionar módulo de aplicación al producto.
6) Calcular valor estándar de la mercadería transferida desglosada por naturaleza y por variabilidad.
7) Inventariar P. en P. al fin de cada periodo
8) Dividir el importe total por naturaleza y por tipo de variabilidad
9) Determinar cada mes las diferencias entre real y presupuestado

**REQUISITOS:**

1) Centralizar contablemente la empresa (economía de costos).
2) Creación de un plan de cuentas analítico.
3) Elección de un tipo de sistema a usar.
4) Determinación de estándares físicos o especificaciones.
5) Determinar volumen de producción estándar.

Unión de dos tipos de estándares:

1) Físicos: Estandarización de todos los procedimientos de trabajo, rendimiento de los materiales, estudio de métodos y movimientos, etc. Son una función ingenieril, acompañadas por unidades representativas de consumo (H/H, H/Máq., kilos, metros, etc.)
2) Monetarios: Estos estándares se deben aplicar a los físicos (y pueden cambiarse cuando se crea necesario).

Es importante aclarar que estos dos estándares (sistemas) se deben complementar con el organigrama.

Determinación de las variaciones[26]:

**a) Materiales:** La diferencia entre los costos reales y los costos estándar se reflejan en dos variaciones:

- **Variación de precio:** Diferencia entre el costo estándar de las cantidades reales y el costo real de los materiales. La variación precio puede deberse a distintos motivos, en su mayoría externos o ajenos al dominio de la empresa. Entre los factores externos se incluyen los cambios de precios, escasez de suministros, etc. Una variación de precio de los materiales significa una fuga de utilidades planeada. Conociendo la naturaleza de los mismos la gerencia puede aumentar los precios de los productos o encontrar una fuente de recompensación para reducir los costos.

Fórmula:

(Precio real - precio estándar) x cantidad real

- **Variación de cantidad:** Resulta de emplear mayor o menor cantidad que lo contemplado en los estándares de materiales. Esta variación es la diferencia entre las cantidades reales de materiales utilizados a precio estándar y el costo STD. de los materiales. Una variación cantidad puede deberse a distintos tipos de situaciones: (i) deficiencia de la mano de obra; (ii) malas especificaciones de ingeniería; o (iii) máquinas o herramientas defectuosas.

Fórmula:

(Cantidad real - cantidad estándar) x precio estándar

(26) El análisis apropiado de las variaciones requiere de una cuidadosa investigación de las verdaderas causas.

CONTADORES Y EMPRESAS

b) **Mano de obra:** Las variaciones producidas en la mano de obra son:

- **Variación de tarifa:** Representa la diferencia entre la tasa real y la tasa estándar multiplicado por las horas reales trabajadas. Estas generalmente ocurren si se emplea mano de obra en mayor o menor cantidad de lo estipulado para el periodo.

Fórmula:

| |
|---|
| (Tiempo real - tiempo estándar) x horas hombre real |

- **Variación de eficiencia** (cantidad): Esta variación representa la diferencia entre las horas reales trabajadas y las horas estándar asignadas (para un nivel de producción) multiplicada por la tasa estándar por horas.

Fórmula:

| | |
|---|---|
| (Horas hombre real - horas hombre estándar) x | tiempo estándar |

**Nota:** En mano de obra cuando se hable de T se habla de tarifa que es el precio de la mano de obra, y cuando se habla de la variación de la eficiencia en realidad es el procedimiento similar con la variación de cantidad en materiales.

c) **Carga fabril:** Las variaciones que se presentan en este elemento del costo son:

- **Variación de presupuesto o gasto:** Representa la diferencia entre los costos indirectos reales y los costos indirectos presupuestados.

Fórmula:

| |
|---|
| (Costos indirectos reales - Costos indirectos presupuestados) |

- **Variación de eficiencia:** Es la diferencia entre las horas reales y las horas estándar trabajadas multiplicadas por la tasa estándar de los costos indirectos de fabricación.

Fórmula:

| | | |
|---|---|---|
| (Cantidad real - Cantidad estándar) | x | Cuota estándar |

- **Variación capacidad:** Esta variación mide como estoy utilizando mi capacidad de planta (es la única variación que si da un resultado positivo entonces es positiva, y viceversa).

Fórmula:

| |
|---|
| (Cantidad real. - presupuestada) x Cuota estándar |

**Nota:** Las demás variaciones siempre arrojan un resultado inverso al signo que poseen. Esta regla es valida siempre y cuando se respete el orden de los componentes reales y estándares en las formulas (para todas las variaciones, tanto las de carga fabril como las de mano de obra y las de materiales).

Acorde con lo dispuesto por el último párrafo del artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en el transcurso del ejercicio gravable, los deudores tributarios podrán llevar un sistema de Costo Estándar que se adapta a su giro, pero al formular cualquier balance para efectos del Impuesto, deberán valorar necesariamente sus existencias al costo real. A estos efectos los deudores tributarios deberán proporcionar el informe y los estudios técnicos que sustenten la aplicación del sistema antes referido, cuando sean requerido por la SUNAT.

## APLICACIÓN PRÁCTICA

**1. Valorización de la materia prima usando como método de valorización de inventarios el Promedio Ponderado y el PEPS**

La empresa Azul S.A. con RUC Nº 20113588374, realiza el siguiente movimiento del material A, cuya unidad de medida es kilogramo (kg) durante el mes de abril del 2009:

- El saldo inicial al 01/04/2009 de la materia prima corresponde a 500 kg valorizada en S/. 1,000.
- El 04/04/2009 se coloca la requisición Nº 251 por 10,400 kg.
- El 05/04/2009 se emite nota de pedido por la misma cantidad.

CONTADORES & EMPRESAS

- El 06/04/2009 se emite la orden de compra por los 400 kg.
- El 09/04/2009 llegan los materiales y la recepción de estos se sustenta con la guía de remisión y la Factura Nº 001-357 en la que se indica el precio de S/. 2 por kg, se detecta 30 kg que no cumplen con las especificaciones técnicas y se rechazan.
- El 11/04/2009 producción solicita 150 kg, los cuales son despachados ese mismo día.
- El 13/04/2009 almacén nuevamente solicita un pedido por 240 kg.
- El 18/04/2009 se recepciona el pedido a un precio de S/. 2.8 por kg. Según Factura Nº 001-363.
- El 19/04/2009 planta solicita 200 kg y son despachados ese mismo día.
- El 23/04/2009 almacén recepciona 240 kg a 2.7, según Factura Nº 001-370.
- El 24/04/2009 planta requiere 300 kg despachándoles ese día.
- Se ha identificado una merma normal de 27 kg del material A.
- Se ha identificado una merma anormal de 13 kg del material A.
- Un informe técnico afirma que al menos el 3% de los bienes administrados por el almacén se perderán debido a mermas.

**Se solicita:**

Valorizar la materia prima usando como método de valorización de inventarios el Promedio Ponderado y el PEPS. Comparación de ambos métodos. Asimismo, ¿cómo serían los asientos de las pérdidas y cuál sería la incidencia tributaria de estas?

