



Aplicación de los criterios de reconocimiento y medición de los inventarios para PyMEs

Application of inventory recognition and measurement criteria for SMEs

Lina María López C. *

Martha Cecilia Giraldo**

Leidy Paola Cruz***

Resumen: El presente trabajo hace parte de una reflexión de los autores, a partir de una revisión bibliográfica teórica, explorativa y sistémica sobre la Norma Internacional de Información Financiera, emitidas por la International Accounting Standards Board, y aprobadas en Colombia con la Ley 1314 de 2009, cuyo objetivo principal fue el de converger a las NIIF en los grupos I, II y III. El producto de esta reflexión se centra en aspectos categorizados en la norma para pequeñas y medianas empresas (PYMES), grupo II, decreto 2483 de 2018 y los que lo modifiquen, específicamente la sección 13 inventarios, donde se diserta el alcance de la sección, reconocimiento, medición, revelaciones, deterioro, métodos de valuación, e incidencia al realizar la conciliación contable y fiscal. Finalmente, se simulan casos prácticos en los que se reflejan las técnicas, procedimientos, principios, conceptos, limitaciones e interpretaciones, que permiten dilucidar las temáticas.

Palabras clave: Inventarios, reconocimiento, medición, valuación, deterioro.

Abstract: The present work is part of a reflection of the authors, based on a theoretical, exploratory and systemic bibliographic review on the International Financial Reporting Standard, issued by the International Accounting Standards Board, and approved in Colombia with Law 1314 of 2009, whose main objective was to converge to IFRS in groups I, II and III. The product of this reflection focuses on aspects categorized in the standard for small and medium-sized enterprises (SMEs), group II, decree 2483 of 2018 and those that modify it, specifically section 13 inventories, where the scope of the section is discussed, recognition, measurement, disclosures, impairment, valuation methods, and incidence when performing the accounting and tax reconciliation. Finally, practical cases are simulated in which the techniques, procedures, principles, concepts, limitations and interpretations are reflected, which allow elucidating the themes.

Keywords: Stock, recognition, measuring, valuation, deterioration.

* Universidad del Quindío. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2224-6293> - lmlopez@uniquindio.edu.co

** Universidad del Quindío. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4692-3834> - mcgiraldo@uniquindio.edu.co

*** Universidad del Quindío. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3888-6404> - lpacruz@uniquindio.edu.co

Sección: Costos, administración, productividad y control de gestión.

Recibido: 02/2022 **Aceptado:** 12/2022

Citación: López C., L. M., Giraldo, M. C., & Cruz, L. P. (2022). Aplicación de los criterios de reconocimiento y medición de los inventarios para PyMEs. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 10(20), 1-35. <https://doi.org/10.56241/asf.v10n20.254>



Introducción

Desde la década de los noventa, en Colombia comenzó la era de apertura y crecimiento económico, lo que llevó a tomar una serie de cambios en materia de la información financiera y fiscalización, cambios que estructuraron la forma de presentación de los mismos. Motivo por el cual, se adoptan las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con el fin de que las organizaciones puedan acceder a otros mercados internacionales de manera competitiva, tal como lo indica el objetivo principal de la Ley 1314 de 2009 y sus decretos reglamentarios.

El presente artículo busca analizar las publicaciones de la normatividad vigente realizando una reflexión sobre la aplicación de los criterios de reconocimiento y medición al momento de identificar el inventario y deterioro del mismo, de acuerdo con la sección 13 de las NIIF para Pymes. En consecuencia, se hace una revisión bibliografía teórica.

La sección 13 define los inventarios como aquellos “activos, (a) mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones; (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios”; es decir, los inventarios son activos con destinación a una futura venta, juegan un papel fundamental para dar cumplimiento a los objetivos misionales de la empresa, de la misma manera, representa una inversión significativa causando efectos sobre todas las funciones de la empresa e impactando los resultados del ejercicio económico; por ello se hace necesario identificar las políticas para optimizar su uso y control que garantice un adecuado manejo.

Las NIIF para Pymes generó cambios para el tratamiento contable de los inventarios como lo son: criterios de reconocimiento en la medición inicial y posterior, descuentos comerciales, métodos de valuación, deterioro del valor de los mismos e incidencia al realizar la conciliación contable y fiscal y, por último, la información a revelar.



Temáticas que se abordan en este artículo. A título ilustrativo, se indica el tratamiento contable a través de algunos casos prácticos y su impacto en la parte fiscal de una organización.

