

Tratamiento de los bienes de cambio adquiridos en la NUA - RT 54 FACPCE. Desarrollo de cuestiones de aplicación práctica

Bertolino, Gisela

Bustos, Celina

Sánchez, Rodolfo

Abstract: La idea del presente artículo es abordar, desde el punto de vista técnico, el tratamiento de los bienes de cambio en la nueva Norma Unificada Argentina de Contabilidad.

I. Introducción

En julio 2022 se aprobó la res. técnica (RT) 54 - "Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad" (NUA), con aplicación obligatoria para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2024 inclusive; admitiendo su aplicación anticipada para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2023 inclusive.

La RT 54, en su capítulo 3, desarrolla las reglas aplicables para el tratamiento contable de los bienes de cambio, en los párrs. 287 a 312, donde se abordan las siguientes cuestiones:

- definiciones;
- reconocimiento y medición inicial;
- medición posterior y comparación con el valor recuperable;
- costo de bienes vendidos o servicios prestados;
- resultados de tenencia y por cambios en el valor neto de realización;
- presentación en los estados contables y revelación en notas.

Atento la importancia que presentan los bienes de cambio en las empresas comerciales, en el presente trabajo se analizan las normas particulares referidas a los bienes de cambio adquiridos, dado que la NUA presenta cambios significativos en materia de medición, aportando simplificaciones y nuevos criterios alternativos. En este sentido, se pretenden establecer las principales diferencias y novedades respecto del marco normativo actual e ilustrar a través de ejemplos prácticos su aplicación.

II. Definiciones y reconocimiento

La RT 54 define a los bienes de cambio como "los activos destinados a la venta en el curso habitual de la actividad ordinaria de la entidad, que se encuentran en proceso de producción o construcción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción o construcción de los bienes o servicios que se destinan a la venta". Indica la norma que este rubro:

- a) incluye a los bienes de cambio de naturaleza intangibles destinados a la venta en el curso habitual de la actividad ordinaria; y los anticipos a proveedores por las compras de bienes de cambio; y
- b) excluye a las inversiones financieras y los activos biológicos.

En cuanto a su reconocimiento, se establece que una entidad reconocerá un elemento como bien de cambio cuando:

- a) cumpla con la definición general de activo y la definición específica de bienes de cambio;

- b) su medición satisfaga el requisito de confiabilidad, y
- c) su contribución a los beneficios económicos futuros de la entidad resulte probable.

Por último, al referirse al reconocimiento de costo de ventas, se indica que una entidad reconocerá como gasto el costo de los bienes vendidos o servicios prestados, en el ejercicio correspondiente a la venta o prestación, no existiendo diferencias respecto del marco normativo vigente.

III. Medición inicial

Para la NUA el costo de un activo es el sacrificio económico necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, según su destino. Esta medición deberá practicarse en base a la suma de los importes de efectivo o sus equivalentes pagados o que el ente se obliga a entregar y, en su caso, el valor corriente de las contraprestaciones diferentes del efectivo o sus equivalentes entregados o que se obliga a entregar por la adquisición, producción o construcción de un activo.

En el caso de los bienes de cambio adquiridos, su medición inicial se basará en su costo de adquisición (párr. 103), el cual se define como la suma de los costos necesarios para adquirir un bien o servicio, que incluye los siguientes componentes:

a) el precio de adquisición neto de descuentos comerciales y rebajas, incluyendo honorarios, aranceles de importación e impuestos no recuperables;

b) los costos directos de los servicios internos y externos necesarios para darle al activo la ubicación y destino previstos por la dirección (por ejemplo, fletes, seguros, preparación del emplazamiento, costos de entrega, manipulación inicial e instalación); y

c) la asignación de costos indirectos, que realizará sobre bases razonables.

La RT 54, de modo similar a la RT 41 (1) se refiere al "precio de adquisición", a diferencia de lo de normado por la RT 17, donde se menciona expresamente el "precio de contado" como base para la determinación del costo de adquisición (2), obligando a la segregación de los componentes financieros implícitos (salvo que no fueran significativos).

