

BIENES DE CAMBIO

A. Desarrollo de temas preliminares

1. Presentación de los temas a tratar en este trabajo

En el presente trabajo, se desarrollarán las distintas posibilidades de dar valor al ingreso, a la salida y a la existencia de los bienes de cambio en las empresas comerciales. Cada uno de estos temas será abordado de acuerdo con lo establecido por la corriente denominada **tradicional o de costo** y por la **R.T. 10 de la F.A.C.P.C.E.** Sin embargo, la norma técnica profesional vigente (RT 10 de la F.A.C.P.C.E) no adopta un criterio uniforme al respecto; en consecuencia se indicará cuando ésta se aleje principalmente del modelo de valores corrientes, al valorar a los bienes de cambio .

En la Contabilidad, como en otras disciplinas, se elabora “ **el concepto** ” que es aquel instrumento argumentado, debatido e incluido en un modelo teórico determinado, junto con otras herramientas, para dar solución a una representación extraída de la vida real. Las normas contables legales y profesionales, crean un propio modelo y muchas veces los instrumentos elegidos no responden a lo que conceptualmente la doctrina creó, ni al modelo original que los incluyó. Estas (normas) tienen su origen en un contexto particular que captura el momento económico, político y social que se vive pudiendo mezclar intereses, que nada tienen que ver con lo que las discusiones técnicas realizadas por prestigiosos profesionales debaten, sin más interés que el de aportar una mejor solución a los problemas que esta disciplina técnica tiene.

Creí necesario revisar, en primer lugar, algunos conceptos elementales utilizados en la disciplina contable, que ayudan a comprender al tema central desarrollado en este trabajo “**bienes de cambio**”. El tema planteado es complejo y tal vez, en algunos aspectos, hasta muy difícil de realizar en forma práctica, sin embargo ello no nos habilita a desconocer el fundamento teórico y técnico de lo pretendido, en especial por la RT 10 de la F.A.C.P.C.E (por lo menos en los puntos en que coincide con una corriente definida).

Mientras algunos trabajos teóricos insinúan la posibilidad y necesidad de cargar a las mercaderías los costos ocasionados por la tenencia de los bienes en los estantes (permanencia en el patrimonio), la práctica contable de una empresa comercial trata de resolver, con mediana eficiencia, el cargo de los costos externos incurridos para poder incorporar el activo y ponerlo en condiciones de ser vendido. En este trabajo se propone también, una posibilidad intermedia de imputación de costos externos e internos a los bienes de cambio, viable desde el punto de vista de su aplicación práctica, sin alejarnos fundamentalmente del concepto técnico.

2. Necesidad del desarrollo de temas contables elementales

realizados en forma preliminar

Si bien el tema central de este trabajo es “**bienes de cambio en empresas comerciales**” considero necesario introducir algunos conceptos para llegar a comprender la amplitud, y a la vez la particularidad, que encierra el concepto del activo, el momento a partir del cual se considera que se ha modificado la riqueza de la empresa, que el flete para transportar la mercadería constituye un costo y no un gasto, que el valor límite a los valores de activo no responde a una imposición caprichosa, entre otras cuestiones que es fundamental diferenciar (estos temas guardan íntima relación con el tema bienes de cambio).

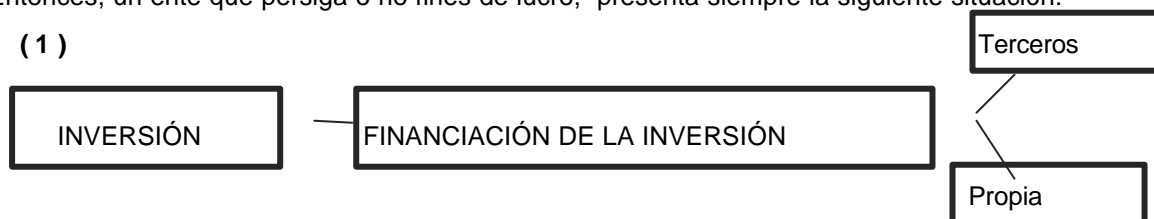
Muchas veces, al transmitir la aplicación de la normativa contable vigente, olvidamos desarrollar lo conceptual porque creemos que explicar lo exigible para la profesión constituye el límite que nos indica hasta donde tenemos que enseñar. Es irrelevante describir lo dispuesto, por ejemplo en el punto 3.1.7. de la R.T 10 de la F.A.C.P.C.E (resultados de las operaciones de intercambio a valores corrientes), si quién lo hace desconoce que es un costo .

2.1 El Ente : Unidad Jurídica y Económica.

Un ente jurídico, necesita para cumplir sus objetivos contar con una inversión. Durante la vida de la empresa esta inversión será financiada no sólo por los socios sino por terceros.

Es muy común que al referirnos a la inversión y su financiación sólo pensemos en empresas que persiguen fines de lucro, sin embargo la siguiente igualdad, es válida también por ejemplo, para las asociaciones civiles. Entonces, un ente que persiga o no fines de lucro, presenta siempre la siguiente situación:

(1)



2.1.1 Inversión

Denominaremos **activo** a la inversión de cualquier ente. La norma contable profesional define textualmente al activo como “ **los bienes, derechos y partidas imputables contra ingresos atribuibles a períodos futuros** ” (RT 8 F.A.C.P.C.E).

(1) Zgaib Alfredo , Rompecabezas Contable, de. F.E.A. del Comahue

Si lo que se desea es transmitir un concepto, no se debería empezar por esta norma, no por que dé una definición errónea, sino porque va dirigido a quien ya se supone entiende cuáles son los bienes que pueden ser clasificados como recursos económicos.

Se incluye en el activo de la empresa, dinero, títulos representativos de valor, bienes tangibles, franquicias, otros intangibles y derechos a recibir dinero (deudores por venta), servicios (alquileres pagados por adelantado) o bienes (anticipos a proveedores).

Todo activo constituye un recurso económico para la empresa, es decir, tiene una utilidad económica ya sea que es dinero, se puede convertir en él, son bienes que se espera vender o utilizar; técnicamente se dice que tienen un valor de cambio y/ o de uso.

El valor de cambio de un bien se denomina, “**valor neto de realización**” y el valor de uso “**valor de utilización económica**”. El mayor de los dos constituye el valor recuperable, que básicamente es el límite de valuación para los activos (2) .

El valor neto de realización está formado por el valor estimado de venta del bien, menos los gastos que esa posible operación generaría. Por su parte, para determinar el valor de utilización económica, deberá atenderse el destino económico que el bien tiene para la entidad, determinando el valor actual de los futuros ingresos probables que directa o indirectamente producirá.

En realidad, se encuentra en debate el estudio y aplicación de los procedimientos que permitan determinar con mayor razonabilidad el valor de utilidad económica, en caso de no contar con él, el límite al valor de un activo aún en los bienes de uso, esta dado por su V.N.R.

Las mercaderías destinadas a la reventa (tema central) tienen un valor de cambio y su valor de uso es nulo, mientras que los muebles y útiles (u otro bien de uso) poseen los dos valores. Si un bien pierde su valor de cambio y de uso, deja de pertenecer al grupo de los activos de la empresa. Un ejemplo de ello lo constituyen los bienes de uso desafectados de la actividad que no tienen ningún valor de cambio o incluso, el mismo es negativo. Pero si deja de prestar servicios y conserva un valor de cambio, seguirá formando parte de la inversión total de la empresa, expuesto en el rubro **Otros Activos**.

Es muy común que se enseñe la forma en que se debe valorar un activo al cierre del ejercicio, sin embargo parece prescindible mencionar que ese importe asignado no debe superar al de su valor límite. En la norma contable profesional vigente, no tener en cuenta lo que significa el valor recuperable de un bien, implica desconocer el concepto mismo del activo.

(2) RT 10 F.A.C.P.C.E., punto 2.5

El valor que se le asigne a un activo en particular no debería superar a su valor recuperable, es decir que el importe reportado en el futuro por éste (activo), debería ser igual o superior al que figura en la contabilidad (salvo que aparezca una situación excepcional e imprevista). La importancia de este límite no es solo técnica, sino que responde a un mecanismo lógico. Imaginemos que tenemos valuado el activo (en cada uno de sus elementos) de una empresa en \$ 500.000 y que su valor presente de recupero en caso de realizarlo o por vía de su utilización económica es de \$90.000. De no cumplirse con lo indicado, se tendría una gran parte de la inversión total que no reportaría una futura posibilidad de beneficio económico a la empresa.

Quiero aclarar lo siguiente: la técnica contable no está hoy en condiciones de poder capturar la totalidad de recursos económicos que la empresa tiene, tal es el caso de aquellos elementos intangibles, que pese a reunir las característica de un activo, no se los puede contabilizar **en el momento en que estos se van autogenerando** (alto componente subjetivo). No es este el tema a tratar en este trabajo, pero es justo precisar que el valor del activo que la contabilidad expone, no refleja necesariamente la totalidad de recursos

generadores de ingresos con los que el ente cuenta. Es este otro elemento indispensable que tipifica a un activo; ser susceptible de valuación económica.

Insistimos al dar el concepto del activo, en destacar la importancia que tiene la propiedad del bien, pero por lo mencionado, no basta solo contar con ello. La empresa podría tener bienes de su propiedad como ser mercaderías, pero si están averiadas y su valor de cambio es cero, entonces pese a responder a todas las características que tipifican a un activo (bienes, propiedad, tenencia, etc.) por no ser útil económicamente deja de pertenecer a este grupo.

Valor de compra \$ 150 — Valor límite \$ 0 — No es activo, ya que no puede superar su valor límite; es decir \$ 0

Es vital que se entienda que el valor límite, no constituye en el modelo contable vigente un criterio de valuación; es independiente a él. Por lo tanto, cuando se valúe **al cierre del ejercicio** a los bienes de cambio de la empresa, el valor de ellos nunca superará al beneficio económico que se espera reporten a la misma.

Se desarrollará en forma específica la utilización de los valores límites en cada corriente particular que se trate (teoría tradicional - costo o mercado el menor; R.T. 10 de la F.A.C.P.C.E - valor de recuperable). Si este concepto quedó claro, se podrá entender el desarrollo que más adelante efectúo, con relación a la causa de por qué algunos bienes se valúan al momento de cierre del ejercicio a su valor V.N.R (valor de salida) y no por su costo de reposición (valor de entrada).

Si continuamos enumerando las características que debe reunir un activo, encontramos que no es necesario que el mismo provenga de una compra o un aporte es decir, que haya generado un costo previo para la empresa. El que piense lo contrario no incluirá en el activo de la empresa un terreno recibido en donación o un bien de uso adquirido con una reserva de utilidad destinada a tal fin. Tratándose de bienes de cambio lo más común es que éstos ingresen al patrimonio de la empresa a través de una compra o por aporte de sus socios.

Finalmente, al referirnos al activo aludimos a los elementos de propiedad y libre disposición que la empresa tiene de ellos, no basta contar con la simple tenencia. Si la empresa tiene mercaderías encargadas para la venta en consignación, no puede contarlas como parte de su activo.

La libre disposición que la empresa tiene del bien, es necesaria para poder lograr el fruto económico que éste reporte. Supongamos que una empresa ha importado motores, pero por irradiar un gas no permitido en Argentina la aduana detiene su paso; la empresa tiene la propiedad del bien, una factura así lo indica y no hay posibilidades de devolución o reventa de los mismos en el país de origen ya que estos bienes quedan confiscados. En otras palabras no tienen un valor de cambio ni de uso, no habrá entonces un activo.