Los Inventarios

Los avances del mundo globalizado, exigen a las empresas, darle tratamiento a la información contable y financiera acorde a la normativa internacional, allí radica la importancia de que las empresas, tengan un conocimiento general de las normas que le son aplicables en Colombia; para lograr un buen manejo contable, es necesario el empleo de los conocimientos técnicos y la experticia al momento de emitir un juicio profesional, aunado a la comprensión de la norma internacional para determinar el adecuado manejo de las operaciones, garantizando que la información financiera refleje la situación económica y financiera real de la organización y conlleve a la acertada toma de decisiones.

Dentro de este marco, los inventarios son considerados uno de los rubros principales en la organización, en consecuencia, la importancia de su manejo implica para la empresa, la posibilidad de planificar hechos económicos conducentes al manejo eficiente, que se traducen en resultados óptimos para la misma, no solo por la generación de utilidades, sino también para la satisfacción de los clientes.

Con esta finalidad, se presenta a continuación, desde las NIIF para Pymes, el tratamiento y aplicación de los inventarios, además las implicaciones fiscales como consecuencia del deterioro y los descuentos comerciales condicionados.

La sección 13 de las NIIF para Pymes, establece los principios para el reconocimiento y medición de los Inventarios. En la figura 1, se observa como la norma define los inventarios:



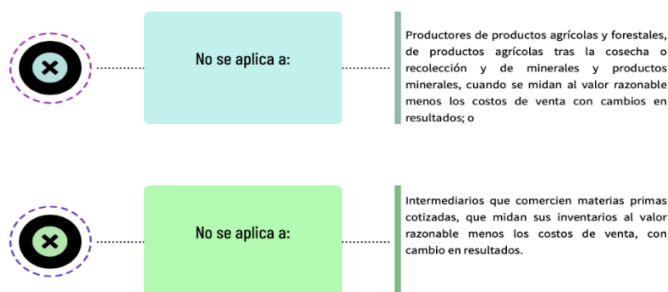
Figura 1. Definición de Inventarios según la Sección 13 NIIF para Pymes

ACTIVOS	Poseídos para ser vendidos en el curso normal del negocio.
	En proceso de producción con vistas a la venta.
	Materia prima o materiales (consumibles en el proceso productivo).
	Bienes fungibles (suministros consumibles en el proceso productivo).

Fuente: Adaptado de NIIF para Pymes

La norma plantea que esta sección se aplica a todos los inventarios distintos de las obras en progreso, los instrumentos financieros, los activos biológicos y productos agrícolas. Adicionalmente, en este artículo, solo se hará referencia a los bienes que no han sufrido transformación alguna como parte de un proceso de producción, es decir a mercancías no fabricadas por la empresa, además de los que se enuncian en la figura 2:

Figura 2. Sección 13 no se aplica a los inventarios mantenidos por:



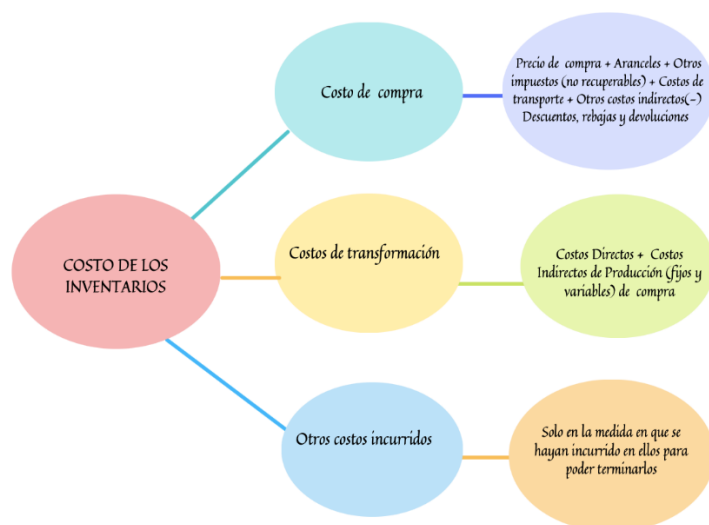
Fuente: Adaptado de NIIF para Pymes

A partir de lo anterior, se desarrollará e interpretará, para una mejor comprensión el tratamiento contable aplicable a esta sección.

Medición de los inventarios: una entidad medirá los inventarios al menor valor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta.

Costo de los inventarios: el costo de los inventarios comprende (ver figura 3):

Figura 3. Costo de los Inventarios



Fuente: Adaptado de NIIF para Pymes

Así mismo, la sección plantea que existen algunos hechos económicos que deben ser reconocidos como gastos durante el período en el que la empresa incurre en ellos, (ver figura 4):

Figura 4. Costos Excluidos de los Inventarios



Fuente: Adaptado de NIIF para Pymes

Para el caso de los inventarios poseídos por las empresas prestadoras de servicios, estos deben medirse por los costos de mano de obra y otros costos directamente involucrados, atribuibles, incurridos y necesarios para que la empresa pueda prestar el servicio, según lo estipulado en el párrafo 13.14 de la sección 13.

