

Cooperativas. RT 54: costo de bienes y servicios comercializados Piacquadio, Cecilia

Abstract: [En el artículo se analiza el costo de los bienes y servicios comercializados según la nueva Norma Unificada Argentina de Contabilidad.](#)

I. Introducción

La res. técnica 54 aborda la medición del costo de los bienes y servicios comercializados según la medición posterior o periódica de los bienes de cambio se efectúe al costo de adquisición, producción o construcción, al costo de reposición, reproducción o reconstrucción, al costo de la última compra o al valor neto de realización.

En caso de medir en forma periódica o posterior las existencias al costo de adquisición, producción o construcción, el costo de los bienes y servicios comercializados puede ser cuantificado al costo a fecha del reconocimiento o en forma simplificada por diferencia de inventario. En el primero de los métodos —cuantificación del costo de los bienes y servicios comercializados al costo a fecha de reconocimiento— la Norma Contable Profesional prevé que la valorización de esta partida se efectúe según un método de salida de inventario Primero Entrado Primero Salido (PEPS), a través de la Identificación específica de sus costos individuales, o según un método de salida de inventario costo promedio ponderado (CPP).

Si el ente mide los bienes de cambio en forma posterior o periódica al costo de reposición, reproducción o reconstrucción, la valorización del costo de los bienes y servicios comercializados puede efectuarse al costo corriente en el momento de la comercialización —es decir, al costo de reposición, reproducción o reconstrucción a fecha de comercialización— o en forma simplificada por diferencia de inventario o [también en forma simplificada] efectuando una estimación porcentual sobre el importe de las ventas devengadas calculada [dicha estimación porcentual] en función del margen bruto.

Relativo a bienes de cambio que se valorizan en forma posterior o periódica al costo de la última compra la cuantificación del costo de los bienes y servicios comercializados puede efectuarse según métodos aplicables cuando los bienes de cambio se miden en forma posterior o periódica al costo de adquisición, producción o construcción —es decir, la valorización del costo de los bienes y servicios comercializados se efectúa al costo a fecha de reconocimiento según PEPS, identificación específica o CPP o en forma simplificada por diferencia de inventario—, o métodos aplicables cuando los bienes de cambio miden en forma posterior o periódica al costo de reposición, reproducción o reconstrucción —es decir, la valorización del costo de los bienes y servicios comercializados se efectúa al costo corriente a fecha de comercialización o en forma simplificada por Diferencia de Inventario o [también en forma simplificada] efectuando una estimación porcentual sobre las Ventas devengadas calculada en función del margen bruto.

En este marco, deben considerarse las políticas contables relativas a bienes de cambio, así, RT 54 establece que deben considerarse preferibles a efectos de valorizar el costo de los bienes y servicios comercializados criterios que resulten consistentes con aquellos [criterios] utilizados por el ente a efectos de medir en forma posterior o periódica las existencias. A modo de ejemplo, señala la Norma Contable Profesional que el costo de adquisición, producción o construcción es un criterio preferible para medir el costo de los bienes y servicios comercializados si el ente mide sus existencias al costo de adquisición, producción o construcción y, de forma similar, el costo corriente al momento de comercialización —es

decir, costo de reposición, reproducción o reconstrucción a fecha de comercialización— es un criterio preferible si el ente mide las existencias al costo de reposición, reproducción o reconstrucción.

La cuantificación del costo de los bienes comercializados relativos a bienes de cambio que en su medición posterior o periódica se valorizan al valor neto de realización, se efectúa al valor neto de realización.

II. RT 54: costo de bienes y servicios comercializados

La Norma Contable Profesional aborda la medición del costo de los bienes comercializados o servicios prestados distinguiendo entre (i) el costo devengado originado en la comercialización de bienes de cambio que miden periódicamente al costo de adquisición, producción y construcción, (ii) el costo devengado originado en la comercialización de bienes de cambio que miden periódicamente al costo de reposición, reproducción o reconstrucción, (iii) el costo devengado originado en la comercialización de bienes de cambio que miden en forma posterior o periódica al costo de la última compra y (iv) el costo devengado originado en la comercialización de bienes de cambio que miden en forma posterior o periódica al valor neto de realización.