2.1.2 Modificación del Patrimonio Neto

Un empresario necesita saber si la empresa evoluciona en forma favorable o desfavorable, si su inversión tuvo retornos o no. Si bien el objetivo perseguido por la contabilidad (sobre todo la que traduce el patrimonio y los

resultados de la empresa a los valores presentes, a la riqueza actual) no es simplemente determinar un resultado, me atrevo a afirmar que ésta es la información prima que exigen los propietarios del ente.

Supongamos que los pesos invertidos por los socios al iniciar el ejercicio contable fue de \$100.000, que durante el ejercicio ellos no efectuaron nuevas suscripciones ni retiro de capital y que el patrimonio neto finaliza con \$ 120.000. Se puede concluir que se ha producido una modificación en la riqueza inicial invertida por los socios. En este breve análisis estático entre el capital invertido al inicio del ejercicio y el que se tiene al cierre, por operaciones distintas a las realizadas con los socios, nos introducimos en los resultados que la empresa ha generado

Cuando se menciona en un modelo contable capital financiero a mantener, se está cuantificando el total de pesos invertidos por los socios en la empresa. Si al cierre de un ejercicio, el monto del patrimonio neto es menor que el que se tenía al inicio del mismo, los socios no generaron ningún movimiento de suscripciones o retiros, no se mantuvo el monto original (invertido), entonces el resultado, se sabe, fue negativo.

2.1.3 Enfoque dinámico de los resultados de la empresa

Ingresos : hay consenso en considerar los ingresos como todo aumento de activo o reducción de pasivo que se haya producido por una operación de intercambio de bienes, prestación de servicio o cualquier actividad relacionada con la principal del ente.

Egresos : es el sacrificio económico necesario que la empresa realizó para lograr los ingresos, implican en todo caso un activo disminuido o un pasivo aumentado.

Fowler Newton, diferencia los ingresos de las ganancias y a los egresos de las pérdidas (quebrantos). Si bien el efecto final en el patrimonio neto de la empresa es el mismo, el origen es distinto. Mientras los ingresos tienen costo, las ganancias son incrementos patrimoniales sin costo alguno, por ejemplo, una donación recibida o el resultado positivo por tenencia de un activo (tema opinable). En tanto que los gastos se realizan para obtener un ingreso, los quebrantos no tienen como contrapartida un ingreso. Ejemplo de este último la incobrabilidad producida por un deudor o un siniestro ocurrido.

Tal vez se puedan acordar los siguientes conceptos:
(3)

Ingresos y Ganancias: similar a lo enunciado anteriormente	
Egresos	Costo: sacrificio económico realizado para incorporar o producir un bien del activo
	Gasto : sacrificio económico necesario para obtener los ingresos
	Quebrantos : egreso del activo o asunción del pasivo no necesaria para obtención del ingreso

Pero entonces ¿un costo nunca irá al Estado de Resultados? ¿cuál es la diferencia entre un costo y un gasto?.

Repuesta : La diferencia está dada por el tiempo en que estos conceptos aparecen en el Estado de Resultados de la empresa.

Si se trata de un costo	Se ha producido el ingreso —se carga al resultado del ejercicio No se ha producido el ingreso se-mantiene en el activo.
Si se trata de un gasto	Relacionado a un tiempo presente —se carga al resultado del ejercicio

Si se trata de un queb. No se relaciona con un ingreso, ni con un tiempo determinado, se carga al resultado del ejercicio.

(3) Maldonado Eduardo Contabilidad 1, Universidad Nacional de Córdoba.

Si se tienen en claro estos conceptos, se podrá entender que un embalaje o un flete originado por la compra de mercadería es un costo (sacrificio económico realizado por la empresa para incorporar un activo) y permanecerá en el activo hasta tanto no se haya vendido el bien (producido el ingreso).

La ley de sociedades comerciales, en su artículo 64, refiere a los resultados, como cuadro de ganancias y pérdidas del ejercicio. Establece la forma de exponer las diversas partidas de resultados pero, a manera de observación y comparación, incluye los ajustes de resultados de ejercicios anteriores. Si bien es necesario conocer las causas de estos ajustes, por lo general deben recaer sobre los ejercicios anteriores en virtud de la aplicación del “**principio de lo devengado**” que en el próximo punto se desarrolla .

2.1.4 Momento en que se reconoce una modificación cuantitativa en el patrimonio neto

A los efectos de asignar los distintos resultados producidos en la empresa, el principio de lo devengado establece que “ **los resultados deben cargarse al ejercicio que corresponda, sin entrar a considerar si se han pagado/cobrado**”. Con este principio se desecha el antiquísimo criterio contable de lo percibido (aunque este último sigue vigente en la liquidación del impuesto a las ganancias para determinados tipos de ingresos).

El tema central se desarrollará efectuando en forma continua una comparación entre lo dispuesto por la corriente tradicional y la norma vigente aplicable a este tema (RT 10 de la F.A.C.P.C.E.). Cada una de ellas utiliza el principio de lo devengado, sin embargo difieren al establecer a partir de que momento se produce la variación patrimonial modificativa a través del resultado. En este breve desarrollo se observará, que las diferencias entre uno y otro modelo, se generan fundamentalmente al tratar los ingresos .

La Corriente Tradicional : se sustenta por los denominados Principios Contables Generalmente Aceptados (VII Asamblea de graduados en ciencias económicas realizada en Avellaneda en 1969) y entre ellos definen al modelo, fundamentalmente los P.C.G.A (4) “ **costo, realización, prudencia y devengado** “.

P.C.G.A :

Principio de prudencia: establece con relación a los resultados positivos que

- a)- Sobre dos valores de activo se debe tomar el menor
- b)- Las ganancias solo se reconocen cuando se hayan realizado.

(4) Principios Contables Generalmente Aceptados

¿Cuando una ganancia se considera realizada de acuerdo a este enfoque doctrinario?

Principio de realización: Cuando se haya perfeccionado la operación, tanto desde el punto de vista jurídico como económico, que en la venta de bienes y servicios se produce por lo general con la entrega del bien (tradición del bien - teoría del contrato) o la prestación efectiva del servicio.

Conclusión : la corriente tradicional sólo acepta una ganancia cuando ésta esté realizada; por lo tanto no se considera como tal al incremento de valor que sufra un bien por permanecer en el patrimonio de la empresa, puesto que no hubo operación de intercambio. Vayamos a un ejemplo, si se tiene mercadería cuyo costo de adquisición fue \$ 105.000 y hoy la misma cuesta \$118.000, el valor a exponer de ese activo en virtud del principio de prudencia será de \$105.000; por que sobre los dos valores de un mismo bien (costo o mercado (5)) se ha tomado el menor.

Si se hubiese tomado como valor de las mercaderías \$ 118.000, habría que considerar una ganancia, y además de violar el principio de prudencia, no se estaría cumpliendo con el principio de realización ni el de costo.

- Las ganancias provienen de operaciones perfeccionadas.
- No se acepta como ganancia la simple tenencia de activos que incrementan su valor, pues no hay operación de intercambio (un tratamiento especial merece la tenencia de moneda extranjera aún en esta corriente doctrinaria).

Prudencia : establece con relación a los resultados negativos que :

- a)- Sobre dos valores de pasivo se toma el mayor (no significa autorizar a generar pasivos inexistentes o sobrevaluados).
- b)- Las pérdidas se registran ni bien se conocen.

Es decir que en este caso solo basta conocer que existe una disminución cuantitativa del patrimonio neto para registrarla contablemente, **con lo cuál esta corriente sí acepta el resultado por tenencia negativo derivado de una disminución del activo o aumento del pasivo.**

La doctrina de valores corrientes a diferencia de la corriente tradicional, no importa el costo pasado sino el presente; se pretende mostrar de mejor forma la riqueza actual de la empresa. En esta corriente no solo se reconocerán los resultados provenientes de operaciones de intercambio, sino también los

(5) El límite al valor del activo en esta corriente, no está dado por su valor de recupero, el procedimiento es otro y se desarrollará en el tema central.

derivados de la tenencia de activos, que ven incrementado su valor por razones de mercado u otra circunstancia, siempre y cuando esos valores permitan exteriorizar la riqueza actual poseída. El fundamento en esta corriente, está dado en que se reconocerá el cambio en el valor del activo en el momento en que se haya producido el hecho fundamental que lo generó, teniendo en cuenta el proceso de avance de esa evolución.

Como conclusión de esta parte introductoria podemos decir que, si el criterio de valuación es el de valores corrientes, se acepta tanto el resultado por tenencia negativo como positivo, este último pese a no haberse producido una operación de intercambio. Con relación a este tema, la norma contable profesional adopta un criterio híbrido. Por ejemplo en el caso particular de los bienes de uso, el mayor valor proveniente de un incremento determinado por la diferencia entre su valor presente y el contabilizado a valores constante, tendría que formar parte de una ganancia por tenencia. En la R.T 10 de la F.A.C.P.C.E., se imputará ese mayor valor a una reserva de patrimonio neto (norma transitoria).

Otro ejemplo de alejamiento de la R.T 10 de la F.A.C.P.C.E a la doctrina de valores corrientes, lo constituye el costo de venta, porque no es obligatorio (para la mayoría de las empresas) que se utilice el costo de venta corriente, es decir el **próximo a entrar**. En cuanto a los créditos por venta, existe la posibilidad de valuarlos a valor de costo, es decir de la misma forma en que lo haría la corriente tradicional. Sería más correcto, que el cuerpo de disposiciones técnicas sea compatible a una corriente definida; como no lo es, la complicación se hace presente.

B Tratamiento de bienes de cambio en empresas comerciales

3. Bienes de cambio y costo de las mercaderías vendidas

3.1 El valor de ingreso al patrimonio, de las mercaderías aspecto teórico- criterio tradicional Y RT 10 de la F.A.C.P.C.E

El tratamiento realizado por la corriente tradicional, con respecto al ingreso de los bienes de cambio para la reventa, es el siguiente: “ **el valor de ingreso de las mercaderías incluye el valor de la compra del bien, más los gastos necesarios para ponerlo hasta el depósito o a disposición del comprador.**” Aconseja así mismo detraer del valor de compra los descuentos comerciales logrados, no así los descuentos de caja, que se registrarán en una cuenta de resultado. Con respecto a los intereses financieros, estos deben registrarse por separado del valor del bien, de tal manera que no formen parte del costo de él. Deriva de las normas que acompañaban a los PCGA, que en explotaciones industriales,

no se debe computar el interés del capital propio o ajeno, formando parte éstos de los gastos financieros **(6)** .

La RT 10 de la F.A.C.P.C.E en su punto 2.4 establece al respecto que: **el costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado según sea el destino, computado el valor del bien al precio de operaciones de contado.** Es decir que incluye la porción asignable al costo, de servicios externos e internos que intervienen en la operatoria de compra traslado, depósito etc.

a)- Servicios externos incluidos en el costo: fletes, seguros, comisiones, embalajes etc.

b)- Servicios internos incluidos en el costo de ingreso: ésta es una innovación que introduce la norma técnica , incluyendo en consecuencia (como costo y no gasto) la porción asignable de costos del sector compras y control de calidad, como ser sueldos, cargas sociales, amortización de los bienes de uso del sector, entre otros.