A continuación, se presentan algunos casos para analizar si hacen parte o no de los inventarios:

1. La empresa de transporte urbano de la ciudad de Armenia ha sacado al mercado 30 licencias con sus respectivos cupos para la venta. ¿Lo anterior corresponde a inventarios?

Respuesta: Si; las licencias con sus respectivos cupos, hacen parte de los inventarios de la empresa de transporte urbano de la ciudad de Armenia, son mantenidas para la venta en el curso normal de sus operaciones.

2. Una fábrica de ropa deportiva posee \$2.000.000 en aceites y lubricantes que son usados por la máquina cosedora y fileteadora. ¿Pueden los aceites y lubricantes ser reconocidos como inventarios?

Respuesta: Si; por formar parte de suministros que serán consumidos en el proceso de elaboración de la ropa deportiva.

3. Un comerciante de calzado compra un contenedor de tenis a un precio de compra de \$15.000.000, los pagos a realizar en el puerto de Buenaventura son por \$1.800.000, que incluía el valor de aranceles de importación. Los riesgos y ventajas de la propiedad de los bienes importados se transfirieron al comerciante cuando retiró el contenedor del puerto, momento mismo en el que realizó el pago. El valor del transporte de la mercancía hasta el almacén fue por \$750.000. Se requiere determinar el costo de adquisición del contenedor de tenis.

Respuesta:



Precio de compra	\$15.000.000
Aranceles y otros pagos	1.800.000
Transporte	750.000
Costo de adquisición	\$17.500.000

El costo de adquisición incluye el precio de compra, más aranceles de importación y otros costos incurridos más el costo del transporte.

4. Distribuciones La Mejor compra mercancía para la venta por \$980.000, el proveedor ofrece un 5% de descuento si el pago se realiza de contado. Se requiere determinar el costo de adquisición de la mercancía.

Respuesta:

Precio de compra	\$980.000
(-) Rebajas y descuentos 5%	(49.000)
Costo de adquisición	\$931.000

Sistemas de inventarios

Existen dos sistemas de inventarios, que permiten determinar los gastos (costos) de las mercancías vendidas, materias primas, materiales o suministros vendidos, para la preparación del estado del resultado integral al finalizar el ejercicio contable:

- Sistema de inventario periódico
- Sistema de inventario permanente

Es preciso indicar que, para efectos de este artículo, solo se trabajará con el sistema de inventario permanente.

Sistema de inventarios permanente

Por medio de este sistema, los inventarios son controlados de forma permanente, permite mantener un control continuo sobre las existencias registrando las compras y ventas de mercancías, a través de una herramienta que es muy útil en la gestión de los inventarios, conocido como kárdex, en estas tarjetas se lleva un historial del movimiento de la mercancía y esta información se utiliza para alimentar los registros contables. La determinación del costo depende del método de valuación que se utilice (PEPS, Promedio Ponderado, etc.).

En el sistema de inventarios permanente no se requiere un conteo físico de la mercancía, pues las tarjetas kárdex permiten conocer cuanta mercancía ha ingresado y salido de la empresa; con dichos datos se determina el valor actual del inventario en el momento en el que sea requerido.

Dos de las ventajas más importantes del sistema de inventarios permanente son:

1. Acceso al saldo actualizado del inventario en cualquier momento.
2. Establecer el costo de la mercancía en el mismo momento en el que se produce la venta.

Los registros contables que se deben realizar en este sistema de inventarios permanente son:

- Las compras se registran en el activo, debitando la cuenta inventario o mercancías no fabricadas por la empresa (de acuerdo con el plan de cuentas que se tenga implementado), así mismo en la devolución en compras, se debe acreditar esta misma cuenta.
- En las ventas, se deben realizar dos registros contables, uno a precio de venta (que no difiere del registro que se realiza por el sistema periódico) utilizando la cuenta de ingreso y otro al costo que será determinado por uno de los métodos de

valuación de inventarios de acuerdo a la política contable elegida por la empresa.

- Para el caso de las devoluciones en venta, se debita la cuenta de ingreso que lleva el mismo nombre y su naturaleza es débito, además de reversar también el costo de ventas.

La tabla 1 indica las cuentas con sus respectivos códigos contables:

Tabla 1. *Cuentas a Utilizar en el Sistema Permanente*

CÓDIGO	CUENTAS	NATURALEZA
1408	Mercancías no fabricadas por la empresa	Débito
140896	Devoluciones, rebajas y descuentos	Crédito
4107	Comercio al por mayor y al por menor (Ventas)	Crédito
410799	Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	Débito
6107	Costo de Ventas	Débito

Fuente: Elaboración propia

Nota: La cuenta Costo de Ventas con código 6107 no tiene subcuenta asignada, pues depende de la actividad económica que ejerza la empresa.