En este sentido la RT 54 establece que:

1) Una entidad pequeña no deberá segregar los componentes financieros implícitos excepto que opte por aplicar dicha política contable (párr. 130).

2) Una entidad que no es pequeña segregará los componentes financieros implícitos cuando el plazo de cobro/pago supera los 12 meses u opte por aplicar dicha política contable (párr. 131).

La norma aclara que cuando se opte por no segregar los componentes financieros implícitos, la medición efectuada de dicho modo será considerada equivalente a un precio de contado.

Es interesante marcar este cambio de la RT 54, dado que amplía el espectro de entidades que podrán no segregar componentes financieros implícitos, a diferencia de las NCV que solo lo permitían para los entes pequeños y para los entes medianos en algunos casos.

La definición de entidad pequeña y mediana de la NUA se encuentra en su introducción, párrs. 6 a 8, donde se establecen los parámetros para esta clasificación.

IV. Medición posterior

La NUA introduce cambios significativos respecto de las normas vigentes en cuanto a medición periódica. Actualmente, la RT 17 y la RT 41 3ra. parte (aplicable a entes medianos) prescriben la utilización del costo de reposición a fecha de cierre, y solo admiten la

utilización del costo original ante la imposibilidad o impracticabilidad de determinación del primero. Por su parte la RT 41 2da. parte (aplicable a entes pequeños) provee diferentes alternativas de medición periódica, pero con preferencia al costo de reposición.

En cambio, la RT 54 permite a la entidad, independientemente de su tamaño, efectuar la medición posterior de los bienes de cambio con cualquiera de los criterios enunciados en ella, de manera indistinta, no estableciendo ninguna preferencia. Esta elección de política contable para la medición de la existencia final luego tendrá impacto en la medición del costo ventas y otros resultados relacionados, como se verá más adelante.

IV.1. Caso general

Los bienes de cambio adquiridos o incorporados mediante aportes, donaciones, trueques o canjes se medirán de acuerdo con alguno de los siguientes criterios:

- a) costo de adquisición [\(3\)](#);
- b) costo de reposición; o
- c) costo de la última compra.

Como puede observarse, la NUA permite optar indistintamente por valores corrientes o costos originales, opción que simplificará en muchos casos la tarea de preparación de los estados contables. La RT 54 establece que el ente deberá utilizar el mismo criterio para todos los bienes de cambio comprendidos en la misma clase, excepto que existan razones fundadas que justifiquen el uso de criterios distintos; situación que deberá ser informada por nota a los estados contables.

IV.2. Caso particular

La NUA establece que una entidad medirá a valor neto de realización (VNR) los bienes de cambio fungibles, con mercado activo y comercializables sin esfuerzo significativo, de igual modo que las normas vigentes.

La RT 54 no prevé otros casos particulares de medición de bienes de cambio, como sí lo hacen RT 17 y RT 41 (tal es el caso de los bienes de cambio sobre los que se hayan recibido anticipos que fijan precio y las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta y la ganancia; situación en la cual las NCV establecen su medición a su valor neto de realización).

V. Comparación con valor recuperable

La RT 54 establece que deberá compararse la medición contable de los bienes de cambio con su valor neto de realización, a diferencia de las normas vigentes que definían al valor recuperable como el mayor entre el valor neto de realización y el valor de uso, concepto general que debía aplicarse en todos los casos.

Esta comparación deberá practicarse considerando la forma de utilización o comercialización, como ser:

- a) Venta individual bien por bien.
- b) Bienes que se combinan para la producción de un nuevo bien.
- c) Venta a granel.
- d) Agrupación de productos complementarios en una única oferta.
- e) Venta de algunos productos por debajo de su costo para generar la venta de otros productos.

La comparación deberá efectuarse partida por partida; o si fuera impracticable, agrupando partidas relacionadas con una línea de productos cuyos componentes tengan propósito o uso

similar y se produzcan y/o comercialicen en la misma zona geográfica.

La norma indica que no se reconocerán pérdidas por desvalorización en los siguientes casos:

a) De artículos que se venden junto con otros productos si el valor recuperable del conjunto de bienes que se agrupan o complementan es superior a la medición contable de todos ellos.

b) De materias primas y productos en proceso, si se estiman recuperables mediante la realización de los productos terminados de los cuales formarán parte.