Cuando la RT 10 de la F.A.C.P.C.E se refiere a que el valor de ingreso del bien debe ser el de contado, y en caso de no conocerlo se debe descontar a una tasa representativa de mercado, propone desagregar los intereses implícitos contenidos en el valor de compra a plazo (excepto aquellos bienes cuya producción,

montaje o terminación se prolongue en el tiempo). Ahora bien, podría ser que el valor contado del bien no coincida con el valor corriente del mismo en un tiempo dado; así por ejemplo, si la compra se realiza por \$ 100 valor de factura, nos efectúan un descuento financiero de \$ 10, pero el valor corriente en plaza del bien es de \$ 95, la mercadería debería ingresar por \$ 95, y se obtendría un resultado financiero de \$5. La R.T. 10 de la F.A.C.P.C.E no hace diferencia entre el valor contado y el valor corriente de ingreso de los activos, por lo que también en este caso, podría alejarse de la teoría de valores corrientes al momento de realizarse la incorporación de las mercaderías. La coincidencia entre ambos valores se produciría en condiciones de mercado estables, en cuanto a la oferta y demanda de bienes, liquidez, etc.

Las diferencias entre ambos modelos radica, fundamentalmente en el tratamiento de los intereses implícitos en el caso de que la operación de origen los contenga, y en la inclusión de los cargos internos en el costo del bien. La corriente tradicional no determina que el bien deba registrarse al ingresar al patrimonio de la empresa por su valor de contado. En consecuencia, si el valor de compra oculta un interés financiero implícito, no se lo debería segregar (PCGA objetividad), pese a que el tratamiento de éstos en línea general es similar en un modelo y el otro. Si en cambio, el interés está explícito en la operación, por lo expresado anteriormente (salvo que su producción o montaje se prolonguen en el tiempo) el registro coincidirá tanto en la contabilidad tradicional como en lo establecido en la R.T. 10 de la F.A.C.P.C.E.

(6) Se permitía la capitalización de intereses sobre el capital de tercero y bajo ciertas condiciones, cuando se trate de obras en período de construcción (**VII Asamblea de Graduados en Cs.Económicas**)

Cuando menciono la similitud de ambos modelos en líneas generales no estoy afirmando que sean plenamente coincidentes en el tratamiento de los cargos financieros, ya que en ciertos casos particulares, la R.T 10 de la F.A.C.P.C.E establece con carácter obligatorio **(7)** la activación al costo de los intereses provenientes de la financiación ajena, por ejemplo en la elaboración de yerba, barcos y otros similares (punto 2.3 inciso b de la RT. 10).

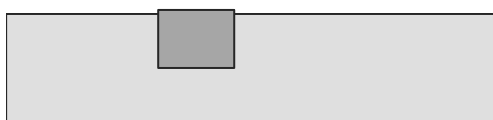
Por consiguiente, sobre la base de lo desarrollado hasta este momento, en ambas corrientes hay posibilidades de activar los costos de la financiación ajena. En la corriente tradicional se permite cuando se trata de obras en construcción, pero los cargos se harán en función de la financiación específica aplicada en él o los bienes; en tanto, en la RT 10 de la F.A.C.P.C.E. tiene carácter obligatorio cuando, se trate de bienes cuya producción, montaje o construcción se prolonguen en el tiempo, pero en este caso la activación de los intereses refieren a la porción del bien en cuestión con relación a la inversión total (activo).

Finalmente el interés del capital propio solo está contemplado con carácter optativo en la R.T. 10 de la F.A.C.P.C.E. no siendo aconsejable (normas particulares) tomarlo en cuenta según la teoría tradicional.

La otra diferencia sustancial radica en que, mientras la corriente tradicional activa cargos externos hasta poner el bien en depósito o en poder del comprador, la norma vigente en Argentina (RT 10 F.A.C.P.C.E) propicia la distribución de el costo de los cargos internos que pongan al bien en condiciones de ser vendido.

Ejemplo práctico :

FACTURA ORIGINAL DE COMPRA DE MERCADERÍAS



A	Contado
10 Lavarropas * 98	980,00
dto financiero	30,00
subtotal	950,00
IVA	199,50
Total	1.149,50

* descuento comercial 2% - valor original del bien \$ 100 por unidad .

(7) Solo tienen facultad legal de crear normas contables profesionales los Consejos Profesionales de cada provincia

TRATAMIENTO CONTABLE :

CONTABILIDAD TRADICIONAL

RESOLUCIÓN TÉCNICA NRO 10

Esta forma de registro no es privativa de la de la RT 10

Libro diario

Libro diario

	Debe	Haber		Debe	Haber
Mercaderías	980,00		Mercaderías	950,00	
I.V.A cred. fiscal	199,50		I.V.A cred fiscal	199,50	
Dto Financiero Obt		30,00	Bco Nación c/c		1149,50
Bco Nación c/c		1149,50	s/ original fact. xx		

Podría ocurrir que al aplicar la RT 10 de la F.A.C.P.C.E, al determinar el valor de contado conocido (distinto sería el caso en se desconozca el valor de contado y se descuenta el valor del bien a una tasa relevante de mercado) no se logre el valor corriente del bien. Es decir que, si el precio corriente de la mercadería adquirida es de \$ 910, el registro contable que se sustentaría en la doctrina de valores corrientes debería ser el siguiente:

Libro diario

	Debe	Haber
Mercaderías	910,00	
IVA crédito fiscal	199,50	
Banco Nación c/c		1.149,50
Beneficio financ. Obten.		40,00

Descuento financiero anormal, superior al
— que se realiza en plaza.

3.2 Aspecto práctico- RT 10 F.A.C.P.C.E.-Análisis de laboratorio (No se utiliza en este ejercicio el costo de venta a valores corrientes)

Es difícil negarse a la propuesta establecida por la RT 10, pues en el campo de laboratorio es ideal contar con el costo de un bien para revender, que incluya el valor de los gastos de servicios internos y externos en el que se incurren, conforme a lo explicado en la primera parte. Tendríamos de esta manera el costo más aproximado que se imputaría contra el ingreso que se logre al vender el bien.

Tradicionalmente se ha intentado, con mediano éxito, cargar en la contabilidad comercial (no así en la contabilidad de costos) los servicios externos al valor de adquisición de la mercadería, pero los costos del sector compras y control de calidad no (este tema se desarrollará en la parte final de este capítulo).

Supongamos el siguiente ejercicio contable, aplicando la RT 10 de la F.A.C.P.C.E. En este caso no se imputará el costo de venta según lo dispuesto por el punto 3.1.7 de la R.T. 10 de la F.A.C.P.C.E, sino que se hará uso de la opción establecida en la parte Resolutiva de la Junta de Gobierno de la F.A.C.P.C.E.

Es decir que el costo de venta no será necesariamente el costo del momento en que se efectuó la transacción ; no será el costo de venta corriente (tema que trataremos en forma particular más adelante).

Objeto social de la empresa : Reventa de artículos del hogar.

Libro Diario

compra		A	cta cte
07/04/95			07/04/95
50 televisores	343	17.150,00	(8)
Flete		175,00	
Subtotal		17.325,00	
I.V.A		3.638,25	
Total		20.963,2	

	Debe	Haber
+A Mercaderías	17.325,00	
+M I.V.A - Créd. Fisc.	3.638,25	
+P Proveedores c/c		20.963,25
s/ original fact xxx		

De ahora en mas : A = Activo

P = Pasivo

PE = Pérdida (coincidente con la ley de sociedades comerciales art 64).

GAN = (Ganancia aunque para una acepción correcta, no son estos términos los más adecuados

conforme a lo manifestado en la primera parte de este trabajo).

Nota de Débito		A	
original			10/04/95
Embalaje s/ fact xx (compra tv anterior)		150,00	
I.V.A		31,50	
Total.....		181,50	

Libro Diario

	Debe	Haber
10/04/95		
+A Mercaderías	150,00	
+M I.V.A- Créd Fisc.	31,50	
+P Proveedores c/c		181,50
s/original nota de déb.		

venta		B	contado
			11/04/95
1 Televisor	470,00		
Total.....	470,00		

Libro Diario

	Debe	Haber
11/04/95		
+A Caja	470,00	
+Gan Ventas		388.43
+M I.V.A -Déb Fisc.		81,57
s/duplicado fact xx		
+Pér Costo de Merc vdas	349,50	(17325+150) /50
-A Mercaderías		349,50
s/ costo venta fact xx		

(8) Véase en este trabajo “El IVA en los bienes de Cambio”.

Libro Diario

original	A	Nota de Crédito			
		15/04/95			
Descuento Financiero aplicado s/ deuda fact xx	500,00				
I.V.A.....	105,00				
Total.....	605,00				
			Debe	Haber	
		15/04/95			
		-P Proveedores	605,00		
		-A Mercaderías		500,00	
		-M I.V.A Créd. Fisc. (9)		105,00	
		s/original nota de créd.			
		xx			
		+A Mercaderías	10,00		
		-Pér Costo de merc vdas		10,00	
		s/ajuste costo/ vta fact			
		xx			
					(500/50)

Aclaración : en realidad la RT 10 de la F.A.C.P.C.E al referirse a que el valor de ingreso al patrimonio de los activos se debe hacer por su valor de contado, establece que los intereses implícitos en el valor de los bienes se extirpen a través del procedimiento denominado segregación. En consecuencia, al momento de asentar la compra el día 07/04/95 se debería conocer el precio de contado o en su defecto descontar, al presumir un interés implícito por la financiación a una tasa relevante de mercado.

Suponemos que el valor de contado de los televisores es de \$ 16.650 (17.150 - 500) teniendo en cuenta que la operación desde su origen planteaba un descuento financiero de \$ 500 si dicha compra se abonase dentro de los 10 días de realizada; el asiento contable correcto (puesto que el anterior omitió registrar el valor de contado) debería ser :

Libro diario

	Debe	Haber
+A Mercaderías	16.825,00 (16.650,00 + 175 flete)	
+RP Intereses Implícitos (-) a dev	500,00	
+M I.V.A crédito Fiscal	3.638,25	
+P Proveedores Varios		20.963,25

y el asiento correspondiente a la fecha 15/04/95

	Debe	Haber
-P Proveedores	605,00	
-RP Intereses implícitos (-) a dev.		500,00
-M I.V.A crédito fiscal		105,00

Continuamos con el ejemplo planteado (de no haberse realizado el procedimiento descrito anteriormente, el registro contable de la nota de crédito, funcionará como un ajuste al costo de la mercadería por haber omitido contabilizarla a su valor de contado).

(9) Puede utilizarse un aumento del Débito Fiscal, coincidiendo con la ley de I.V.A, art 10, aunque en el aspecto contable dependerá del tratamiento impositivo, ya sea por la forma de volcarlo en el libro de I.V.A o de exteriorizarlo en la declaración jurada mensual.

Recibo (original)

15/04/95

Cancelación deuda cta cte - según

Odetalle :

fact xx..... \$ 20.963,95

Nd xx- embalaje \$ 181,50

Nc xx- dto financ \$ 605,00

Total-----\$ 20.539,75

Valores _ ch/ bco xx (común)\$ 20.000

ch/ bco xx (diferido) \$ 539,75

firma... Proveedor

Libro Diario**Debe Haber****15/04/95****-P Proveedores c/c 20.539,75****-A Bco N.A. c/c****20.000,00****+P Ch/ dif. BNA emit.****539,75****s/ original de rec. xx**

Si se hubiese aplicado la doctrina tradicional, variaría hasta lo hecho, la forma de registrar la compra y la nota de crédito recibida por el descuento financiero; sin embargo, al valorar y exponer al cierre del ejercicio la información contenida en el rubro de bienes de cambio la diferencia es importante.