II.1. Determinación del costo de bienes y servicios comercializados si la medición posterior de los bienes de cambio se efectúa al costo de adquisición, producción o construcción

Si el ente mide sus bienes de cambio al costo de adquisición, producción o construcción —es decir, según un criterio de medición primaria costo [histórico]— el costo de los bienes comercializados o servicios prestados puede determinarse según alguna de las siguientes alternativas:

a. Costo correspondiente a la fecha de reconocimiento [\(1\)](#) —es decir, criterio de medición costo [histórico]— cuantificado según:

1. Criterio de salida de inventario Primero Entrado, Primero Salido (PEPS) [\(2\)](#):

PEPS es un método de salida de inventario que valoriza el costo de existencias comercializadas respetando el orden cronológico de incorporación de los respectivos bienes. Así, egresa primeramente las existencias más antiguas de forma que la existencia final exteriorice las incorporaciones más recientes.

2. Identificación específica [\(3\)](#):

Esta forma de cuantificar el costo de bienes y servicios comercializados es aplicable en caso de Bienes [de Cambio] que no resultan habitualmente intercambiables y, asimismo, bienes y servicios elaborados en el marco de proyectos específicos en donde la asignación de costos se efectúa a través de una identificación específica de los costos individuales [\(4\)](#).

Esta forma de cuantificación de los bienes y servicios comercializados se corresponde con un criterio de medición costo [histórico].

3. Criterio de salida de inventario costo promedio ponderado (CPP) [\(5\)](#):

CPP es un método de salida de inventario que valoriza el costo de los bienes comercializados al costo promedio unitario que surge de distribuir el valor libros de las existencias —iniciales más altas o incorporaciones— en la cantidad total de unidades físicas [en existencia].

b. En forma simplificada, valorizado según diferencia de inventario [\(6\)](#) —es decir, según un criterio de medición costo [histórico]—.

Diferencia de inventario es una forma de llevar el inventario o existencias la cual

determina el costo de los bienes de cambio comercializados a fecha de los estados contables según la diferencia que surja entre la existencia inicial —valorizada en moneda—, las altas o incorporaciones del ejercicio —valorizadas en moneda a través de la cuenta de movimiento "Compras"— y la existencia final —cuantificada en unidades y susceptible de valorizarse en moneda según el método de salida de inventario —PEPS o CPP— utilizado por el ente—.

Es decir, esta forma de cuantificar el costo de los bienes comercializados supone la utilización de una cuenta de movimiento a efectos de contabilizar las incorporaciones o altas [\(7\)](#) [de bienes de cambio] del período —la cual, a fecha de los estados contables, vuelca su saldo a la cuenta contable patrimonial del activo "Mercaderías"— y reconoce contablemente también a fecha de los estados contables el costo de los bienes comercializados sobre la base de la valorización —según método de salida de inventario— de las existencias finales que surgen del recuento físico, es decir, inventario de existencias efectuado al cierre. En otras palabras, cuantificar el costo de los bienes o servicios comercializados según el método de Diferencia de Inventario implica una medición a criterio costo [histórico].

En consecuencia, si la medición periódica de los bienes de cambio se efectúa a un criterio de medición primaria costo [histórico], el costo de los bienes y servicios comercializados se mide según un criterio de medición costo [histórico].

II.2. Determinación del costo de bienes y servicios comercializados si la medición posterior de los bienes de cambio se efectúa al costo de reposición, reproducción o reconstrucción

Si la medición posterior o periódica de los bienes de cambio se efectúa al costo de reposición [\(8\)](#), reproducción o reconstrucción [\(9\)](#) —es decir, según un criterio valores corrientes— el ente puede determinar el costo de los bienes y servicios comercializados según alguna de las siguientes alternativas:

a. Costo corriente en el momento de la venta [de los bienes o servicios comercializados] [\(10\)](#)

Según esta alternativa el costo de los bienes o servicios comercializados se mide al costo de reposición o costo de reproducción o reconstrucción que los respectivos bienes y servicios comercializados verifican a fecha de comercialización [\(11\)](#). Es decir, este criterio supone la utilización de un valor corriente de entrada que viabilice la valorización de los bienes —o servicios— objeto de comercialización en la fecha de la operación [de comercialización] respectiva.