**Solución:**

**1. Valorización de la materia prima**

**Método promedio ponderado**

**Registro de Inventario Permanente Valorizado**

Periodo abril 2009
RUC 20113588374
Azul S.A.

Código de la existencias : 28
Tipo : 3
Descripción : Material A
Código de la unidad de medida : 1
Método de valuación : Promedio

| Documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar | | | | Tipo de Operación | Entradas | | | Salidas | | | Saldo Final | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Fecha | Tipo | Serie | Número | | Cant. | C.U. | C. Total | Cant. | C.U. | C. Total | Cant. | C.U. | C. Total |
| 01/04/2009 | Saldo Inicial | | | 16 | 500 | 2.00 | 1,000.00 | | | | 500 | 2.00 | 1,000.00 |
| 09/04/2009 | 01 | 001 | 357 | 02 | 370 | 2.00 | 740.00 | | | | 870 | 2.00 | 1,740.00 |
| 11/04/2009 | Guía producción | | 501 | 10 | | | | 150 | 2.00 | 300 | 720 | 2.00 | 1,440.00 |
| 18/04/2009 | 01 | 001 | 363 | 02 | 240 | 2.80 | 672.00 | | | | 960 | 2.20 | 2,112.00 |
| 19/04/2009 | Guía planta | | 502 | 10 | | | | 200 | 2.20 | 440 | 760 | 2.20 | 1,672.00 |
| 23/04/2009 | 01 | 001 | 370 | 02 | 240 | 2.70 | 648.00 | | | | 1000 | 2.32 | 2,320.00 |
| 24/04/2009 | Guía planta | | 503 | 10 | | | | 300 | 2.32 | 696 | 700 | 2.32 | 1,624.00 |
| 30/04/2009 | Ajuste merma | | | 13 | | | | 27 | 2.32 | 62.64 | 673 | 2.32 | 1,561.36 |
| 30/04/2009 | Ajuste merma | | | 13 | | | | 13 | 2.32 | 30.16 | 660 | 2.32 | 1,531.20 |
| | | | | **Totales** | **1,350** | | **2,460.00** | **690** | | **1,528.80** | **660** | | **1,531.20** |

CONTADORES & EMPRESAS

### 1.1. Pérdidas

La empresa Azul S.A., deberá de considerar como gasto las pérdidas de las materias primas, dado que no generaran beneficios futuros. Considerando que la empresa durante el periodo ha tenido a su disposición 1,350 kg, el 3% de las mismas corresponde a 40.50 kg, por lo que el importe identificado como merma normal se encuentra en el rango de lo que se considera normal. En este sentido, el importe de la materia prima perdida deberá de contabilizarse como gasto, en la oportunidad en la cual se determinó la misma, de la siguiente manera:

Asiento de las pérdidas normales

| | | |
|---|---|---|
| ----------x---------- | | |
| **65 Cargas diversas de gestión** | 62.64 | |
| 659 Otras cargas diversas de gestión | | |
| 6591 Pérdidas normales de materia prima | | |
| **24 Materias primas y auxiliares** | | 62.64 |
| x/x Por la pérdida normal debido a mermas, sufrida por la materia prima A según informe técnico. | | |
| ----------x---------- | | |

Asiento de las pérdidas anormales

| | | |
|---|---|---|
| ----------x---------- | | |
| **66 Cargas excepcionales** | 30.16 | |
| 669 Otras cargas excepcionales | | |
| 6591 Pérdidas anormales de materia prima | | |
| **24 Materias primas y auxiliares** | | 30.16 |
| x/x Por la pérdida anormal de la materia prima A. | | |
| ----------x---------- | | |

No obstante lo anterior, para efectos tributarios sólo será aceptable en la medida que se cumpla con el principio de causalidad, no siendo prueba suficiente la denuncia policial. Asimismo, dado que se encontraría dentro del supuesto de merma deberá de contarse con el respectivo informe técnico que acredite que por su naturaleza se produce una disminución siendo aceptada por medio de este aquella parte de la merma considerada normal, debiendo demostrarse las razones que generaron cada caso de merma anormal.

### 1.2. Método PEPS

**Registro de Inventario Permanente Valorizado**

Periodo abril 2009
RUC 20113588374
Azul S.A.

Código de la existencias : 28
Tipo : 3
Descripción : Material A
Código de la unidad de medida : 1
Método de valuación : PEPS

| Documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar | | | | Tipo de operación | Entradas | | | Salidas | | | Saldo final | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Fecha | Tipo | Serie | Número | | Cant. | C.U. | C. total | Cant. | C.U. | C. total | Cant. | C.U. | C. total |
| 01/04/2009 | Saldo Inicial | | | 16 | 500 | 2.00 | 1,000.00 | | | | 500 | 2.00 | 1,000.00 |
| 09/01/2009 | 01 | 001 | 357 | 02 | 370 | 2.00 | 740.00 | | | | 870 | 2.00 | 1,740.00 |
| 11/04/2009 | Guía planta | | 501 | 10 | | | | 150 | 2.00 | 300.00 | 720 | 2.00 | 1,440.00 |
| 18/04/2009 | 01 | 001 | 363 | 02 | 240 | 2.80 | 672.00 | | | | 720 | 2.00 | 1,440.00 |
| | | | | | | | | | | | 240 | 2.80 | 672.00 |
| 19/04/2009 | Guía planta | | 502 | 10 | | | | 200 | 2.00 | 400.00 | 520 | 2.00 | 1,040.00 |
| | | | | | | | | | | | 240 | 2.80 | 672.00 |
| 23/04/2009 | 01 | 001 | 370 | 02 | 240 | 2.70 | 648.00 | | | | 520 | 2.00 | 1,040.00 |
| | | | | | | | | | | | 240 | 2.80 | 672.00 |
| | | | | | | | | | | | 240 | 2.70 | 648.00 |

CONTADORES Y EMPRESARIOS

| Documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar | | | | Tipo de operación | Entradas | | | Salidas | | | Saldo final | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Fecha | Tipo | Serie | Número | | Cant. | C.U. | C. total | Cant. | C.U. | C. total | Cant. | C.U. | C. total |
| 24/04/2008 | Guía planta | | 503 | 10 | | | | 300 | 2.00 | 600.00 | 220 | 2.00 | 440.00 |
| | | | | | | | | | | | 240 | 2.80 | 672.00 |
| | | | | | | | | | | | 240 | 2.70 | 648.00 |
| 30/04/2008 | Ajuste merma | | | 13 | | | | 27 | 2.00 | 54.00 | 193 | 2.00 | 386.00 |
| | | | | | | | | | | | 240 | 2.80 | 672.00 |
| | | | | | | | | | | | 240 | 2.70 | 648.00 |
| 30/04/2008 | Ajuste merma | | | 13 | | | | 13 | 2.00 | 26.00 | 180 | 2.00 | 360.00 |
| | | | | | | | | | | | 240 | 2.80 | 672.00 |
| | | | | | | | | | | | 240 | 2.70 | 648.00 |
| | | | | **Totales** | **1,350** | | **3,060.00** | **690** | | | **660** | | **1,680.00** |