Resumen de los valores obtenidos hasta el momento :

Debe	M E R C A D E R I A S	Haber
Fact xx	17.325,00	
Nd xx	150,00	349,50 Costo vta fact xx
Aj. costo vta	10,00	500,00 Nc - xx
Saldo.....	16.635,50	

Debe	COSTO DE MERC. VENDIDAS	Haber
Costo vta 1	349,50	10,00 Ajuste costo
Saldo.....	339,50	

Que es lo mismo que expresar : existencia final de mercaderías

49 unidades

$$\frac{\$ 16.635,50}{49} = \$ 339,50$$

3.3 Problemas de implementación práctica.

La muestra de laboratorio anterior, denota por un lado lo que sería óptimo de aplicar con respecto a los bienes de cambio, pero también está demostrada la complejidad que ello genera (pese a los sistema de computación), mantener el costo físico del bien, sus posibles modificaciones posteriores y el cargo de los servicios externos relacionados con él. Volviendo al primer objetivo planteado por este breve

trabajo, estoy convencido de que es necesario que el alumno conozca el concepto de “**sacrificio económico**” en su complejidad plena (en la forma desarrollada en el punto anterior).

Si al desarrollar este tema planteo la dificultad de aplicación en primer término, tendré que enseñarle qué se hace generalmente en la práctica. Pero si la explicación se queda en los problemas de implementación, los

futuros profesionales no tendrán instrumentos válidos para modificar la realidad, aún cuando éstos (instrumentos) sean ineficientes.

Insisto: aún en empresa comerciales hay que formar un sector de costo, si es que interesa contar con esta información. La práctica comercial tiene que resolver muchos problemas a diario y es probable que por estar desbordada no aporte lo que se **debe** si no lo que se **puede** hacer en cada caso.

No se plantea el enfoque teórico del mencionado proceder, solo que en la práctica diaria se complica su aplicación. Las dificultades crecen al asignar el cargo de los costos por servicios internos del sector compras y control de calidad, pero este último referido a la información de cierre; lo que no quita que se haga en períodos más cortos si se pretende generar información para uso interno.

En el ejemplo no se abusó en incluir los movimientos de costo sufridos por el televisor, es decir que es común que en cada producto que la empresa tenga para revender, intervengan luego de una factura de compra, las notas de débitos y de crédito. El panorama práctico se complica en caso de tener fichas de stocks o sistema de inventario permanente, pese al uso de los sistemas computarizados ; imaginemos una tienda, que tenga que revisar el valor de ingreso y las salidas por ventas de cada unidad, ante un cambio producido en el mismo.

Es común notar la inexistencia de las cuentas fletes, embalajes u otros servicios externos al exponer la información requerida en el anexo del artículo 64 de la ley 19550, pero no se comprueba con ello que se haya hecho una correcta y razonable asignación de estos costos a las salidas o las existencias. En cuanto a la inclusión de los costos internos, se presenta al final de este capítulo una propuesta de posible aplicación.

3.3.1 Propuesta de aplicación intermedia

Me preocupa mucho la forma práctica de asignación de los costos al valor de ingreso de los bienes de cambio para cumplir con lo establecido por la RT 10 de la F.A.C.P.C.E. Me refiero a la empresa que lleva un sistema de inventario permanente y que tiene variedad, cantidad y distintas calidades de mercaderías.

El problema está en incluir en la ficha de stocks durante el ejercicio el valor de las unidades físicas y el de servicios intangibles. Se podría registrar la entrada y salida de los bienes por su valor físico y en períodos de valuación mensual o anual, asignar el cargo por los costos externos, separando de esta manera el valor del bien de los accesorios que permitan lograr un valor de costo.

Quiero remarcar que me refiero al valor de ingreso al patrimonio de los bienes de cambio lo que no significa que sea el costo definitivo de venta al momento de contabilizar la salida o valorar la existencia final. Cuando se requiera el costo de este activo, éste se conformará por la suma del valor de compra más los servicios intangibles que integren su costo.

A continuación se presenta :

Demostración de una alternativa que trata en forma distinta al ingreso de los bienes de cambio al patrimonio de la empresa y que luego de un ajuste si se quiere mensual, se asigna los cargos de servicios externos a la mercadería en existencia y al costo de venta.

Recordemos el saldo contable de las siguientes cuentas aplicando la RT 10 de la F.A.C.P.C.E , movimiento por movimiento.

Mercaderías
Saldo deudor 16.635,50

Costo de Mercaderías vendidas
Saldo deudor 339,50

En esta alternativa, se propone usar una cuenta de movimiento por los cargos externos intangibles de la mercaderías (en el ejemplo por fletes, embalajes, etc) y luego asignar de esta cuenta la parte correspondiente al costo y a la existencia física en stocks. Es vital aclarar que esta propuesta que intenta satisfacer necesidades prácticas, no significa de manera alguna afirmar **que las mercaderías solo tienen valor físico**; en el concepto teórico, para lograr el valor de costo de los bienes de cambio, se debe sumar a su valor físico, el intangible **sufrido o a sufrir** para incorporar ese activo y ponerlo en condiciones de ser vendido.

En realidad, la cuenta de movimiento no tiene un concepto técnico muy definido, pero sí lo tienen su utilidad y funcionamiento. La utilizaría como transitoria - pendiente de imputación específica, puesto que no puedo asignar al ingresarla, qué parte irá al costo y cuál a la existencia final. El fin es separar el valor físico, que será su valor de ingreso en fichas de stocks, del intangible que se asignará en el momento que se requiera.

Siguiendo el ejemplo - registro contable durante el ejercicio:

<u>Libro diario</u>		<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
<u>07/04/95</u>			
+A Mercaderías	16.650,00	(valor contado conocido \$ 16.650)	
+M I.V.A-Créd. Fiscal	3.638,25		
+RP Int (-) a devengar	500,00		
Mov Costo Serv. Externos a Imputar	175,00		
+P Proveedores c/c s/ original factura xx		20.963,55	
<u>10/04/95</u>			
Mov Costo Serv.Externos a Imputar	150,00		
+M I.V.A - Crédito Fiscal	31,50		
+P Proveedores c/c s/original nota de débito xx		181,50	
<u>11/04/95</u>			
+A Caja	470,00		
+Ga Ventas		388,43	
+M I.V.A - Débito Fiscal s/ duplicado de factura		81,57	
+PE Costo de Mercaderías vdas	343,00	(17.150 / 50)	
-A Mercaderías s/costo de venta fact xx		343,00	
<u>15/04/95</u>			
-P Proveedores c/c	605,00		
-M I.V.A.- Crédito Fiscal		105,00	
-RP Int (-) a devengar S/original nota de crédito xx		500,00	

15/04/95

-P	Proveedores c./c	20.539,75	
-A	Banco Nación cta cte		20.000,00
+P	Cheques diferidos Emitidos		539,75
S/	original recibo xx		

Resumen de saldos :

M E R C A D E R I A S			COSTO SERV EXTERNOS A IMP.		
S/orig fact xx	16.650	343 Cmv	S/orig fact xx	175	
			S/orig. nd xx	150	
Saldo	16.307		Saldo	325	

Luego se debería proceder a descargar la cuenta de movimiento, para ello se debería determinar el costo estimado de un televisor a su valor de contado.

Se sabe que su valor unitario de contado es de ...	\$ 333,00
que en concepto de flete	\$ 3,50
que en concepto de embalaje	\$ 3,00
Total costo estimado por unidad	\$ 339,50

¿cuántos televisores quedan en existencia?..

Repuesta: quedan 49 unidades. Entonces $49 * 339,50 = 16.635,50$

Valor contabilizado hasta el momento en la cuenta mercad. **16.307,00**

Agregar al activo en existencia **328,50**

Contablemente el ajuste para realizar la asignación sería :

Libro Diario

	Debe	Haber
+A Mercaderías	328,50	
M Costo de servicio interno a imputar		325,00
- Pe Costo de mercaderías vendidas		3,50
S/imputación del costo de servicio interno		

Si se completa la mayorización se llega al mismo resultado que si se hubiese registrado paso por paso las notas de créditos y débitos posteriores a la compra. Reitero, ésta es solo una propuesta práctica como medio de aproximación a la realidad cotidiana que tiene una empresa, y la transgresión a conceptos teóricos se ve superada en el momento de llegar a un resultado similar.

Es decir: **Mercaderías** **Costo de las mercaderías vendidas**

$$16.307,00 + 328,50 = 16.635,50$$

$$343,00 - 3,50 = 339,50$$

La Realidad cotidiana de una empresa: mayor cantidad de productos para realizar la asignación correspondiente. El anterior ejemplo intentó demostrar el funcionamiento de la cuenta de movimiento y el ajuste

que se realiza al final de un período, si se quiere mensual. Pero nótese que mientras más conocimiento se tenga en una economía estabilizada del costo de cada producto, más lejos se está de generar un resultado totalmente diferente a que si se realiza la asignación en forma específica.

Si es que no se quiere adoptar la vía más fácil para resolver este problema, se debería contar con una información estadística acerca del valor de costo de cada unidad, para luego utilizarla al momento de realizar la asignación. Ante movimientos en algunos de los factores que forman parte del costo, se debería proceder a realizar la asignación de la cuenta de movimiento para equilibrar la distribución en los costos ya sufridos. Si el cambio de precio se repite a menudo, ya no nos sirve ningún sistema de cálculo de costo incurrido; sería necesario recurrir al costo de reposición corriente (punto 3.1.7 de la F.A.C.P.C.E.)

Otro ejemplo que incluye a varios productos.

Supongamos que las cuentas costo de servicios externos a imputar y mercaderías tienen los siguientes saldos:

Costo de Servicios internos a imputar	Mercaderías
9.390	100.100

El detalle de los bienes de cambio es el siguiente:

Producto	cantidad	\$ por unidad	\$ total / unidades
A	4.000	200	= 80.000
B	500	10	= 5.000
C	100	1	= 100
D	100	150	= 15.000
Total = mayor mercaderías 100.100			
Valor de costo estimado por unidad:			

Producto	Valor contado	Servicios externos estimado por fletes, embalajes, etc.	
A	200,00	4,00	= 204,00
B	10,00	1,00	= 11,00
C	1,00	0,10	= 1,10
D	150,00	8,00	= 158,00

Es decir que:

Productos	Cantidad en E. F	Precio estimado por unidad	Precio por total unid.	Contabilizado
A	4.000	204,00	81.600	80.000
B	500	11,00	5.500	5.000
C	100	1,10	110	100
D	100	158,00	15.800	15.000
Total		103.100	100.100	

Luego se procederá a registrar el ajuste por asignación de cargos intangibles al costo.

Libro diario

	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
Mercaderías	3.000	
Costo de venta	6.390	
Costo de Serv. Ext. a imp.		9.390

Mayorizando:

Mercaderías	Costo de Serv. Externos a Imputar	
100.100	9.390	9.390
AJ. 3.000		
103.100		Cuenta Saldada

Una última reflexión al respecto: es muy probable que pese a los esfuerzos, se caiga en la determinación de costos estándares, sin embargo la propuesta que efectúo propone tratar de utilizar los importes de costos realmente sufridos a menos que se utilice el costo de venta a valores corrientes.