Cuantificar de esta manera los bienes egresados del patrimonio por intercambio permite determinar el resultado por tenencia devengado por tales activos, es decir, la ganancia —o eventualmente pérdida— devengada por el ente desde la fecha en que incorporó estos bienes objeto de comercialización en el patrimonio —o, eventualmente, desde cierre del período precedente si se trata de altas que no corresponden al ejercicio que se informa— hasta la fecha de comercialización respectiva, es decir, momento de egreso de estos del patrimonio.

b. En forma simplificada valorizado según:

1. Diferencia de inventario [\(12\)](#):

Según se indicara precedentemente, el costo de los bienes y servicios comercializados al determinarse por diferencia de inventario se cuantifica sobre la base de los costos históricos incurridos. Así, a fecha de los estados contables el costo [de los bienes y servicios comercializados] se determina a partir de la diferencia entre las existencias iniciales a su medición contable, compras —es decir, altas del período— a sus importes contabilizados menos la existencia final que surja del recuento físico al cierre valorizada [la existencia final

en unidades resultante del inventario efectuado] según un método de salida de inventario PEPS o CPP.

2. Una estimación porcentual sobre el importe de las ventas devengadas calculada en función del margen bruto (13):

El costo de los bienes y servicios comercializados así cuantificado surge de multiplicar sobre el saldo de la cuenta contable que recibe los ingresos devengados por intercambio de esos bienes y servicios [comercializados] —es decir, la cuenta contable "Ventas"— un porcentaje estimado considerando el margen bruto [de utilidad] con el que el ente opera.

Denominado también "Método de los Minoristas" viabiliza la cuantificación del costo de los bienes comercializados cuando el rubro [bienes de cambio] se encuentra compuesto por una gran cantidad de elementos de alta rotación y similar margen de utilidad, circunstancias que tornan impracticable la utilización de otros métodos para cuantificar el costo de los bienes comercializados (14).

II.3. Determinación del costo de bienes y servicios comercializados si la medición posterior de los bienes de cambio se efectúa al costo de la última compra

Si la medición posterior de los bienes de cambio se efectúa según costo de la última compra (15), la determinación del costo de los bienes vendidos o servicios prestados puede efectuarse según:

a. criterios de medición del costo de los bienes comercializados y servicios prestados cuando la medición posterior de los bienes de cambio del ente se efectúa al costo de adquisición, producción o construcción —es decir, según pautas de valorización abordadas en el párr. 301— y, asimismo, según criterios de medición del costo de los bienes comercializados y servicios prestados cuando la medición posterior de los bienes de cambio se efectúa al costo de reposición, reproducción o reconstrucción —es decir, según prescripciones del párr. 302— (16), y

b. las políticas contables (17) del ente relativas a bienes de cambio (18).

Señala RT 54 que, al seleccionar las políticas contables, la entidad debe priorizar, a efectos de valorizar el costo de los bienes comercializados y servicios prestados, la adopción de criterios que sean consistentes con aquellos [criterios] utilizados por el ente a efectos de valorizar las existencias en su medición posterior o periódica (19).

En este marco y a modo enunciativo, RT 54 señala como preferibles, a efectos de valorizar el costo de los bienes y servicios comercializados, las siguientes bases de medición:

- medición del costo de los bienes y servicios comercializados al costo de adquisición, producción o construcción si los bienes de cambio en su medición posterior se valorizan al costo de adquisición, producción o construcción (20);

- medición del costo de los bienes y servicios comercializados al costo corriente en el momento de la venta si los bienes de cambio en su medición posterior se valorizan al costo de reposición, costo de reproducción o costo de reconstrucción (21).

Es decir, toda vez que la valorización de los bienes de cambio al costo de la última compra puede, dependiendo de la fecha en que la referida última compra hubiera sido efectuada, involucrar un criterio de medición posterior costo [histórico] o valores corrientes, RT 54 señala como preferibles que las políticas contables que el ente adopte a efectos de valorizar el costo de los bienes y servicios comercializados resulten consistentes con aquellas implementadas a efectos de medir en forma posterior o periódica los bienes de cambio (22).