• Asiento de las pérdidas normales:

| | | |
|---|---|---|
| **65 Cargas diversas de gestión** | 54 | |
| 659 Otras cargas diversas de gestión | | |
| 6591 Pérdidas normales de materia prima | | |
| **24 Materias primas y auxiliares** | | 54 |
| x/x Por la pérdida normal debido a mermas, sufrida por la materia prima A según informe técnico. | | |

• Asiento de las pérdidas anormales:

| | | |
|---|---|---|
| **66 Cargas excepcionales** | 26 | |
| 669 Otras cargas excepcionales | | |
| 659.1 Pérdidas anormales de materia prima | | |
| **24 Materia primas y auxiliares** | | 26 |
| x/x Por la pérdida anormal de la materia prima A. | | |

Igual como en el caso anterior, de acuerdo con lo señalado en el Reglamento de la Ley del IR se permitirá deducir como gasto el importe de la merma que se encuentre dentro del margen señalado en el informe técnico debidamente emitido por profesional competente. Por ende la parte que sobrepase dicho límite corresponderá a una merma anormal, la cual sólo sería deducible en la medida que cumpla con el criterio de causalidad dispuesto en el artículo 37 de la Ley del IR y pueda documentarse que se ha incurrido excepcionalmente en la misma, por una situación no imputable a la compañía que era inevitable.

### 1.3. Comparación de los métodos

| Comparación de métodos | |
|---|---|
| **Métodos** | **Costo de venta** |
| Promedio ponderado | 1,436.00 |
| PEPS | 1,300.00 |
| **Diferencia** | **136.00** |

## 2. Aplicación del inventario al detalle de un solo producto

La empresa MCA es una empresa comercializadora al por menor de varios productos, respecto a uno de los bienes que comercializa Leonard, de rotación muy rápida, nos presenta la siguiente información:

Inventario inicial al costo S/. 30,000 y valor de venta de S/. 45,000.

Las compras efectuadas en el periodo fueron de S/. 20,000, mientras que el valor de venta de estas era de S/. 35,000.

Las ventas efectuadas en el periodo ascendieron a S/. 25,000.

El inventario final del periodo, valorizado a valor de mercado, asciende a S/. 55,000.

Se pide determinar el costo de los bienes vendidos en el periodo y el monto de las existencias al final del periodo de acuerdo con la técnica del inventario al detalle.

**Solución:**

De acuerdo con el método del inventario al detalle se debe determinar el porcentaje que el costo representa en el precio de venta y aplicar el mismo al inventario final para determinar el valor de costo.

Las mercaderías en existencias pueden calcularse en cualquier momento a su precio al por menor, restando del total disponible para la venta, las ventas realizadas en el periodo como a continuación se muestra:

| Conceptos | Precio al por menor | Costo |
|---|---|---|
| Inventario al inicio del periodo | 45,000 | 30,000 |
| Compras del periodo | 35,000 | 20,000 |
| Existencias disponibles para la venta | 80,000 | 50,000 |
| Menos: | | |
| Ventas del periodo | -25,000 | |
| Inventario al final del periodo | 55,000 | |

Del cuadro anterior, se puede verificar que la relación o porcentaje del costo sobre las ventas es del 62.5% (S/. 50,000 / S/. 80,000), luego aplicando dicho porcentaje sobre el inventario final valorizado al precio de venta se obtendría como costo estimado al final del periodo el siguiente importe:

Costo = S/. 55,000 x 0.6250 = S/. 34,375

De esta forma, habiendo reconocido las existencias que quedan al final del periodo deberá reconocer como costo de ventas la diferencia, como se muestra a continuación:

Costo de ventas = S/. 55,000 - S/. 34,375 = S/. 20,625

----------x----------

| | | |
|---|---|---|
| **69 Costo de ventas** | 20,625 | |
| 691 Mercaderías | | |
| **20 Mercaderías** | | 20,625 |
| x/x Por el coso de las unidades vendidas en el periodo. | | |

----------x----------

## 3. Aplicación del inventario al detalle con varios productos

La empresa Saleproducts S.A., es una empresa comercializadora al por menor de varios productos, que utiliza el sistema de inventario periódico.

Su actividad es la compra y venta de una gran variedad de artículos, los cuales han sido agrupados por política de precios en los siguientes grupos:

| Clase | Margen bruto | Factor divisor |
|---|---|---|
| A | 30% | 0.70 |
| B | 25% | 0.75 |
| C | 20% | 0.80 |
| D | 35% | 0.65 |

Al final del periodo se tiene la siguiente información de inventario físico:

| Clase | Valor de venta S/. |
|---|---|
| A | 95,600 |
| B | 134,200 |
| C | 62,000 |
| D | 180,000 |

Se pide determinar el monto de las existencias al final del periodo de acuerdo con la técnica del inventario al detalle.

**Solución:**

Aunque el método es sencillo, en la práctica la situación es mucho más compleja, toda vez que se presentan varios factores a tener en cuenta, tales como las variaciones del margen entre clases de mercaderías y entre periodos de operación, cambios en los precios que se marcaron originalmente, posteriores marcas con recargos o rebajas, los descuentos y bonificaciones que se aplican a los costos de facturas y a las ventas, el transporte y otros cargos que se aplican a las mercaderías y discrepancias y errores que provienen de varias causas. En opinión de W.A. Paton[27] para que el método suministre resultados precisos es esencial que se clasifique el costo de la mercadería, los

(27) PATON W.A. En: Manual del Contador. Tomo I, Litográfica Ingramex, S.A., D.F. México, 1968, p. 458.

valores de venta y las ventas reales, asimismo, que el inventario se calcule de acuerdo con los distintos grupos.

Si bien de acuerdo con el método del inventario al detalle se debe determinar el porcentaje que el costo representa en el precio de venta y aplicar este al inventario final para cuantificar el valor de costo, dado que en este caso, ya se nos proporciona el factor por el cual se debe multiplicar el inventario valorizado a precios de venta, procederemos a determinar el costo de los inventarios que quedan al cierre directamente, tal como se muestra:

| Clase | Valor de venta | Factor | Costo |
|---|---|---|---|
| A | 95,600 | 0.70 | 66,920 |
| B | 134,200 | 0.75 | 100,650 |
| C | 62,000 | 0.80 | 49,600 |
| D | 180,000 | 0.65 | 117,000 |
| **Costo total (S/.)** | | | **334,170** |

## 4. Costo cuando se realizan compras globales

La empresa ABM S.A. mediante Factura Nº 001-245 adquirió las siguientes mercaderías:

| Art. | Descripción | Unids. | Precio de lista | Total precio de lista | Dscto. | Dscto. | Valor venta |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| A | Pamsat | 18 | 5.60 | 100.80 | 5% | 5.04 | 95.76 |
| B | Lanix | 24 | 6.40 | 153.60 | 8% | 12.29 | 141.31 |
| C | Certis | 32 | 7.20 | 230.40 | 10% | 23.04 | 207.36 |
| D | Dextro | 30 | 8.00 | 240.00 | 5% | 12 | 228.00 |
| | | | | Total | | | 672.43 |
| | | | | Flete | | | 80.00 |
| | | | | Embalaje | | | 32.00 |
| | | | | Total Valor de venta | | | 784.43 |
| | | | | IGV (19%) | | | 149.04 |
| | | | | **Precio de venta** | | | **933.47** |

Se pide determinar el costo unitario de cada artículo.