3.4 Valuación al cierre del ejercicio - costo de venta y la existencia final de mercaderías.

Siguiendo la misma tónica de análisis, este tema será abordado por la corriente tradicional y por la RT Nro 10 de la F.A.C.P.C.E. Con relación a la aplicación del modelo vigente (RT 10), creo necesario aclarar que no es lo mismo valuar por valor corriente solo a la existencia final de mercaderías, que hacerlo con todos los elementos de la fórmula de determinación del costo. En este tema voy a ser reiterativo **(10)**.

En esta parte, se presenta la determinación del costo de mercaderías vendidas, valuando cada elemento de la fórmula (de determinación del mismo) con importes homogéneos de costo; luego, al comparar el monto de dicha existencia con el valor corriente de cierre, surgirá o no un resultado por tenencia.

Nótese que cuando el punto 3.5 de la R.T 10 de la F.A.C.P.C.E determina la forma de valuar los bienes de cambio, lo hace teniendo en cuenta el valor corriente de la existencia final y se puede incurrir en un error , creyendo que se determinó por ello, un costo a valor corriente. Es decir que, si en la fórmula de determinación del costo de venta, (si se opta por utilizar los valores de ingreso salvo en existencia inicial) se mezcla:

Ex. Inicial : a valor corriente del ejercicio anterior

Compras: a valor de costo (corriente al momento de la compra)

Ex. Final: a valor corriente de cierre.

Se logra un costo erróneo, ya que en la fórmula no se utilizan valores homogéneos, agravado hoy por la vigencia del decreto 316/95 y la resolución profesional 140/96 **(11)**.

Ex. Inicial :	1 unidad valor de apertura	\$	100
Compra :	1 unidad valor de compra	\$	110
Ex. Final :	1 unidad valor de mercado	\$	120

(10) Recordemos que la RT 10 de la F.A.C.P.C.E. permite determinar el costo de venta a valores corrientes, aunque no lo exige a la mayoría de las empresas En consecuencia las empresas que no están obligadas, determinan el costo de venta como se venía realizando antes de la vigencia de esta .

(11) Resolución de la junta de gobierno de la F.A.C.P.C.E. que propone efectuar el ajuste por inflación obligatoriamente cuando el ritmo de incremento de los precios supere el 8 % anual. Por su parte el decreto 316 del P.E obliga a los organismos de control a rechazar la información contable en moneda constante.

En este ejemplo se ve claramente que es muy común creer que se sale del principio valuación al costo (que sí ocurre con relación a la existencia inicial y final), con solo valuar la existencia final de mercaderías a un valor presente. El costo de mercaderías vendidas no es de \$ 90, aún en el caso de una reexpresión, técnicamente hay un error y es que en el costo hay implícito un resultado por tenencia.

En segundo lugar y con relación también a la aplicación de la RT Nro 10 de la F.A.C.P.C.E, se realizará un ensayo de lo que podría resultar la determinación del costo de venta a valores corrientes, el que solo se logra utilizando sistemas de inventario permanente.

También se desarrollará el tema, costo reexpresado, como una alternativa de aplicación prevista en la RT 10 de la F.A.C.P.C.E.

3.4.1 Corriente tradicional: (sistema de diferencia de inventario global)

Entre los principios fundamentales que cimientan el modelo (con relación a este tema), primero se debe cumplir con el principio del costo para determinar el **costo de venta** y luego se verifica si valuando la existencia final de mercaderías por dicho valor permite cumplir con el principio de prudencia.

El principio de costo determina que si no se justifica utilizar otro método de valuación se debe elegir siempre y ante todo el valor verdadero de adquisición, de tal manera que se refleje la posición real asumida por la empresa.

Recordemos que esta corriente doctrinaria determina que el valor de ingreso al patrimonio de los bienes de cambio y de uso, será igual a su valor de compra, deducidos los descuentos comerciales (bonificaciones), más los gastos necesarios para poner la mercaderías en depósito, si se trata de un bien de cambio, o para poner el bien en funcionamiento, si es un bien de uso. Se aconseja registrar por separado los descuentos de caja y los intereses (financieros).

El principio de prudencia, por su parte, recordemos que establece que, en caso de tener dos valores de activo se debe optar por el menor de ellos. También se desprende de este principio que las pérdidas se registran cuando se conocen, en tanto que las ganancias sólo cuando se hayan realizado.

Una vez que se determina el costo de venta utilizando por cada elemento de la fórmula los valores de ingreso al patrimonio, se verifica si se cumplió con el principio de prudencia. Al respecto pueden presentarse dos casos: que la existencia final de mercaderías a valor de costo sea inferior en su importe al de mercado o viceversa. Si ocurre lo segundo se deberá ajustar el valor de la existencia final, tema que más adelante explicaré.

El valor de mercado surge por comparación entre el valor de reposición siempre y cuando esté entre los límites máximos establecidos por el V.N.R (valor de venta menos los gastos necesarios para realizarla) y un valor límite mínimo compuesto por el VNR menos el margen normal de utilidad(12).

Así por ejemplo, si una bicicleta para la reventa tiene un valor de reposición \$ 90, valor de venta \$136, (no hay gasto de venta) y el margen de utilidad normal 40 %, el importe a tomar como valor de mercado es de \$ 90, puesto que es inferior al límite máximo (\$ 136) y no menor al límite mínimo (\$90).

Es decir.....

Valor de costo de la E.F	Valor de adquisición + gastos necesarios hasta poner la mercaderías en depósito - bonificaciones comerciales
Valor de Mercado de la E.F	Valor de reposición Límite máximo : Valor neto de realización : valor posible de venta - gtos directos que ocasionaría esa venta Límite mínimo : V.N.R menos el margen de utilidad normal.

Para cumplir con el principio de prudencia se tomará primero el valor de mercado y luego ese valor se compara con el valor de costo; el menor entre ellos dos conformará el valor de la existencia final de mercaderías.

Vayamos a un ejemplo :

E I	+	COMPRAS	- E. F	= COSTO MERC. VDAS
400.000	+	200.000	- 150.000	= 450.000

Existencia final :	
Valuadas al costo	= \$ 150.000
Valuadas a valor de mercado	= \$ 161.000

Como se podrá observar en este primer caso, cumpliendo con el principio de **costo**, se cumple con el principio de **prudencia**, porque sobre dos valores de un mismo activo, es decir, sobre la existencia final de mercaderías, se toma el menor de ellos.

Los asientos contables serán entonces:

Si se usa la cuenta **compra** durante el ejercicio y **mercaderías** para la existencia final.

Fecha de cierre ejercicio contable

(12) Véase Fowler Newton, Contabilidad Superior, ed .Macchi

Libro diario

	Debe	Haber
+A Mercaderías	200.000	
--A Compras (se ha producido el aumento de activo al comprar)		200.000
Por traspaso de las compras del ejerc. a la cta Merc.		
+Pe Costo de Merc. Vendidas	450.000	
-A Mercaderías		450.000

**Por determinación del costo
anual de Merc. vendida**

MERCADERIAS		
El	400.000	
COMPRAS	200.000	
COSTO ANUAL		450.000
Saldo	150.000	

Este saldo se expondrá en el balance general y comparado con el valor de mercado es el menor, por lo tanto no hay que hacer ningún ajuste más.

Podría haber ocurrido lo contrario, es decir que, la existencia final de mercaderías a valor de costo, resultase superior a que si se valuara por su valor de mercado.

Aún en este caso, se debe cumplir a rajatabla primero con el principio de valuación al **costo** y luego con el de **prudencia**. Esto es así porque como lo expresé anteriormente, no se puede mezclar en la fórmula de costo valores heterogéneos. Esta afirmación es válida también para criticar la no reexpresión de la información contable expuesta a los efectos de la inflación.

Ejemplo : El \$ 45.000 , Compras \$ 140.000

Existencia según inventario final \$ 50.000 a valor de costo \$ 47.000 a valor de mercado
--

$$El + Compras - Ex. Final = Costo de merc.vdas$$

$$45.000 + 140.000 - 50.000 = 135.000$$

A valor de costo, pese que es superior a su valor de mercado al cierre.

Ya se ha cumplido con el principio de valuación al **costo**, pero la existencia final de mercaderías quedó valuada por el mayor valor entre los dos; es decir no se cumple con el principio de **prudencia**. Además establece el principio de prudencia que las pérdidas se deben registrar cuando se conozcan no requiriendo lo mismo para considerar a una ganancia (que se haya realizado).

Contablemente: al cierre del ejercicio

Libro diario

	Debe	Haber
+A Mercaderías	140.000	
-A Compras		140.000
S/ traspaso de las compras del del ejercicio a la cta merc.		

Luego

+Pe Costo de merc. Vendidas	135.000	
-----------------------------	---------	--

-A Mercaderías
S/ costo de venta anual

135.000

Finalmente para cumplir con el principio de prudencia

+Pe Desvalorización de mercaderías	3.000	
+Ra Previsión p/desv. Mercaderías		3.000
S/desvalorización al cierre de la		
Existencia final de mercaderías		

<i>M E R C A D E R I A S</i>		<i>P R E V / D E S V . M E R C .</i>
<i>El</i> 45.000		3.000 aj. al cierre
<i>Compra</i> 140.000		
<i>Costo</i>	135.000	3.000 Saldo
Saldo 50.000		
<i>C O S T O D E M E R C . V D A S</i>		
<i>costo anual</i> 135.000		
Saldo 135.000		

y en la exposición:

Activo		Pasivo
Mercaderías	50.000	
-		
Prev/ p/desv.merc	3.000	
Total	47.000	Patrimonio Neto

Mercaderías, luego de ser regulada por la previsión, se expone al valor de mercado por ser menor que si se hubiese valuado a valor de costo. Si bien en el estado de resultados, aparece una cuenta de

resultado negativo que es la desvalorización de mercaderías, recuerdo que la cuenta de contrapartida (previsión) evita la disminución de las mercaderías, de esta forma no se viola el principio del costo.

En este ejemplo suponemos que hay una tendencia a la disminución del precio del bien a valuar. Distinto sería el caso de que la desvalorización de la mercadería sea definitiva; ya sea por causas como deterioro o por estar fuera de moda. Algunos trabajos propiciaban la disminución directa de la cuenta de mercaderías, pero creo que a los efectos de mantener puro el modelo, se debería usar una cuenta reguladora de activo, aunque no una previsión. Utilizando una cuenta reguladora del activo se reduce la complejidad de tener que asignar esta baja a cada existencia en particular.

Además conceptualmente, el costo de venta no sería tal si no se incluye en la fórmula de determinación del mismo el resultado por tenencia (tema que explico en punto 3.4.2.1).