En cuanto al tratamiento contable de las pérdidas por desvalorización como de su reversión, la RT 54 indica que se imputarán al resultado del período.

La reversión de las desvalorizaciones reconocidas en períodos anteriores solo procederá cuando, con posterioridad a la fecha de su determinación, se modifiquen las estimaciones efectuadas para determinar el valor recuperable. En tal caso, se aumentará la medición contable de los bienes de cambio correspondientes por el menor de los siguientes importes:

a) la medición contable que el bien de cambio o grupo de bienes de cambio habría tenido si nunca se hubiese reconocido una pérdida por desvalorización; y

b) su nuevo valor recuperable.

VI. Determinación del costo de los bienes vendidos

Nuevamente en este punto se encuentran diferencias importantes respecto del esquema normativo vigente. La RT 17 solo admite la determinación del costo de ventas sobre la base de los costos de reposición del momento de la venta, mientras que la RT 41 permite determinar el costo de ventas en función de las siguientes alternativas:

a) por el costo de reposición del momento de la venta;

b) aplicando sobre el valor de venta el porcentaje de costo estimado que tome en consideración el margen bruto; o

c) mediante la suma algebraica del valor de la existencia inicial, más las compras e incorporaciones netas, menos el valor de la existencia final.

La NUA también establece criterios alternativos para determinar el costo de ventas, cualquiera sea el tamaño del ente, diferenciado según el criterio elegido para la medición posterior de los bienes de cambio.

El párr. 301 se refiere a la determinación del costo de ventas, cuando la medición posterior se basa en el costo de adquisición, permitiendo optar por alguna de las siguientes alternativas:

a) costo correspondiente al momento del reconocimiento (menos las pérdidas por desvalorización contabilizadas), determinado mediante algunas de las siguientes técnicas: primero entrado, primero salido; identificación específica; o costo promedio ponderado; o

b) en forma simplificada, mediante diferencias de inventario.

En cambio, el costo de los bienes vendidos, cuya medición posterior se basa en el costo de reposición, según el párr. 302 se determinará mediante alguna de las siguientes alternativas:

a) costo corriente en el momento de la venta de los bienes vendidos; o

b) en forma simplificada, mediante:

(i) diferencias de inventario; o

(ii) costo estimado multiplicando el importe de las ventas por un porcentaje calculado sobre bases confiables en función del margen bruto.

En el caso de que la medición posterior de los bienes de cambio se basara en el costo de la última compra (previsto en el párr. 291), la determinación del costo de ventas podrá realizarse en base a cualquiera de los criterios anteriores, y considerando las políticas contables de la empresa.

Como puede observarse, cuando los bienes de cambio se miden sobre la base de costos originales, la determinación del costo de ventas también se realiza a valores originales, pudiendo optar por diferentes métodos de asignación de salidas. Vale destacar que en las NCV no hay mención alguna respecto de la utilización de determinados métodos de descarga en particular, como sí lo hace la NUA.

En cambio, si la medición posterior se basa en valores corrientes, la determinación de costo puede realizarse a valores corrientes del momento de la venta o por alguno de las simplificaciones previstas, lo que resulta similar al esquema de las normas vigentes de la RT 41.

La elección de política contable en esta materia tendrá consecuencias en la determinación de los resultados de tenencia. El párr. 306 indica que, si el ente mide sus bienes de cambio a costo de reposición, y calcula el costo de ventas por diferencia de inventario, no determinará resultado por tenencia (similar a lo establecido por la RT 41). En caso de medir el costo de ventas en función del costo corriente al momento de la venta, sí se determinará el correspondiente resultado de tenencia tanto de los bienes en existencia como de los bienes vendidos, al igual que lo preveía la aplicación de la RT 17.