**Solución:**

Se denomina compra global cuando se produce la adquisición de dos o más tipos de activos por un costo total. En estas circunstancias se procede a asignar los costos comunes a cada uno de los activos individuales en base a algún criterio lógico tal como el valor de los bienes adquiridos o el peso. Debemos señalar que es normal que algunos costos se relacionen con muchos productos heterogéneos, siendo, el asunto primordial asignar dichos costos a los bienes con los cuales se relacionan.

En estas circunstancias, los importes relacionados con el transporte y el manejo de los materiales que debe incorporarse en el costo de los bienes adquiridos por tratarse de costos necesarios para los bienes se encuentren en el lugar y condiciones necesarias para venta deberán asignarse en función al peso u otra base apropiada. En nuestro caso, bajo el supuesto que la base apropiada es el valor de venta de los bienes se asignará un porcentaje para cada uno este en función de dicho valor y luego este se aplicará a los costos por flete y embalaje, tal como se muestra a continuación:

| Art. | Descripción | V.venta | % | Flete | Embalaje | Total costo |
|---|---|---|---|---|---|---|
| A | Pamsat | 95.76 | 0.1424 | 11.39 | 4.56 | 111.71 |
| B | Lanix | 141.31 | 0.2101 | 16.81 | 6.72 | 164.84 |
| C | Certis | 207.36 | 0.3084 | 24.67 | 9.87 | 241.90 |
| D | Dextro | 228.00 | 0.3391 | 27.13 | 10.85 | 265.98 |
| | **Totales** | **672.43** | **1.0000** | **80.00** | **32.00** | **784.43** |

CONTADORES EMPRESAS

De acuerdo con lo anterior, la empresa por la compra global realizada deberá efectuar los siguientes asientos:

| | | |
|---|---|---|
| ----------x---------- | | |
| **60 Compras** | 784.43 | |
| 6011 Pamsat 95.76 | | |
| 6012 Lanix 141.31 | | |
| 6013 Certis 207.36 | | |
| 6014 Dextro 228.00 | | |
| 609 Gastos vinculados con las compras 112.00 | | |
| **40 Tributos por pagar** | 149.04 | |
| 401 Gobierno Central | | |
| 4011 IGV e IPM | | |
| **42 Proveedores** | | 933.47 |
| 421 Facturas por pagar | | |
| x/x Por la compra al proveedor de distintas mercaderías | | |
| ----------x---------- | | |
| **20 Mercaderías** | 784.43 | |
| 201 Pamsat 111.71 | | |
| 202 Lanix 164.84 | | |
| 203 Certis 241.90 | | |
| 204 Dextro 265.98 | | |
| **61 Variación de existencias** | | 784.43 |
| 611 Mercaderías | | |
| x/x Por el destino de las compras | | |
| ----------x---------- | | |

### • Costo o valor neto realizable

De conformidad con el párrafo 9 de la NIC 2 Existencias, los inventarios deben medírse al costo o al valor neto realizable, el que fuera menor. De esta forma, bajo el criterio, según el cual, los activos no deben valorarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o su uso, mediante la aplicación de la regla de costo o valor neto realizable, si se produce cualquier pérdida en los inventarios como consecuencia de encontrarse dañado, parcial o totalmente obsoleto o bien sus precios de mercado han caído, se debe reconocer la misma como un gasto.

Debe considerarse:
- Propósito para el que se mantienen los inventarios.
- La información más fiable que se disponga, en el momento de hacerlas sobre el importe que se espera realizar.
- Realizar nueva evaluación en cada periodo posterior.

Valor neto de realización:
Precio estimado de venta
(-) Costo estimado de terminación
(-) Costos necesarios para la venta

Para cada partida de inventario. En algunas circunstancias se puede agrupar partidas similares o relacionadas.

En el caso de materias primas y otros suministros para su uso en la producción solo se rebajará siempre que se reduzca el precio del bien en que se incorpore.

De esta forma en aplicación de la regla del costo o valor neto realizable, cualquier rebaja de valor hasta alcanzar el valor neto de realización será tratada como un gasto del periodo. No obstante lo anterior, este gasto no es aceptado tributariamente toda vez que conforme con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta estos se encuentran sujetos al cumplimiento de requisitos tales como la venta o la destrucción ante notario público previa comunicación a la Administración Tributaria con seis días de anterioridad a la destrucción. Toda vez que se trata de una estimación, se encuentra limitada su deducción hasta la fecha en la que objetivamente se produzca la pérdida (mediante, por ejemplo, la destrucción), generando un activo tributario diferido de ella.

(28) En este caso la Administración Tributaria podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto.
(29) También se señala en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que la Administración Tributaria podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

A estos efectos, para fines del Impuesto a la Renta esta pérdida que se espera sufra el bien, se define como desmedro, el que, conforme con el numeral 2 del literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, comprende toda "pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaba destinado".

## 5. Aplicación del valor neto realizable en una empresa comercial

La empresa Mascarade S.A., es una empresa dedicada a la venta de medicamentos y luego de una revisión efectuada a fines del ejercicio 2007 ha detectado diversos medicamentos cuyo vencimiento se ha producido. Al respecto, se tiene la siguiente relación de bienes vencidos:

| Cant. | Descripción | Valor unitario |
|---|---|---|
| 25 | Bactrim | 15.7 |
| 27 | Amoxicilina 500 mg | 36.6 |
| 48 | Eritrocimina 250 mg | 37.4 |
| 42 | Velocef 500 mg | 28.2 |

Se pide determinar el gasto por desvalorización de existencias y su incidencia tributaria.

**Solución:**

Sobre la base de la información proporcionada, en primer lugar, lo que se tiene que hacer es determinar el importe que la empresa no espera recuperar como consecuencia del vencimiento de los productos que comercializa, es decir, la suma total que dejará de percibir. A continuación se muestra la pérdida total estimada por los bienes en calidad de desmedro:

| Cant. | Descripción | Valor unitario | Pérdida |
|---|---|---|---|
| 25 | Bactrim | 15.7 | 392.50 |
| 27 | Amoxicilina 500 mg | 36.6 | 988.20 |
| 48 | Eritrocimina 250 mg | 37.4 | 1,795.20 |
| 42 | Velocef 500 mg | 28.2 | 1,184.40 |
| | **Total pérdida (S/.)** | | **4,360.30** |

Ya determinada la pérdida, el siguiente paso es el reconocimiento de la misma en los libros de la empresa, debiendo el contribuyente efectuar los siguientes asientos:

Asiento por el reconocimiento de la pérdida en el ejercicio 2007:

| | | |
|---|---|---|
| **68 Provisiones del ejercicio** | 4,360.30 | |
| 685 Desvalorización de existencias | | |
| **29 Provisión para desvalorización** de existencias | | 4,360.30 |
| 291 Mercaderías | | |
| x/x Por el reconocimiento de mercaderías que ya no tienen valor. | | |
| **94 Gastos administrativos** | 4,360.30 | |
| 946 Desvalorización de existencia | | |
| **79 Cargas imputables a cuentas de costos** | | 4,360.30 |
| 794 Gastos administrativos | | |
| x/x Por el reconocimiento de mercaderías que ya no tienen valor. | | |

De lo anterior se advierte que no se reduce directamente la existencia sino que se crea una cuenta de valuación que se presenta disminuyendo esta en el balance general, a efectos de mostrar solo aquella parte que se puede recuperar, que en nuestro caso es nada. Para efectos tributarios, acorde con lo señalado en la RTF Nº 7538-2-2004, la deducción del gasto se ejercerá en el periodo de la destrucción.