3.4.2 R.T 10 de la F.A.C.P.C.E. (costo de venta a valores de ingreso al patrimonio y valuación de la existencia

**final de mercadería conforme a lo dispuesto por la
R.T 10 de la F.A.C.P.C.E)**

3.4.2.1 Valuación por costo de reposición. (valor corriente de entrada)

Para aquellos bienes que requieren cierto esfuerzo para su comercialización (que son la mayoría de los bienes de cambio) se toma el valor corriente de entrada, establecido en el punto 3.5 de la RT 10 de la F.A.C.P.C.E, es decir valor de reposición de la existencia final. Al respecto el anexo I de la misma norma, establece distintas alternativas que se listan con carácter enunciativo para lograr dicho valor:

Directos

1)- Lista de precio o cotizaciones de proveedores, correspondientes a las cantidades habituales que compra la empresa. Naturalmente que aplicando esta norma, el costo de recompra debe contemplar los descuentos comerciales y su valor de contado; ambos afectan al costo de adquisición. Entonces cuando el anexo habla de cantidades habituales, lo hace para poder tener en cuenta los conceptos precedentes enunciados de tal manera que se logre el valor presente de él.

Por ejemplo si la empresa compra habitualmente 100 bicicletas, debería conocer aparte del precio unitario, cual sería la bonificación por cantidad que lograría por esa compra, el valor contado y los gastos necesarios para que esa mercadería esté en condiciones de ser vendida.

- Si las 100 bicicletas tienen un precio unitario de \$ 60 cada una + I.V.A.
- Si por esa cantidad se logra una bonificación del 3 %.
- Si el valor de lista por las 100 unidades, tiene implícito un interés de \$ 116,40 .
- Si el cargo total por flete es de \$ 100 .

Resumen :	100 bicicletas \$ 60 c/una	=	6.000,00
	bonificación por cant. 3 %	=	180,00
	Intereses implícitos sobre el valor de lista	=	116,40
	Fletes	=	100,00
	Total	=	5.803,60

100 bicicletas \$ 5.803,60 ————— es decir \$ 58,04 es el valor de reposición unitario de la bicicleta al cierre del ejercicio económico.

- 2)- Precios de compras efectivas del último mes. Esto siempre y cuando no estemos en un proceso inflacionario importante, produciendo un cambio significativo en el precio relativo de los bienes.
- 3)- Precios convenidos sobre órdenes de compras, pendientes de recepción.
- 4)- Publicaciones de precios , en revistas, boletines y otras publicaciones.
- 5)- Otras formas de cotización.

Aproximaciones

- 1)- Reexpresión de precios de compras efectivas sobre la base de índices específicos del rubro en cuestión.
- 2)- Presupuesto para rubros de gastos y costos de producción.
- 3)- Otros

Valuación por Costo Reexpresado

La última parte del punto 3.5 de la RT 10 de la F.A.C.P.C.E, acepta en caso de imposibilidad de determinar o estimar el valor de reposición de la existencia final, que se use el costo original reexpresado en moneda constante.

Síntesis del punto 3. 5 de la RT 10 :

Se debe valorar la existencia final de mercaderías, de aquellos bienes de cambio que no son fungibles, que no tienen mercado transparente y que necesitan de un esfuerzo determinado para su comercialización, a su valor de reposición conforme a uno de los métodos directos o aquellos que logran una aproximación.

En caso de no poder lograr el valor de reposición del bien, se puede utilizar el costo reexpresado a moneda constante. Hoy el ajuste por inflación se ha discontinuado, conforme lo instrumenta el decreto nro 316/95 del Poder Ejecutivo Nacional, a partir del 1 de setiembre de 1995.Sin embargo la RT 10 de la F.A.C.P.C.E. mantiene vigente dicho mecanismo a los efectos de lograr en los estados contables una

unidad de medida homogénea (punto 2.2 RT 10). Recuerdo que la pauta orientativa emanada de la Res. 140/96 (F.A.C.P.C.E), no invalida desde un punto de vista técnico, el argumento de mantener la reexpresión, aún cuando los coeficientes de corrección fuesen bajos. Si bien entra a jugar la significatividad de la variación producida entre expresar los estados a moneda constante o histórica, ésta no es la única causa efecto que se tendría que tener en cuenta. Depende de otros factores endógenos al ente, como ser la estructura y composición del activo a través del tiempo, monto del capital expuesto , etc.

Por otra parte, y en función del principio de **significatividad**, si los montos del ajuste a realizar son importantes, se debería proceder a expresar los estados contables a moneda constante, aunque se plantee una dicotomía con lo dispuesto por el Decreto 316/95**(13)**.

Ejemplo práctico : suponiendo que la empresa , aplicando la RT 10 F.A.C.P.C.E, opta por no utilizar el costo de venta a valores corrientes (imposible de aplicar en actividades comerciales, cuando el costo de venta se calcula por diferencia de inventario).

El	+	Compras	-	Ex. Final	=	C.M.V.
400.000	+	350.000	-	170.000	=	580.000

(Suponemos que no hubo cambios en el precios relativo de los bienes).

La existencia final a los efectos de determinar el costo de venta debe expresarse a valor de costo, y no a valor de mercado. Luego en la exposición a diferencia de la corriente tradicional se llevará a su valor de reposición, reconociendo un resultado por tenencia para el caso de que haya una diferencia.

He visto muchos balances en donde se expresa en nota que se ha valuado a la existencia final de mercaderías a valor de reposición, pero en el anexo de determinación del costo de venta no veo el resultado por tenencia. La confusión sospecho, ocurre al no apreciar, que los valores de reposición de la existencia final, no asegura que se determine el costo a valor corriente.

Es decir se debe expresar toda la fórmula a valor de costo, o costo reexpresado, pero no se debe mezclar un valor con el otro si es que se desea evitar un error técnico.

Retomando el ejemplo :

M E R C A D E R I A S

Ex. In	400.000	
Compras	350.000	
Costo de vta		580.000
Saldo	170.000	

Ahora se procede a valorar la ex. final a valor de reposición

(13) Véase trabajo presentado en la 17 Jornada Universitario de Contabilidad por Dra C.P María Ester Ale "S.O.S veracidad en peligro".

Ex. Final de merc.	A valor de reposición	\$ 170.890
	A valor de costo	\$ 170.000
	Resultado por Tenencia	\$ 890

Los asientos contables en el libro diario al cierre del ejercicio:

	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
+Pe Costo de Mercaderías vend.	580.000	
- A Mercaderías		580.000
Por el costo anual de merc.vendidas		
+A Mercaderías	890	
+G Resultado por tenencia bs cambio		890
Por ajuste valor E.F. de mercaderías		

Resumiendo:

M E R C A D E R I A S

Ex. Inicial	400.000	
Compras	350.000	
Costo de vta		580.000
Aj. Res.p/ten.	890	
Saldo	170.890	

En el Anexo de determinación del costo de Venta

Existencia Inicial	\$ 400.000
Compras del ejercicio	350.000
Ex. final (a valor reposición)	(170.890)
Costo de venta de mercaderías	580.000
Resultado por tenencia mercaderías	(890)

***A este anexo hace falta agregarle los cargos del sector compras y control de calidad**

En caso de que el valor de reposición de la existencia final de mercaderías sea inferior al valor de costo; arrojará esta, un resultado por tenencia negativo.

Ejemplo :	Ex. Final a valor de reposición	\$ 168.500
	Ex. Final a valor de costo	\$ 170.000
	Result. por tenencia bs de cambio	\$ -1.500

En el libro diario se repiten el primer asiento y en lugar del segundo se hace el siguiente

	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
+PE Resultado por tenencia bs de cambio	1.500	
-A Mercaderías		1.500
Por ajuste valuación bs de cambio		

Ejemplo práctico: existencia final por costo reexpresado, conforme a la última parte del punto 3.5 de la RT 10 de la FA.C.P.C.E.

El	+	Compras	-	Ex. Final	=	C. merc. Vdas
105.000	+	marzo 96 308.000	-	96.000	=	497.000
		oct. 96 180.000				

Ex. final ejercicio anterior

Calculada por método P.E.P.S

Datos: la existencia final está conformada por 96 unidades de \$1.000 cada una y coincide con unidades adquiridas en el mes de octubre de 1996.

Los coeficiente de ajuste proporcionado por el I.N.D.E.C, nivel general mayorista son los siguientes:

Diciembre 95 a diciembre del 96 1,03

Marzo del 96 a diciembre del 96 1,02

Octubre del 96 a diciembre del 96 1,01

No hay posibilidad en este caso de lograr el valor de reposición de la existencia final de mercaderías, caso contrario no se debería usar este valor (costo reexpresado de la E.F).

El	+	Compras	-	Ex. Final	=	Costo. Merc.vda
105.000	+	308.000	-	96.000		
-		x 1.02				
		180.000				
x 1,03		x 1.01		x 1,01		

$$108.150 + 495.960 - 96.960 = 507.150$$

Contablemente:

MERCADERIAS		
El	105.000	
Comp.	488.000	
R.E.I	11.110	
C.M.V		507.150
Saldo	96.960	
Existencia final a valor reexpresado		

En el libro Diario:

	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
+A Mercaderías	11.110	
+G R.E.I (Result. Por Exp. a la Inf.)		11.110
Por reexpresión del ejercicio		
+Pe Costo de Mercad. Ventidas	507.150	
- A Mercaderías		507.150
Por registro del costo de venta anual		

3.4.2.2. Valor corriente de salida

Para aquellos bienes que tienen un mercado transparente, son fungibles y para su comercialización no se requiere un esfuerzo significativo, se debe usar como valor corriente (es el valor corriente puro) al valor de cotización de venta al cierre (si es representativo) y se le debe restar los gastos en los que incurriría la empresa si realizara esa operación.

Ejemplo : Existencia de 25.000 ovejas

Valor de mercado al cierre del ejercicio contable \$ 124 c/una

Gastos que debería sufrir la empresa para poder concretar la venta, entre ellos , fletes a cargo del vendedor, comisiones, impuestos y otros similares. \$ 12 c/una

Valuación al finalizar el ejercicio económico de estas ovejas destinadas a la venta.

$$25.000 \text{ ovejas } \times 112 = 2.800.000$$

La valuación de la existencia final de esta forma no responde a un capricho; si recordamos lo desarrollado en la primer parte de este trabajo, en lo que refiere al valor límite de los activos, veremos que en muchos casos, en estos tipos de bienes el valor de reposición es superior al de su valor de venta.

Es decir que, si valuáramos el activo a su valor corriente de entrada, estaríamos superando el valor límite máximo que es el V.N.R. Imaginemos el siguiente ejemplo: la empresa no tiene crianza de propia producción de ovejas, sino que las adquiere en el mercado a los efectos de comercializarla casi en forma inmediata (aprovechando el momento que brinde mas rentabilidad).

Tomando el ejemplo desarrollado, a valor de reposición tendríamos que el valor de la existencia será:

Valor de compra en el mercado 25.000 ovejas a \$ 124 cada una = \$ 3.100.000

a este valor se le debe adicionar los gastos que ocasionaría la compra

El valor neto de realización es de \$ 2.800.000

Conclusión : el valor de reposición de este activo supera el límite de valuación produciendo una sobrevaluación de riqueza.

Se aclara que para determinar el costo de venta, aún en este caso, si la empresa no adoptó el criterio de hacerlo por su valor corriente, debe hacerlo de igual forma que en el caso anterior.

3.4.3. El costo de venta a valor corriente **(Punto 3.1.7 de la R.T 10 de la F.A.C.P.C.E.)**

Ante todo, la RT 10 de la F.A.P.C.E en su parte resolutive enuncia que es obligatorio el cálculo del costo a valores corrientes enunciado en el punto B.3.17, solo para los entes incluidos en el artículo 299 de la ley 19.550 (y modificación) y a partir del tercer ejercicio de aplicación de la presente norma. En los restantes casos se admitirá que los costos de venta sean los costos históricos reexpresados en las condiciones indicadas en la RT 6 de la F.A.C.P.C.E.