Adicionalmente la norma plantea ciertos "criterios preferibles" no mandatorios, es decir ciertas preferencias a la hora de seleccionarlos, aunque no sean obligatorios, con el fin de incentivar la utilización de bases de medición consistentes con la medición posterior de los bienes de cambio. En el párr. 304, se indica que la entidad deberá seleccionar sus políticas contables considerando preferibles aquellos criterios para la determinación del costo de ventas que sean consistentes con los aplicados para la medición posterior de los bienes de cambio, como ser:

a) Costo de adquisición, determinado en el momento del reconocimiento, si la medición de los bienes de cambio se realiza sobre la base del costo de adquisición.

b) Costo corriente en el momento de la venta, si la medición de los bienes de cambio se efectúa sobre la base del costo de reposición.

Por último, en caso particular de medición posterior de bienes de cambio a valor neto de realización, el costo de ventas se basará en dicho criterio, determinando resultados por cambios en dicho valor, tanto al momento de la medición como al momento de la venta.

VII. Presentación en los estados contables

Los requerimientos de los párrs. 308 y 309 de la NUA indican:

1) En el estado de situación patrimonial, se debe presentar los bienes de cambio separados del resto de los activos y distinguiendo, de corresponder, entre activos corrientes y activos no corrientes.

2) En el estado de resultados, se presentará por separado:

a) el costo de los bienes vendidos o servicios prestados a continuación de los ingresos por ventas, con el fin de exponer el resultado bruto;

b) los resultados por cambios en el valor neto de realización;

c) los resultados de tenencia;

d) las pérdidas por desvalorización y las reversiones de dichas pérdidas y

e) las pérdidas derivadas de improductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores y de la ociosidad por operar debajo del nivel de actividad normal dentro de otros gastos.

Es interesante señalar que actualmente la RT 41, al referirse a las opciones de determinación del costo de ventas, aclara que en caso de optar por su determinación a través de la diferencia de inventario, la diferencia entre ventas de bienes y servicios y su costo en el Estado de Resultados no debe identificarse como resultado bruto o términos similares; mientras que en la NUA no se encuentra referencia alguna, por lo que se infiere que el resultado bruto debe presentarse en todas las alternativas.

VIII. Revelación en notas

La información complementaria, a través de la revelación en notas, se establece en los párrs. 310 y 311 y debe referirse a:

1) Respecto de los bienes de cambio:

a) la política contable seleccionada para cada clase de bienes de cambio;

b) las bases y métodos utilizados y los supuestos considerados en las mediciones basadas en valores corrientes;

c) los componentes principales del rubro bienes de cambio, considerando la naturaleza de cada uno de sus componentes (por ejemplo, materias primas, productos en proceso, productos terminados, mercaderías de reventa, bienes de cambio de naturaleza intangible destinados a la venta en el curso habitual de la actividad ordinaria, productos en tránsito, anticipos a proveedores de bienes de cambio); y

d) las pérdidas (o reversión de pérdidas) por desvalorización reconocidas durante el período, explicando sus causas principales.

2) Respecto del costo de ventas:

a) el método utilizado para calcular del costo de los bienes vendidos o servicios prestados;

b) el hecho de que el costo de los bienes vendidos o servicios prestados incluye mermas, faltantes y resultados de tenencia, si las bases utilizadas para medir los activos no son consistentes con las empleadas para determinar dicho costo (por ejemplo, porque este último se calculó por diferencias de inventario);

c) la medición de las partidas que inciden en el costo de los bienes vendidos o servicios prestados, distinguiendo:

(i) la existencia inicial de cada componente;

(ii) los costos de adquisición, producción o construcción, clasificados según la naturaleza de las partidas;

(iii) otras incorporaciones netas;

(iv) los resultados de tenencia reconocidos, en el caso de activos que se miden a valores corrientes;

(v) las transferencias por reclasificación; y

(vi) la existencia final de cada componente.

IX. Ejemplo de aplicación

La empresa Palade SRL se dedica a la comercialización de embutidos y cierra su ejercicio económico el 31 de diciembre de cada año. Con relación a las operaciones de compra y venta de su principal producto, se posee la siguiente información para el ejercicio económico 2021:

1. Ventas del período

Condiciones de venta: contado. A 30 días recargo 5%.

2. Compras del período

Condiciones de compra: a 30 días precio factura. Por pago contado se ofrece un descuento del 3%. La empresa siempre paga a 30 días y opta por no segregar los componentes financieros implícitos (es una entidad pequeña).