Asiento por la destrucción de las mercaderías vencidas en el ejercicio 2008:

| | | |
|---|---|---|
| **29 Provisión para desvalorización de existencias** | 4,360.30 | |
| 291 Mercaderías | | |
| **20 Mercaderías** | | 4,360.30 |
| 209 Bienes desvalorizados | | |
| x/x Por la destrucción de los bienes vecidos. | | |

Siendo cumplido el requisito dispuesto por la Administración Tributaria (destrucción ante presencia de notario y comunicación previa a la Sunat) se podrá dar de baja los bienes

desmedrados. Adviértase que si bien en el ejercicio 2008 no se está afectando al resultado del periodo, la compañía podrá deducir vía declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 toda vez que nos encontramos ante una diferencia de carácter temporal para efectos del citado impuesto, debiendo aplicarse lo dispuesto en el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

## 6. Aplicación del valor neto realizable en una empresa industrial

La empresa Victory S.A. es una empresa industrial que comercializa un único producto X. Su proceso productivo comienza con la incorporación de los materiales a la producción al comienzo de las operaciones.

Del periodo anterior existían en proceso 80,000 unidades valorizadas por el monto de S/. 420,000 (S/. 175,000 en materiales, S/. 130,000 en mano de obra y S/. 115,000 de carga fabril). Durante el periodo se ha incurrido adicionalmente en costo de materiales la suma de S/. 478,000, en mano de obra por S/. 420,000 y carga fabril por S/. 392,000.

Al final del periodo se informa que de la producción se han acabado 450,000 unidades en perfecto estado y existen 12,000 unidades defectuosas. De otro lado, semiterminadas quedan 108,000, las cuales se encuentran completas en materiales y costos de conversión en un 60%.

La empresa utiliza el método promedio para valuar sus existencias y el precio estimado de venta de los productos terminados, como consecuencia de un cambio en la tendencia es S/. 5.20 para los productos en buen estado y de S/. 2.60 para los productos defectuosos. El gasto estimado de venta de los productos equivale al 7% del precio de venta estimado.

No ha habido pérdidas y las unidades defectuosas fluyen a lo largo del proceso productivo absorbiendo todos los elementos del costo y son localizadas al final de este, no requiriendo de procesamiento adicional para ser vendidas. Se estima que el costo para terminar los productos en proceso ascenderá a S/. 87,000.

Se pide determinar cualquier pérdida por deterioro.

**Solución:**

En primer lugar examinaremos las unidades trabajadas en el periodo, tal como se muestra a continuación:

**Unidades por distribuir:**

| | | |
|---|---|---|
| a) | Del periodo anterior | |
| | Unidades en proceso | 80,000 |
| b) | Del presente periodo | |
| | Comenzadas | 490,000 |
| | Total | 570,000 |

**Distribución de unidades:**

| | |
|---|---|
| Unidades en buen estado | 450,000 |
| Unidades defectuosas | 12,000 |
| Unidades en proceso | 108,000 |
| Total | 570,000 |

A continuación determinaremos la producción equivalente, a efectos de determinar los costos unitarios por elemento de costo:

| | | Producto en buen estado | | Producto defectuoso | | Producto en proceso | | Total |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Elemento | En proceso | Porcentaje | P.E. | Porcentaje | P.E. | Porcentaje | P.E. | P.E. |
| Materiales | 108,000 | 100 | 450,000 | 100 | 12,000 | 100 | 108,000 | 570,000 |
| Mano de obra | 108,000 | 100 | 450,000 | 100 | 12,000 | 60 | 64,800 | 526,800 |
| Carga fabril | 108,000 | 100 | 450,000 | 100 | 12,000 | 60 | 64,800 | 526,800 |

Considerando lo anterior, el costo unitario por elemento de costo se determinaría de la siguiente forma:

| | Materia prima | Mano de obra | Carga fabril | Total |
|---|---|---|---|---|
| Costo del periodo anterior | 175,000 | 130,000 | 115,000 | 420,000 |
| Costos del periodo | 478,000 | 420,000 | 392,000 | 1,290,000 |
| **Costo total** | **653,000** | **550,000** | **507,000** | **1,710,000** |
| Producción equivalente | 570,000 | 526,800 | 526,800 | |
| **Costo unitario** | **1.145614** | **1.044039** | **0.962415** | |

Consecuencia de lo anterior, el costo de la producción del periodo sería la siguiente:

| Elemento | Costo unitario | Costo de producción | Producción total | Defectuoso | Proceso |
|---|---|---|---|---|---|
| Materia prima | 1.145614 | 652,999.98 | 515,526.30 | 13,747.37 | 123,726.31 |
| Mano de obra | 1.044039 | 549,999.75 | 469,817.55 | 12,528.47 | 67,653.73 |
| Carga fabril | 0.962415 | 507,000.22 | 433,086.75 | 11,548.98 | 62,364.49 |
| | | **1'709.999.95** | **1,418,430.60** | **37,824.82** | **253,744.53** |

A continuación calculemos el valor neto de realización aplicable para cada producto:

Determinado el monto estimado que no podrá recuperar cuando se produzca la venta futura de la producción deberá reconocerse dicha pérdida en los libros de la empresa, debiendo el contribuyente efectuar los siguientes asientos:

Determinación del valor neto de realización

| Bien | Precio estimado | Costo terminación | Gasto de venta | Valor neto realización |
|---|---|---|---|---|
| Producto terminado | 2,340,000.00 | | -163,800.00 | 2,503,800.00 |
| Producto defectuoso | 31,200.00 | | -2,184.00 | 33,384.00 |
| Producto en proceso | 561,600.00 | -87,000.00 | -39,312.00 | 687,912.00 |

Evaluamos a continuación si se produce pérdida por deterioro (costo > VNR):

| | Costo | VNR | Deterioro |
|---|---|---|---|
| Producto en proceso | 1,418,430.60 | 2,503,800.00 | |
| Producto defectuoso | 37,824.82 | 33,384.00 | 4,440.82 |
| Producto terminado | 253,744.53 | 687,912.00 | |

Asiento por el reconocimiento de la pérdida en el ejercicio 2008:

----------x----------

| | | |
|---|---|---|
| **68 Provisiones del ejercicio** | 4,440.82 | |
| 685 Desvalorización de existencias | | |
| **29 Provisión para desvalorización de existencias** | | 4,440.82 |
| 292 Productos terminados | | |
| x/x Por el reconocimiento de la perdida en el valor de las mercaderías. | | |

----------x----------

| | | |
|---|---|---|
| **94 Gastos administrativos** | 4,440.82 | |
| 946 Desvalorización de existencia | | |
| **79 Cargas imputables a cuentas de costos** | | 4,440.82 |
| 794 Gastos administrativos | | |
| x/x Por el destino de las cargas. | | |

----------x----------

De lo anterior se advierte que no se reduce directamente la existencia sino que se crea una cuenta de valuación, la que se presenta en el balance general disminuyendo el valor de los inventarios, a efectos de que muestre solo aquella parte que se puede recuperar.