Retomando :

Acerca de la aplicación de valores corrientes, en reemplazo de los tradicionales principios de costo y prudencia en la valuación de las existencia de mercaderías, hay mucha bibliografía. El tema fue suficientemente tratado, en el punto anterior pudiendo resumirse y de la siguiente manera.

EX. INICIAL + COMPRAS - EX. FINAL = COSTO DE VENTAS

Luego se procede a reexpresar cada una de las partidas a valores de cierre quedando la existencia final a valor de costo reexpresado (si es que se toma los valores a moneda constante), y si la existencia final no coincide en su importe con el valor de mercado, existirá un resultado por tenencia positivo o negativo.

Sin embargo, el costo de mercaderías vendidas está representado aún por el costo reexpresado - o- en su caso histórico y no por el corriente, (tratado ya en el punto anterior) es decir que con este procedimiento se valúa a valor corriente solo la existencia final y no el costo.

Al respecto la RT 10 de la F.A.C.P.C.E. enuncia en su apartado 3.1.7 con relación a las partidas del estado de resultados originadas en operaciones de intercambio que “ **los ingresos se determinarán a su valor de contado del mes de realización de las operaciones que los generaron** ”.

Los costos se computarán por su valor corriente de contado del mes en que se reconocen. El fin perseguido es la determinación de un resultado, que sea la diferencia entre un ingreso proveniente de una venta y un costo representativo del valor corriente del bien vendido. Los valores así computados en cada mes se reexpresarán en moneda constante para integrarlos con los de los restantes meses que conforman el período contable.

En primer término se hace necesario imputar el costo de reposición de la venta en forma instantánea al momento de realizar la transacción y contar con una información mínimamente mensual de los bienes de cambio. Si la empresa realiza un sistema de inventario permanente de éstos, se podrá cumplir con la norma, aunque el gasto generado en el sector administrativo y de costo (aún en la empresa comercial) será alto.

Se desarrollará en primer lugar el procedimiento realizado para valuar el costo y la existencia de los bienes de cambio a valor corriente, por medio de inventario permanente y luego se intentará una aproximación en el calculado en forma global.

Supongamos que representamos un solo movimiento de venta producido en la ficha stock:

Mes de abril

EX. INICIAL + COMPRAS - EX. FINAL = COSTO DE VENTA

4.000	+	5.000	-	2.000	=	7.000 unidades
3.920	+	5.000	-	1.960	=	6.960 Costo histórico método U.E.P.S.
4.000	+	5.000	-	2.000	=	7.000 Valor corriente a \$ 1 por unidad - mes ab.
4.037,60	+	5.150	-	2.018,80	=	7.168,80 Histórico reexpres. coef. 1,03 (ab a dic) =

Si la mercadería del mes de abril, fue vendida en \$ 8.000, nos encontramos con :

	<u>Valor de costo</u>	<u>Valor cte de reposición.</u>
VENTAS	8.000	8.000
COSTO DE VENTAS	6.960	7.000
UTILIDAD BRUTA	1.040	1.000
	Resultado provisorio por tenencia	40
	Utilidad provisoria	1.040

En tanto que al cierre del ejercicio:

COSTO HISTÓRICO REEXPRESADO	\$ 7.168,80
COSTO CORRIENTE REEXPRESADO	\$ 7.210,00
VENTA A VALOR CORRIENTE ABRIL REEXPRESADA	\$ 8.240,00
COSTO A VALOR CORRIENTE REEXPRESADO	\$ 7.210,00

Ahora observemos el siguiente ejemplo correspondiente al mes de noviembre :

EX. INICIAL	+	COMPRAS	-	EX. FINAL	=	COSTO DE VENTA
100 unid. \$ 0.90 c/u		70 unid. \$ 1 c/u		150 unid.	=	50 unidades
		30 unid. \$ 1,20 c/u				

Si el valor corriente al finalizar en mes de noviembre es de \$ 1,20, una solución podría ser:

120	+	120	-	180	=	60 costo valor corriente
						\$ 1,20 por unidad

Pero, ¿qué pasaría si las 50 unidades se han vendido antes de comprar las 70 y 30 unidades?

Primer momento

EX. INICIAL	+	COMPRAS	-	EX. FINAL	=	COSTO DE VENTA
100	+	0	-	50	=	50 unidades
90	+	0	-	45	=	45 Valor corriente del momento \$ 0,90 p/u.

Luego :

50	+	70	-	120	=	0 unidades
50	+	70	-	120	=	0 valor corriente del momento \$ 1 p/u

finalmente :

120	+	30	-	150	=	0 unidades
144	+	36	-	180	=	0 valor corriente del momento \$ 1,2 por unidad

Si consideramos la venta en \$ 60 tendríamos :

Tomando el valor corriente de la venta correcto

Cálculo mensual

Venta	\$ 60
Costo	\$ 45
Result. del intercambio	\$ 15

Result. provisorio por tenencia compra	\$ 29
1 paso \$ 5	
2 paso \$ 24	

Venta	\$ 60
Costo	\$ 60
Resultado del interc.	\$ 0
Resultado provisorio por tenencia	\$ 44 (\$ 29 de E.F +\$ 15 Costo)

Resultado	\$ 44	Resultado	\$ 44
------------------	--------------	------------------	--------------

MERCADERÍAS	
\$ 90	\$ 45
\$ 70	
\$ 36	

saldo \$ 151
\$ 29 Result. provis. por tenencia

MERCADERÍAS	
\$ 90	\$ 60
\$ 70	
\$ 36	

saldo \$ 136
\$ 44 Result. provis. por tenencia

Ef \$ 180

CORRECTO

Ef \$ 180

INCORRECTO

CONCLUSIÓN:

Si el precio de los bienes de cambio se mantiene estable, el procedimiento de valuación a valores corrientes podría realizarse una vez al mes, pero ante un pequeño cambio producido en ellos no se cumpliría con el costo corriente efectivo, sino con una aproximación a él. En las fichas de stocks sería

(se retoma el ejemplo inicial correspondiente al mes de abril - página nro 33)

Supuestos de los movimientos sufridos por el bien de cambio :

Fecha	Detalle - movimiento
08/04/96	Venta de 2.000 unidades
12/04/96	Compra de las 5.000 unidades
18/04/96	Venta de 5.000 unidades

Ficha de stocks (ajuste mensual, precios estables)

día/mes/año	entrada		salida		saldo	
	unid.	importe	unid.	importe	unid.	importe
04/ 04 /96					4000	3920
08/ 04 /96			2000	1960	2000	1960
12/ 04 /96	5000	5000			7000	6960
18/ 04 /96			5000	5000	2000	1960
30/ 04 /96	Aj. mensual	\$ 80 *		\$ 40 *	2000	2000

* ajuste mensual valor corriente \$ 1 p/unidad . $4000-3920 = 80$ Existencia inicial
 $7000-6960 = 40$ Costo de venta

Ficha de stocks (imputación valor corriente al momento de efectuarse la venta, procedimiento técnico correcto).

(se retoma el ejemplo correspondiente al mes de noviembre - página nro 34)

FEC HA	ENTRADAS		SALIDAS		SALDOS CORRIENTES		
	unid.	importe	unid.	Importe	importe.cte	unid	Importe
11/11/96 Existencia					0,90	100	90
12/11/96 Venta			50	45	0,90	50	45
15/11/96 Compra	70	70			1,00	120	120
17/11/96 Compra	30	36			1,20	150	180
Suponiendo una nueva venta			1	1,30	1,30	149	193,70

Si al momento de vender 1 unidad mas el costo de reposición es de \$ 1,30, se valoraría el costo y la existencia final por

ese precio.

No hace falta describir lo complejo y costoso que puede resultar imputar en forma permanente valores corrientes, tanto en los costos de las ventas como en las existencias. Es necesario contar con un centro de costos, integrado plenamente con los sistemas de cómputo, aun en las empresas comerciales. No se desprecian sin embargo los beneficios que este sistema reportaría en lo que respecta a la calidad de la información.

3.4.3.1 Momentos en el que se traduce el valor de inventario a valor corriente

- 1)- cuando se compra : éste constituye el valor corriente del momento(a menos que se obtenga un valor de contado especial a una tasa de descuento superior a la que otorga el mercado), pues toda la existencia en ese momento se deberá traducir al mismo.
- 2)- cuando se efectúe venta: se deberá conocer el precio de reposición, si es que se trata de bienes que presentan dificultad para su comercialización. Este será el costo a imputar, aunque no coincida con el de la última compra.
- 3)- al momento de efectuar otros movimientos típicos de este rubro, como ser devoluciones tanto de compra como venta.
- 4)- al finalizar el mes
- 5)- al finalizar el ejercicio.

3.4.3.2 Aspecto contable (incluye el R.E.I) considerando los valores corrientes en moneda constante

Cuando refiero al resultado por tenencia mensual, como parcial y no definitivo, lo hago justamente porque este valor entra en el momento de cierre de ejercicio, a mezclarse con el R.E.I. Es decir se observa un resultado por tenencia positivo de \$ 29 (50 unidades por \$ 0,30 de variación c/ una y 70 unidades a \$ 0,20 c/ una) en el mes de noviembre (ejemplo anterior), pero parte de ese resultado tiene implícito al momento de cierre, una parte de R.E.I. (resultado por exposición a la inflación).

Vayamos a un ejemplo (resumen de movimientos extraídos de la ficha de stock):

Supuestos a tener en cuenta:

- A efectos de simplificar y poder observar de mejor manera los detalles del ejemplo, suponemos que se ha realizado en el ejercicio contable una sola venta y al momento de producirse tal, el precio de reposición era de \$ 1,20. Al cierre del ejercicio el valor de reposición del bien en cuestión se mantiene en \$ 1,20.
- Coeficiente de Reexpresión desde el momento de la compra / venta al cierre 1,16

EI	+	Compras	-	Ex.Final	=	Costo de venta
0	+	100	-	70	=	30 Unidades
0	+	100	-	70	=	30 Costo Histórico
0	+	116	-	81,20	=	34,80 Costo Reexpresado
0	+	120	-	84	=	36 Costo Corriente
0	+	139,20	-	97,44	=	41,76 Costo corriente a moneda constante

Libro Diario

Momento de la compra

+A Mercaderías	100,00	
+P Proveedores		100,00
S/ original factura nro xx		

Momento de la venta :

+Pe Costo de Mercader. Vdas	36,00	
- A Mercaderías		36,00
S/ costo dupl. Fact. xx - valor cte		
+A Mercaderías	20,00	
+G Result. provisorio por tenencia		20,00
S/ ajuste a valores ctes		

Hasta aquí los valores de mercaderías contabilizados:

M E R C A D E R I A S

Compras	100,00	
Costo v. cte		36,00
Ajuste del mes	20,00	
Saldo del mes	84,00	

Al cierre del ejercicio**Ajustes contables**

	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
- G Result. parcial por tenencia	20,00	
+G R.E.I		16,00
+G Result. por tenencia bs de camb.		4,00
S/ajuste anual del R.E.I y R.por tenencia.		
+PE Costo de mercaderías vdas	5,76	
+Gan R.E.I		5,76

Diciembre (fecha de cierre): mayorización final

Mercaderías	R.E.I	C.M.Vendidas	Resultado por tenencia
100	16	36	4
36			
20	5,76	5,76	
84	21,76	41,76	4

Es natural que sea compleja la registración contable de los movimientos realizados en la ficha de stocks, porque se cuenta al momento de efectuar la venta y recabar el nuevo valor corriente, con un resultado provisorio por tenencia, que luego se comparará con el histórico reexpresado para saber cual fue el impacto del R.E.I..