Así, si la medición posterior o periódica de los bienes de cambio se efectúa al costo

[histórico], la norma establece como preferible que el costo de los bienes y servicios comercializados [partida que exterioriza el consumo por intercambio de los bienes de cambio] se efectúe al costo [histórico]. De forma similar, si la medición posterior o periódica de los bienes de cambio se efectúa al valor corriente de entrada [costo de reposición, reproducción o reconstrucción], la norma plantea como preferible que la medición del costo de los bienes y servicios comercializados se efectúe, también, al valor corriente de entrada del mes de comercialización [costo de reposición o costo de reproducción o reconstrucción al momento de comercialización de los bienes de cambio respectivos].

II.4. Determinación del costo de bienes comercializados que en su medición posterior se valorizan al valor neto de realización (VNR)

El costo de bienes comercializados que en su medición posterior o periódica se valorizan al valor neto de realización (23) (en adelante, "VNR"), se mide a ese mismo criterio (24) —es decir, al VNR—.

III. Resultados por tenencia y resultados por cambios en el VNR

Si los bienes de cambio en su medición posterior o periódica se valorizan al costo de reposición o costo de reproducción o reconstrucción, el ente no debe determinar Resultados por Tenencia si el costo de los bienes y servicios comercializados se efectúa por Diferencia de Inventario (25). Solamente se determinan Resultados por Tenencia tanto de los bienes en existencia al cierre —es decir, resultado por tenencia devengado por bienes de cambio al cierre— como de los bienes comercializados —es decir, resultado por tenencia devengado por el costo de los bienes comercializados— en tanto el ente valore el costo de los bienes y servicios comercializados al costo corriente en el momento de la venta (26).

Relativo a los bienes de cambio que en su medición posterior o periódica miden al VNR, la entidad debe determinar el Resultado por Cambios en el VNR tanto en el momento de la medición como en el momento de la comercialización (27).

IV. Presentación en el Estado de Resultados

En el Estado de Resultados debe presentarse por separado:

- i) el costo de los bienes vendidos o servicios prestados a continuación de los ingresos por ventas a efectos de exteriorizar el resultado bruto (28),
- ii) los resultados por cambios en el VNR —distintos de aquellos que resulten atribuibles a pérdidas por desvalorización y reversión de pérdidas por desvalorización (29) (30)—,
- iii) y los resultados por tenencia (31).

V. Revelaciones a través de notas

Debe revelarse a través de notas información acerca del método utilizado a efectos de cuantificar el costo de los bienes y servicios comercializados (32).

Asimismo, según los criterios utilizados a efectos de cuantificar el costo de los bienes y servicios comercializados, debe revelarse a través de notas que dicha partida —es decir, el costo de los bienes y servicios comercializados— puede subsumir Faltantes de inventario y Resultados por Tenencia. Así, el costo de bienes y servicios comercializados cuantificado según Método de Diferencia de Inventario subsume eventuales faltantes de Inventario y si, además, la medición periódica de las existencias se efectúa a un valor corriente de entrada —es decir, si el ente valoriza la medición posterior de los bienes de cambio al costo de reposición, reproducción o reconstrucción—, el costo de bienes y servicios comercializados [cuantificado según diferencia de inventario] subsume, también, el resultado por tenencia devengado por las existencias.

También debe revelarse a través de notas información acerca de las partidas que componen el costo de los bienes y servicios comercializados. Al respecto, RT 54 hace referencia a revelar información acerca de la existencia inicial, costos de adquisición, construcción o producción clasificados según su naturaleza, otras incorporaciones netas, resultados por tenencia reconocidos contablemente (33), transferencias por reclasificación y la existencia final (34).

VI. Bibliografía consultada

COMISIÓN NACIONAL DE VALORES (CNV), "Normas", 2013, archivo pdf disponible en: <https://www.cnv.gov.ar/sitioWeb/MarcoRegulatorio?panel=3>.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE), "Resolución Técnica N° 16. Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la Resolución Técnica N° 26", 2000, archivo pdf disponible en línea en: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1&p=4.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE), "Resolución Técnica N° 51: Nuevo texto de la Resolución Técnica N° 24, Normas Profesionales: Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos", 2020, archivo pdf disponible en: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1&p=1.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE), "Resolución Técnica N° 54. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad" [Introducción y Primera Parte], 2022 a, archivo pdf disponible en https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE), "Resolución JG 608/2022", 2022 b, archivo pdf disponible en: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=64.