CONTADORES & EMPRESAS

# Capítulo 3

## CONTROL DE LAS EXISTENCIAS

### 1. TIPOS DE CONTROL DE INVENTARIO PARA FINES CONTABLES

Existen dos tipos de sistemas de acumulación de costos que son empleados por las empresas, según su envergadura y necesidades de información, que son las que a continuación se señalan:

a) **Sistema de inventario periódico:** empleado por negocios pequeños que utilizan sistemas manuales de contabilidad donde al final del periodo se determina el costo de la mercadería vendida. Este sistema provee solo información limitada del costo del producto durante el periodo y requiere de ajustes trimestrales o al final del año para determinar el costo de los productos terminados y vendidos.

b) **Sistema de inventario perpetuo o permanente:** donde el registro de inventario se efectúa de manera diaria. Este suministra mejor control y más rápida información disponible para la toma de decisiones.

   Para Meigs, Bettner y Whittington[30] en un sistema de inventario permanente las transacciones comerciales son registradas a medida que ellas ocurren, recibiendo su nombre del hecho de que los registros son guardados permanentemente.

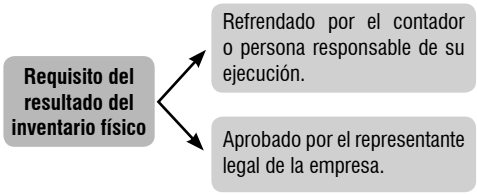
La realización de un inventario físico es sumamente útil y por lo general se realiza un conteo físico completo de las existencias disponibles al menos una vez al año, sobre todo, si utiliza un sistema de inventario perpetuo. La razón principal para este procedimiento es ajustar los inventarios por pérdidas y asegurarse que estas queden reflejadas en los estados financieros anuales.

### 2. CONTROL TRIBUTARIO

En virtud a lo establecido en el **último párrafo del artículo 62 de la Ley del Impuesto a la Renta** es el reglamento de esta norma el cual podrá establecer, para los contribuyentes, empresas o sociedades, en función a sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que deben llevar sus inventarios y contabilizar sus costos.

Sobre el particular el **artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta** estableció los siguientes requerimientos a los contribuyentes:

- En todos los casos en que los deudores tributarios practiquen inventarios físicos de sus existencias, los resultados de dichos inventarios deberán estar refrendados por el contador o persona responsable de su ejecución y aprobados por el representante legal.

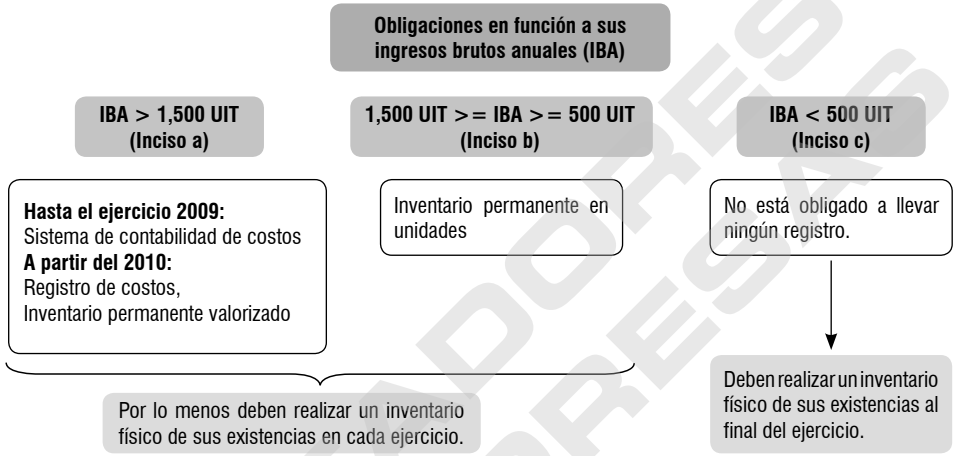



(30) MEIGS, BETNER y WITTINGTON. *Contabilidad*: *La base para decisiones gerenciales*. 10ª edición, D'Vinni Editorial. Colombia, 1999. p. 215.

- El **costo real debe acreditarse** mediante los registros establecidos, las unidades producidas durante el ejercicio, así como el costo unitario de los artículos que aparezcan en los inventarios finales.

  En la RTF Nº 210-2-98 el Tribunal Fiscal señaló que al ser los inventarios "aproximados", las discrepancias que se anoten en las actas de inventario físico, y que no se señale el procedimiento seguido "no se cumple con lo requerido en una metodología de toma de inventarios físicos".

En función de los **ingresos brutos anuales obtenidos durante el ejercicio precedente**, se debe establecer la siguiente separación de los contribuyentes, en tres grupos:




Debe agregarse que el literal h) del artículo reglamentario señala también que la Administración Tributaria (Sunat) podrá mediante resolución:

- Establecer los requisitos, características, contenido, forma y condiciones en que deberán llevarse los registros establecidos. Esto ya lo ha hecho la Sunat mediante la Resolución Nº 234-2006/SUNAT (30/12/2006) cuyo artículo 13 referido a los requisitos y características de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios vigente desde el 1 de enero de 2010.
- Eximir a los deudores tributarios comprendidos en el inciso a) del artículo 35 (ingresos superiores a 1,500 UIT) de llevar el Registro permanente en unidades físicas[31].
- Establecer los procedimientos a seguir para la ejecución de la toma de inventarios físicos en armonía con las normas de contabilidad referidas a tales procedimientos[32].

### 2.1. Sistema de contabilidad de costos exigible hasta el 31/12/2009

Si bien mediante D.S. Nº 134-2004-EF (05/10/2004) se dispusieron nuevas obligaciones formales para los contribuyentes que hubieran tenido en el ejercicio precedente ingresos brutos anuales mayores a 1,500 UIT,

(31) Según el artículo 5 de la Resolución de Superintendencia Nº 239-2008-Sunat (31/12/2008), los contribuyentes que se encuentren obligados a llevar el libro de inventario permanente valorizado se encuentran exceptuados de llevar el libro de inventario permanente en unidades.