Es decir que en el mes xx el resultado parcial por tenencia sería de \$ 20, aunque al cierre el R.E.I en ese período es de \$ 16, de allí surgen los \$ 4. Pero ese R.E.I no se va a conocer si no hasta la fecha de cierre, por lo que primero se asentaría en el mes xx el resultado provisorio por tenencia y luego se ajustaría al final del ejercicio; disminuyéndolo en \$ 16 por el R.E.I.

Centro de costos en empresas comerciales: su función en la empresa comenzará por dar el correcto valor de ingreso a los bienes de cambio, luego valuar el costo y la existencia final a valor corriente, y finalmente determinar los valores que se expondrán en los estados contables. Recordemos que se agrega una nueva tarea al finalizar el ejercicio, y es la de cargar los costos internos de los sectores de compra y control de calidad a los bienes de cambio.

3.4.3.3 Costo a valor corriente: empresa que calcula el costo por diferencia de inventario.

Cuando la empresa calcula el costo una vez por año a través de diferencia global, pierde la posibilidad de lograr un mejor y mayor control sobre los movimientos de su mercaderías. Sin embargo, lo hace por no poder solventar los costos de administración que insumiría un sistema de inventario permanente.

La posibilidad de que esta empresa logre, en un solo cálculo al año, determinar un costo corriente es nula puesto que la misma resolución técnica propicia una valuación del costo al momento de efectuarse la transacción y no anual. He probado esta fórmula que parecería ser la más lógica

$$\begin{array}{l} \text{El (a valor corriente) + compras (a valor corriente) - Ef (valor cte de cierre) = C.M.V} \\ \text{final ej. ant.} \qquad \qquad \qquad \text{del momento} \\ \text{x coef. al cierre} \qquad \qquad \qquad \text{x coef. al cierre} \end{array}$$

Compruebo que, tanto la precedente fórmula como en algunos casos el costo histórico reexpresado con índice de nivel general de precios, se aproxima a lograr el costo corriente de las ventas realizadas, en la medida en que no haya importante fluctuaciones de precio. Es natural que ello ocurra así, puesto que aún en contabilidad histórica reexpresada, difiere el cálculo del costo aplicando por ejemplo el método de asignación P.E.P.S, en ficha de stocks que el calculado por diferencia de inventario.

Concluyo sobre este tema que la empresa que no lleva un sistema de inventario permanente, se resignará a no poder determinar el costo corriente de sus ventas; en su defecto podrá optar por determinar el costo reexpresado, tal como lo señala la parte resolutoria (a menos que sea una de las sociedades incluídas en el art 299 de la ley 19.550) de la RT 10 de la F.A.C.P.C.E.

3.5. Exposición del costo de venta y existencia final de mercaderías al cierre del ejercicio - asignación por cargos internos del sector compras y control de calidad.

Con lo desarrollado hasta aquí, no basta si se quiere cumplir con la totalidad de consecuencias técnicas que derivan de la RT 10 de la F.A.C.P.C.E. Hay un último paso que está implícito en la resolución en el

punto 2.4, y dice: “ se debe asignar al valor del bien la porción de costo de servicios externos (desarrollado al inicio) e internos que permiten poner el bien en condiciones de ser vendido”.

Cuando explícitamente se mencionan los servicios internos sufridos para permitir poner el bien en condiciones de ser vendido, una posibilidad de lograrlo en la práctica sin descartar otras formas de hacerlo, es por ejemplo a través de la asignación estimada de servicios internos y externos a valor de reposición.

Efectuada la asignación de los costos ocasionados en el sector de compras, en el momento de tener que mostrar la información, el instrumento de esta exposición es el anexo de gastos del art.64 y el de costo de venta.

Anexo : determinación del costo de venta

Existencia Inicial de Mercaderías

mas

Compras del ejercicio

mas

Costo del sector compras y control de calidad por servicios internos

Anexo **(14)**

menos

Existencia Final de mercaderías **(15)**

Costo de Mercaderías Vendidas del Ejercicio.

+ - Resultados por tenencia **(para el caso de que no se utilice costo de venta a valores corrientes)**

Contablemente al cierre del ejercicio (valores supuestos) :

Libro diario

	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
+ A Costo de Servicio interno	18.000	
- M Sueldos del sector compras		12.000
- M Cargas Sociales		2.200
- M Luz-gas-tel- sector compras		3.500
- M Generales del sector compras		300
S/ asignación de cargos internos		

(14) A la existencia final de mercaderías tendría que agregársele los cargos proporcionales de servicios sufridos por la misma empresa referidos al sector compras y control de calidad. Debería por nota aclararse el método de asignación que se realizó.

(15) Naturalmente que una parte de los cargos del sector interno de compras y control de calidad cargado en el valor de entrada de los bienes de cambio irá a parar a la existencia final y la otra al costo de venta del año.

Suponiendo que se cuentan con los siguientes valores :

Existencia inicial de mercaderías	400.000,00
	mas
Compras	550.000,00
	mas
Cargos servicios internos (anexo gtos art.64)	18.000,00
	menos
Existencia Final de Mercaderías *	371.915,60
Costo de Mercaderías Vendidas	596.084,40

* Se desarrolla como se asignó la porción del de costo del sector compra en este caso a la existencia final de mercaderías y al costo de venta .

La Existencia final era de \$ 365.000 y dicho importe representaba el 38,42 % del valor de la existencia inicial y compras. La diferencia es decir el 61,58 % de la asignación de cargos internos tuvieron destino en el costo de mercaderías vendidas.

Entonces 18.000 x 38,42 % = porción cargada a la Ex. Final

Es decir :

\$ 6.915,60

+

\$ 365.000,00

\$ 371.915,60

Por su parte el costo de venta hubiese sido de \$ 585.000, sin imputar el cargo interno del sector compras. Dijimos que le corresponde adicionar el 61,58 % sobre los \$ 18.000, lo que nos daría \$11.084,40

Es decir \$ 585.000 + 11.084,40 = 596.084,40

Ahora bien, ¿cómo hago para cargar los \$ 6.915,60 a la existencia final?

¿qué proporción se le adicionará a cada mercadería en particular? ¿y si lleva ficha de stocks?.

Tal vez debería usarse una cuenta global de asignación, que se cancelaría en el próximo ejercicio, es decir, irá a parar al costo de venta del próximo año. Favorecería también el detalle en el inventario general de bienes de cambio

Bienes de Cambio		
100 unidades	xxx	
500 “	vvv	
.....		
.....		
Total valor de bienes de cambio		\$ 365.000,00
Total global cargos del sector compras		\$ 6.915,60
Total General	\$ 371.915,60

3.6 El I.V.A y los bienes de cambio

El impuesto al valor agregado, grava la mayor parte de las compras de bienes y servicios que realiza la empresa . Este no constituye una carga al costo si se trata de un responsable inscripto (el comprador) aunque sí lo sería, si quién compra es un responsable no inscripto en el impuesto un contribuyente del régimen simplificado o un exento.

Creo que no presenta mayores dificultades el registro contable, aunque al respecto tengo una idea tal vez particular. Si se considera al IVA originado por las compras como cuenta de activo y al de ventas como pasivo, nos encontramos con que al final del mes tenemos derecho y obligaciones compensables entre sí. Es sabido que el crédito fiscal se recupera contra el débito fiscal y solo con él. En tanto que el IVA a favor de la empresa originado por regímenes especiales de ingreso directo (retenciones y percepciones efectuadas por terceros a la empresa) se compensaría contra el débito fiscal (si éste no fue utilizado totalmente para recuperar el crédito fiscal), en su defecto se recuperaría contra el IVA acrecentado percibido de los responsables no inscripto .Si

no se recupera de la forma arriba detallada, pasará a formar parte de lo que se llama saldo a favor del artículo 20 párrafo II (de la ley de IVA) para el próximo ejercicio o se podrá usar para cancelar una deuda fiscal nacional distinta a este impuesto.

Lo cierto es que técnicamente me cuesta entender que la empresa tenga un activo en el I.V.A al comprar mercaderías o contratar un servicio gravado, puesto que tal vez en ese momento haya facturado IVA a sus clientes al venderles. Podría interpretarse que al momento de comprar, el IVA crédito fiscal, constituya un aumento total de activo, una disminución de pasivo o ambas cosas a la vez. Por otra parte, de la ley de IVA o su decreto reglamentario no se desprende que el crédito fiscal represente un derecho para el empresario; si en cambio el saldo a favor que surge de la posición mensual en donde hay un crédito fiscal superior a un débito. El artículo 20 párrafo I de la ley de I.V.A. enuncia la forma de recuperar ese saldo.

Una solución al problema es utilizar cuentas reguladoras, como lo enuncian algunos autores . Particularmente yo propongo utilizar cuentas de movimientos en el transcurso del mes y luego, al final del mismo, en el momento de realizar la posición mensual de I.V.A generar un saldo de activo o pasivo según se trate de un importe a favor del contribuyente o de la D.G.I.

Es así que, al final del mes, nos podríamos encontrar con las siguientes cuentas referidas al tratamiento contable del I.V.A.

IVA crédito fiscal tasa general	IVA crédito fiscal tasa diferencial		
15.000	430		
Retenc. y percep. IVA sufridas	IVA debito fiscal	IVA acrecent. no insc.	
1.200	14.000	6000	

Los movimientos anteriores representan el saldo conciliado entre los libros IVA compras y ventas con la contabilidad, al finalizar el mes. A partir de esta fecha, deja de ser unilateral esta información impositiva, puesto que se exterioriza a través de la declaración jurada presentada a la D.G.I.

Libro diario

	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
30/06/19.....		
-M IVA débito fiscal	14.000	
+A Saldo a favor IVA - art. 20 I	1.430	
-M IVA acrecentamiento a no inscripto	6.000	
-M IVA crédito fiscal tasa general		15.000
-M IVA crédito fiscal tasa diferencial		430
-M Retenc. y percep. IVA sufridas		1.200
+P Saldo IVA a depositar		4.800
s/ posición mensual en el IVA mes 06		

Como se podrá observar, el derecho fiscal de la empresa, por ser superior el crédito fiscal al débito, ha tenido origen al final de mes; no en el momento de una compra. Por otra parte, la obligación de pagar los \$ 4.800 surge también a fin de mes. Sólo en este momento se perfecciona el pasivo cierto y determinado hacia la D.G.I.

Resumiendo:

- al efectuar una compra gravada por el I.V.A no se cuenta con un derecho perfeccionado en forma definitiva, teniendo en cuenta la forma de su recupero.
- al vender no puedo afirmar que el débito represente un verdadero pasivo exigible.
- solo surge el derecho u obligación del contribuyente en el momento de confrontar los distintos IVA. el activo o el pasivo se perfecciona a partir de ese momento; antes se cuenta con una situación unilateral, no acordada por la DGI, que evita definir si se trata de un derecho u obligación plenamente perfeccionado.
- los saldos finales, coincidentes con la declaración jurada de I.V.A, son los que constituyen un verdadero derecho u obligación. Recién en este momento se toma una posición patrimonial definida.