IFRS Foundation, "IAS 2 Inventories", 2023, disponible en línea en <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories.html/content/dam/ifrs/publications/h>

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES), "Resolución 996/2021", 2021, archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/RESFC-2021-996-APN-DI-INAES.pdf>
"Anexo I", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/Anexo-IF-2021-53322765-APN-PI-IN>

PRESIDENCIA DE LA NACIÓN ARGENTINA, "Ley 20.337. Ley de Cooperativas", 1973, archivo pdf disponible en: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18462/texact.htm>.

(1) RT 54, párr. 301, inc. a).

(2) RT 54, párr. 301, inc. a), acápite i).

(3) RT 54, párr. 301, inc. a), acápite ii).

(4) Identificación específica de costos implica que costos específicos resultan específicamente atribuidos a ítems o artículos identificados del inventario (IAS 2, párrs. 23 y 24).

(5) RT 54, párr. 301, inc. a), acápite iii).

(6) RT 54, párr. 301, inc. b).

(7) Si el ente determina el costo de los bienes comercializados por Diferencia de inventario,

las altas o incorporaciones de existencias del período son reconocidas contablemente a través de la cuenta de movimiento "Compras" en tanto que la cuenta patrimonial "Mercaderías" exterioriza el saldo inicial, es decir, saldo al inicio del período actual o saldo final del período precedente.

(8) El costo de reposición es uno de los posibles criterios de medición posterior de bienes de cambio adquiridos o recibidos a través de aportes, donaciones, trueques o canjes (RT 54, párr. 291, inc. b)).

(9) El costo de reproducción [o costo de reconstrucción] es uno de los posibles criterios de medición posterior de bienes de cambio producidos o construidos o que se encuentran en proceso de producción o construcción (RT 54, párr. 293, inc. b)).

(10) RT 54, párr. 302, inc. a).

(11) RT 54, Glosario, "Costo corriente en el momento de la venta".

(12) RT 54, párr. 302, inc. b), acápite i).

(13) RT 54, párr. 302, inc. b), acápite ii).

(14) IAS 2, párr. 22.

(15) Se trata de uno de los posibles criterios de medición posterior de bienes de cambio adquiridos o recibidos a través de aportes, donaciones, trueques o canjes (RT 54, párr. 291, inc. c).

(16) RT 54, párr. 303, inc. a).

(17) Definidos por la Norma Contable Profesional como el conjunto de principios, reglas y procedimientos adoptados por la entidad a efectos de presentar sus Estados Contables (RT 54, Glosario, "Política (s) Contable(s)").

(18) RT 54, párr. 303, inc. b).

(19) RT 54, párr. 304.

(20) RT 54, párr. 304, inc. a).

(21) RT 54, párr. 304, inc. b).

(22) La consistencia en la adopción de criterios de medición periódica o posterior de bienes de cambio y criterios de medición del costo de los bienes o servicios comercializados es exteriorizada por el Marco Conceptual [de las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 y modificatorias] como un ejemplo relativo al cumplimiento del requisito de "Comparabilidad" de la información contenida en los estados contables en relación a los criterios de valorización utilizados a efectos de cuantificar datos relacionados (RT 16, sección 3.1.4).

(23) Se trata del criterio de medición posterior o periódica de bienes de cambio fungibles, con mercado activo y comercializables sin esfuerzo significativo (RT 54, párr. 295).

(24) RT 54, párr. 305.

(25) RT 54, párr. 306, inc. a).

(26) RT 54, párr. 306, inc. b).

(27) RT 54, párr. 307.

(28) RT 54, párr. 309, inc. a).

(29) Las pérdidas por desvalorización y reversión de pérdidas por desvalorización se exteriorizan, también, en un rubro separado (RT 54, párr. 309, inc. d)).

(30) RT 54, párr. 309, inc. b).

(31) RT 54, párr. 309, inc. c).

(32) RT 54, párr. 311, inc. a).

(33) Se trata del resultado por tenencia devengado atribuible a la medición del costo de los bienes y servicios comercializados a un valor corriente de entrada a fecha de comercialización, es decir, el resultado por tenencia contabilizado por valorizar el costo de los bienes y servicios comercializados al costo de reposición, reproducción o reconstrucción

THOMSON REUTERS

CHECKPOINT™

a fecha de comercialización.
(34) RT 54, párr. 311, inc. c).