(32) En realidad no existen normas contables (a nivel privado) que establezcan el procedimiento a seguir para la ejecución de la toma de inventarios.

las cuales se encontraban supeditadas, de conformidad con la Tercera Disposición Final de la norma antes señalada, a la emisión de una resolución por parte de la Sunat donde estableciera los requisitos, características, contenido, formas y condiciones de los registros señalados en el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Por consiguiente, hasta el ejercicio 2009 resulta aplicable la obligación que los contribuyentes cuyos ingresos brutos anuales en el ejercicio precedente sobrepasarán el límite de 1,500 UIT se encontrarán obligados a llevar contabilidad de costos, concepto que nunca fue definido.

En este sentido, es nuestro propósito dar algunos alcances sobre lo que podría considerarse como tal. En principio, como se ha señalado en la primera parte, se entendería a la contabilidad de costos como aquella parte de la contabilidad que tendría entre otros propósitos la determinación de los costos unitarios de producción y el control de las operaciones fabriles efectuadas, lo cual en términos amplios abarcaría a todo tipo de empresas, siendo los libros, registros o informes variados en función de la naturaleza de las operaciones que cada contribuyente realice.

En un caso donde el contribuyente no presentó información relativa a la contabilidad de costos y el inventario permanente, o kardex, de materias primas auxiliares y productos terminados, opinó el Tribunal Fiscal (RTF Nº 998-4-97) que documentos "tales como partes diarios de producción y de salidas de almacén" constituían información sustancial que influye en la determinación de la obligación tributaria.

**A partir del 1 de enero de 2010** con la entrada en vigencia del artículo 13 de la Resolución Nº 234-2006/SUNAT, los contribuyentes con ingresos superiores a 1,500 UIT deberán, en función a lo dispuesto por la tercera disposición final del D.S. Nº 134-2004-EF y a la naturaleza de sus operaciones llevar los siguientes registros:

- **Registro de costos**

Este registro, que si bien debe realizarse como máximo dentro de los tres (3) meses siguientes de concluido el ejercicio gravable, es decir respecto del ejercicio 2009 estar listo dentro de los primeros tres meses del ejercicio 2010, debe contener la información mensual de los diferentes elementos del costo, relacionados con el proceso productivo del periodo y determinar el costo de producción respectivo.

Se encuentra integrado por los siguientes formatos:

a) Formato 10.1 "Registro de costos – Estado de costo de ventas anual"
b) Formato 10.2 "Registro de costos – Elementos del costo mensual"
c) Formato 10.3 "Registros de costos – Estado de costo de producción valorizado anual"

Adviértase que solo respecto de este último formato, la norma establece que la información podrá agruparse optativamente por proceso productivo, línea de producción, producto o proyecto.

- Registro de inventario permanente en unidades(*)
- Registro de inventario permanente valorizado

(*) Exceptuado según el art. 5 de Res Nº 239-2008/SUNAT

CONTADORES & EMPRESAS

# Capítulo 4

## CUENTAS RELACIONADAS CON COSTOS

### 1. PLAN CONTABLE GENERAL REVISADO

Conforme con el Plan de Cuenta (denominado PCGR), aprobado mediante Resolución Conasev Nº 006-84-EFC (03/03/1984), podemos establecer la siguiente división de las cuentas:

a) Cuentas referidas a las existencias que posee la entidad, establecidas en la Clase 2 Existencias del PCGR.

En este caso dependiendo de la naturaleza de las actividades realizadas por la empresa puede pensarse en los siguientes tipos de existencias que pueden tener las empresas:

| Comerciales | Industriales | Servicios |
|---|---|---|
| Mercaderías (Cuenta 20)<br>Suministros diversos (Cuenta 26)<br>Existencias por recibir (Cuenta 28) | Productos terminados (Cuenta 21)<br>Productos en proceso (Cuenta 23)<br>Materias primas (Cuenta 24)<br>Envases y embalajes (Cuenta 25)<br>Suministros diversos (Cuenta 26)<br>Existencias por recibir (Cuenta 28) | Suministros diversos (Cuenta 26)<br>Existencias por recibir (Cuenta 28) |

Veamos a continuación la descripción y naturaleza de cada una de las cuentas señaladas en el cuadro anterior:

**Materias primas (materiales):** Corresponde a los bienes adquiridos por la empresa para ser transformados mediante un proceso industrial simple o complejo, según las características del producto terminado. Esta cuenta es de naturaleza deudora y su saldo representa el valor de las materias primas a disposición de la empresa.

**Envases y embalajes:** Los primeros son complementos del producto que se fabrica, que constituye la presentación del artículo por medio de vasijas, pomos, botellas, cajas o similares que se vende conjuntamente con el bien contenido en estos. Respecto del segundo nos encontramos ante bienes que se emplean para resguardar los productos o mercaderías que se comercializan y que son objeto de transporte.

**Suministros diversos:** Corresponde a los demás materiales que no son bienes que se transforman. En este sentido, no sufren transformaciones, que se suman a los productos elaborados, distintos a los envases y embalajes.

**Productos terminados (elaborados):** Son los productos obtenidos luego de la finalización del proceso productivo, almacenados y listos para su venta. Su saldo señala el costo de producción de las existencias en poder de una empresa. Si una industria elabora una gama de distintas líneas de artículos, obliga a analizar esta cuenta del mayor general en submayores auxiliares con un criterio que atienda primordialmente a la separación por líneas y no al lugar donde los artículos se almacenan.

CONTADORES & EMPRESAS

**Producción en proceso (productos en curso de elaboración):** es la cuenta del mayor general que representa al sector productivo. La contabilidad general, por ejemplo, debe llenar una serie de requisitos legales y someter su revisión a personas ajenas a la empresa. En las cuentas de costos, en cambio, no existen tales formalidades y es atribución estrictamente interna establecer la precisión y extensión con que han de desglosarse. Producción en proceso es la cuenta principal de la contabilidad de costos. Incluye también los productos intermedios.

**Existencias por recibir (mercaderías en tránsito):** es una cuenta transitoria que mantiene registrados en suspenso los cargos provenientes de compras de materia prima, materiales y mercaderías importadas que aún no se recibieron, aunque legalmente pertenecen a la firma adquirente: costos anticipados, comisiones, fletes, seguros marítimos, etcétera. Una vez lograda la tenencia de los bienes, esta cuenta se salda contra "Almacenes de materiales". Agrupa las subcuentas que representan bienes cuyo ingreso a los almacenes de la empresa no se ha realizado y que serán destinados a la fabricación de productos, al consumo, mantenimiento de sus servicios, o la venta cuando se encuentren disponibles.

Nota: La mercaderías en poder de terceros, es de propiedad de la empresa, por lo que no debe dárseles de baja en libros, toda vez que mantienen los riesgos y beneficios sobre estas. En este orden de ideas, para poder controlarlas puede emplear cuentas de orden. Ejemplo de este tipo de situaciones se da en los contratos de consignación de bienes.

b) Cuentas que acumulan los costos incurridos en los bienes y servicios producidos para cuyo efecto se utilizan a nivel de una clasificación primaria las cuentas de la Clase 6: Gastos por naturaleza donde no se efectúa distingo alguno con los gastos propiamente dichos, y cuentas de la Clase 9: Contabilidad analítica de costos.