Según los estados contables al 31/12/2020 la existencia final de este producto era de 54 unidades y la medición unitaria asignada ascendía a \$ 1.098,97.- (criterio de medición primaria: costo, que coincidió con el valor corriente al cierre de dicho ejercicio económico)

IX.1. Medición inicial

Tal como se muestra en el cuadro 2 la medición inicial de los bienes adquiridos en cada período se determina por su precio de adquisición más los costos adicionales de compra, sin segregar los componentes financieros implícitos, atento la opción efectuada por la entidad.

IX.2. Medición posterior

La medición a fecha de cierre de la existencia final de bienes de cambio puede basarse en el costo de adquisición, el costo de reposición o el costo de la última compra. Elegido el criterio de medición posterior, esto determina las opciones para calcular el costo de ventas, por lo cual tenemos las siguientes alternativas:

Para cada una de estas alternativas, a continuación se presenta la determinación de la medición a fecha de cierre de la existencia final de bienes de cambio, la determinación del costo de ventas, y los resultados por tenencia (de corresponder).

Alternativa a.1.)

Medición posterior EF: costo de adquisición

Medición Costo Ventas: costo correspondiente al momento del reconocimiento (s/PEPS)

(4)

Alternativa a.2.)

Medición posterior EF: costo de adquisición

Medición Costo Ventas: por diferencia de inventario (s/PEPS global)

Alternativa b.1.)

Medición posterior de la EF: costo de reposición

Medición del Costo Ventas: costo corriente al momento de la venta

Costo de venta:

(**) Determinado sobre la base de los costos reales de adquisición para cada mes.

Alternativa b.2.)

Medición posterior de la EF: costo de reposición

Medición del Costo Ventas: diferencia de inventario

Alternativa b.3.)

Medición posterior de la EF: costo de reposición

Medición del Costo Ventas: costo estimado aplicando sobre el importe de ventas un % en función del margen bruto.

Alternativa c.1.)

Medición posterior de la EF: costo de la última compra

Medición del Costo Ventas: cualquiera de los criterios anteriores (considerando las políticas de la empresa)

En este caso, como la empresa ha realizado compras todos los meses del ejercicio económico, y la existencia final (34 unidades) es menor a la cantidad comprada en el mes de diciembre/2021(1729 unidades), el valor de la existencia final queda igual que las alternativas anteriores:

En cuanto a la determinación del costo de ventas, dado que la empresa puede optar por cualquiera de las opciones ya presentadas, se remite a los cuadros de las alternativas b.1), b.2) o b.3) respectivamente.

IX.3. Cuadro comparativo

Por último, se presenta un cuadro comparativo en el cual pueden observarse las diferencias en cuanto a medición del activo y los resultados en cada una de las alternativas analizadas.

Como puede observarse, atento la empresa haber realizado compras en todos los meses del ejercicio económico, y siendo el stock final (34 unidades) menor a la cantidad comprada en el mes de diciembre/2021 (1729 unidades), el valor de la existencia final queda igual en todas las alternativas planteadas. Si la empresa hubiese optado por medir a costo de adquisición utilizando como método de asignación de salida CPP en lugar de PEPS, sí se hubiese determinado una medición diferente para la existencia final.

Por otra parte, en cuanto a la determinación del costo de ventas, más allá de la alternativa elegida, el impacto global en resultados es el mismo, pero cambia la composición de dichos resultados. No en todos los supuestos se exponen por separado los resultados de tenencia, como sucede cuando se trabaja sobre la base de costos de adquisición originales, o sobre la base de valores de reposición, pero en forma simplificada por diferencia de inventario, quedando el resultado de tenencia incluido en el costo de ventas.

(1) Sección 4 y Anexo I de la 2da. y 3ra. parte - RT 41 FACPCE.

(2) Sección 4.2.2. - RT 17 FACPCE.

(3) Determinado de manera consistente con alguna de las técnicas establecidas en el párr. 301: PEPS, CPP o identificación específica.

(4) Esta alternativa permite utilizar PEPS, CPP o identificación específica como método de asignación de salida. Se ha optado por utilizar PEPS dado que suele ser el método más utilizado.