Si bien es cierto que la Clase 9: Contabilidad analítica no se encuentra regulada se utilizan dos tipos de cuentas los costos por distribuir y los costos por departamentos u órdenes dependiendo de la forma como realice el proceso productivo la entidad.

## 2. PLAN CONTABLE GENERAL PARA EMPRESAS

Considerando la norma oficializada el 25/10/2008, vigente desde el 01/01/2010 debemos señalar que las existencias estarán conformadas por las siguientes partidas:

**Elemento 2: activo realizable**

**20 Mercaderías:** Bienes adquiridos que en el caso de manufacturados ya están listos para su venta, o extraídos de la naturaleza sin haber sido transformados, listos para la venta; de origen animal o vegetal listos para la venta sin transformarlos.

**21 Productos terminados:** Productos fabricados por la empresa, obtenidos a través del procesamiento de productos naturales, de origen animal o vegetal que han sufrido algún cambio.

**22 Subproductos, desechos y desperdicios:** Productos accesorios obtenidos en la producción de los bienes del giro de la empresa, inclusive residuos o mermas de producción originados en el proceso productivo que mantiene algún valor.

**23 Productos en proceso:** Bienes semielaborados que se encuentran en proceso de producción.

**24 Materias primas:** Insumos que intervienen directamente en los procesos de fabricación para la obtención de los productos terminados y que quedan incorporados en estos últimos.

**25 Materiales auxiliares, suministros y repuestos:** Representan materiales

diferentes de los insumos principales y los suministros que intervienen en el proceso de producción. Incluye repuestos que no califican como activo fijo.

**26 Envases y embalajes:** Bienes complementarios para la presentación y comercialización de productos.

**27 Activos no corrientes mantenidos para la venta**

**28 Existencias por recibir**

**29 Desvalorización de existencias**

Confrontando ambos planes de cuentas tenemos:

| Cód. | PCGR | Cód. | | PCGE |
|---|---|---|---|---|
| **20** | **Mercaderías** | **20** | | **Mercaderías** |
| | | | 201 | Mercaderías Manufacturados* |
| | | | 202 | Mercaderías de extracción |
| | No desarrollado | | 203 | Mercaderías agropecuarias y piscícolas |
| | | | 204 | Inmuebles |
| | | | 205 | Existencias de servicios |
| | | | 208 | Otras mercaderías |
| | | | 209 | Mercaderías desvalorizadas |
| | | | | |
| **21** | **Productos terminados** | **21** | | **Productos terminados** |
| | | | 211 | Productos manufacturados |
| | | | 212 | Productos de extracción terminados |
| | No desarrollado | | 213 | Productos agropecuarios y piscícolas* |
| | | | 214 | Inmuebles |
| | | | 215 | Existencias de servicios terminados |
| | | | 218 | Otros productos terminados |
| | | | 219 | Productos terminados desvalorizados |
| | | | | |
| **22** | **Subproductos, desechos y desperdicios** | | **22** | **Subproductos, desechos y desperdicios** |
| | | | 221 | Subproductos |
| | No desarrollado | | 222 | Desechos y desperdicios |
| | | | 223 | Subproductos, desechos y desperdicios desvalorizados |
| | | | | |
| **23** | **Productos en proceso** | **23** | | **Productos en proceso** |
| | | | 231 | Productos en proceso de Manufactura |
| | | | 232 | Productos extraídos en proceso de transformación |
| | No desarrollado | | 233 | Productos agropecuarios y piscícolas en proceso* |
| | | | 234 | Inmuebles en proceso |
| | | | 235 | Existencias de servicios en proceso |
| | | | 238 | Otros productos en proceso |
| | | | 239 | Productos en procesos desvalorizados |

CONTADORES & EMPRESAS

| Cód. | PCGR | Cód. | | PCGE |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |
| **24** | **Materias primas** | **24** | | **Materias primas** |
| | Se divide en 2 cuentas en el PCGE | | 241 | Materias primas para productos manufacturados |
| | | | 243 | Materias primas para inmuebles |
| | | | 249 | Materias primas desvalorizadas |
| | | | | |
| | | **25** | | **Materiales auxiliares, suministros y repuestos** |
| | | | 251 | Materiales auxiliares |
| | | | 252 | Suministros |
| | | | 253 | Repuestos |
| | | | 259 | Materiales auxiliares, suministros y repuestos desvalorizados |
| | | | | |
| **25** | **Envases y embalajes** | **26** | | **Envases y embalajes** |
| | | | 261 | Envases |
| | | | 262 | Embalajes |
| | | | 269 | Envases y embalajes desvalorizados |
| | | | | |
| | | **27** | | **Activos no corrientes mantenidos para la venta** |
| | | | 271 | Inversiones inmobiliarias |
| | | | 272 | Inmuebles, maquinaria y equipos |
| | | | 273 | Intangibles |
| | | | 274 | Activos biológicos |
| | | | | |
| **28** | **Existencias por recibir** | **28** | | **Existencias por recibir** |
| | | | 281 | Mercaderías |
| | | | 284 | Materias primas |
| | | | 285 | Materiales auxiliares, suministros y repuestos desvalorizados |
| | | | 286 | Envases y embalajes |
| | | | | |
| **29** | **Provisión para desvalorización de existencias** | **29** | | **Desvalorización de existencias** |
| | | | 291 | Mercaderías |
| | | | 292 | Productos terminados |
| | | | 293 | Subproductos, desechos y desperdicios |
| | | | 294 | Productos en proceso |
| | | | 295 | Materias primas |
| | | | 296 | Materiales auxiliares, suministros y repuestos |
| | | | 297 | Envases y embalajes |

(*) Estas cuentas tienen hasta cinco dígitos, pues indican el método de valuación empleado para medir el bien: (i) costo, o (ii) valor razonable.

CONTADORES & EMPRESAS

Finalmente respecto a la Clase 9 al igual que ocurría con mercaderías. Este elemento comprende la contabilidad analítica de explotación que muestra los costos de producción y los gastos por función.

Brinda información sobre los costos de la actividad económica de la empresa que es útil para la fijación de precios, para encontrar una alternativa de comprar o producir, cerrar o no un segmento, dejar de fabricar bienes, entre otros.

La contabilidad analítica no es objeto de regulación legal, pero está contemplada en las NIIF, específicamente en la NIC 1, cuando se menciona que la entidad presentará un desglose de los gastos, utilizando para ello una clasificación basada en la naturaleza de ellos (lo que se cumple con lo que se establece en el Elemento 6 Gastos por naturaleza) o en la función que cumplan dentro de la entidad, dependiendo de cuál proporcione una información que sea fiable y relevante. Además, se indica que las empresas que clasifiquen sus gastos por función revelarán información adicional sobre la naturaleza de tales gastos, que incluirá al menos el importe de los gastos por depreciación y amortización y el gasto por beneficios a los empleados.

Se deja a criterio de las empresas el uso de las cuentas de este elemento con el objeto que cubran las necesidades de información de sus gastos por función.

CONTADORES & EMPRESAS

CONTADORES & EMPRESAS