El Kárdex es un documento utilizado como herramienta para el manejo del inventario, que bien puede ser una tarjeta física estilo minerva o una hoja electrónica en Excel diseñada por la empresa, en la que se registren las entradas de mercancías (compras – devoluciones en venta), salidas de mercancías (ventas – devoluciones en compras) y el saldo final del inventario, toda la información se tiene en unidades, precios unitarios y precios totales. Así mismo, existen en el mercado numerosos software contable que incluyen un módulo de inventarios, permitiendo un manejo eficiente y eficaz, de forma automática y sistematizada

De acuerdo con la cantidad de artículos que se controlen a través del kárdex, las unidades del saldo final y el costo total, deberán corresponder en unidades y costo, a lo registrado en el libro auxiliar de la cuenta mercancía no fabricada por la empresa; del mismo modo que si se tiene un kárdex para el manejo de la materia prima o de los

productos terminados, al tratarse de una empresa productora. Los costos se obtendrán según el método de valuación de inventarios que la empresa elija utilizar, como se verá a continuación.

Técnicas de medición de costo y métodos de valuación de inventarios

Existen varios métodos para asignar el costo a los inventarios; de acuerdo a las NIIF para Pymes, la sección 13 Inventarios en su párrafo 13.17 establece que *“una entidad medirá el costo de los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiables y de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, utilizando identificación específica de sus costos individuales”*. Por otra parte, en el párrafo 13.18 *“Una entidad medirá el costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 13.17, utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tenga una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo distintas. El método última entrada primera salida (LIFO) no está permitido en esta NIIF”*.

Como se observa en la figura 5, la empresa debe elegir el método que permita una presentación razonable de sus estados financieros, basado en la política contable que mejor refleje las características de la empresa.

Figura 5. Técnicas de Medición y Valuación del Costo

MÉTODO DEL COSTO ESTANDAR	MÉTODO DE LOS MINORISTAS	IDENTIFICACIÓN ESPECÍFICA	PROMEDIO PONDERADO	PRIMERAS EN ENTRAR PRIMERAS EN SALIR (PEPS)
Tendrá en cuenta los niveles normales de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad.	Mide el costo reduciendo el precio de venta del inventario por un porcentaje apropiado del margen bruto.	Se usa para inventario único, que no se produce en forma masiva, consiste en especificar detalladamente las características del bien.	Se usa para el inventario normal que es intercambiable, consiste en promediar los costos de las distintas compras para hallar el costo de venta.	Consiste en vender, las primeras unidades que fueron compradas. El inventario final esta conformado por las compras más recientes.

Fuente: Adaptado de NIIF para Pymes

Descuentos en los inventarios

En las transacciones comerciales de compra y venta de inventarios, se dan dos tipos de descuentos:

- Comerciales o pie de factura: son aquellos que se conceden en el momento mismo de la compra, es decir, que, al expedir la factura, esta se hace por el valor ya incluido el descuento, es así como al momento de realizar el registro contable, el valor por el cual se debita el inventario es el valor de la compra una vez deducido el valor del descuento.
- Financieros o condicionados: este tipo de descuentos siempre están sujetos a un plazo estipulado previamente, lo que implica que la compra debe ser a crédito y que, para obtener el descuento, el pago debe realizarse en el tiempo estipulado por el proveedor; también se obtiene por volumen de compra previamente establecido. Al momento de realizar el pago, se debe reflejar el valor del descuento que ha sido aprovechado por la empresa, considerando la posibilidad de que una parte de las unidades compradas que originaron el descuento se hayan vendido y las otras queden como existencias, en este caso, es necesario realizar un prorrateo afectando tanto el costo de ventas como el valor del inventario final.

De acuerdo con lo anterior, la política contable en inventarios debe definir el tratamiento que se le dará a los descuentos.

Deterioro del valor de los inventarios

La sección 27 deterioro del valor de los activos en sus párrafos 27.2 a 27.4 establece que una entidad debe evaluar si los inventarios han sufrido algún deterioro de su valor.

Diversas razones ocasionan un deterioro de inventarios, por ejemplo, condiciones de almacenamiento poco adecuadas que generen daños como rompimiento, por



evaporación en el caso de los que son en forma líquida, por la obsolescencia, incluso una disminución de precios, también es otra variable que puede generar el deterioro.

La prueba de deterioro del valor en los inventarios, se realiza haciendo una comparación entre el valor en libros de cada partida del inventario con su precio de venta menos los costos de terminación y venta, cuando el primero es mayor, existe deterioro de los inventarios, en tal caso, se disminuye el valor en libros del inventario a su precio de venta y la contrapartida se lleva a resultados.

Cuando resulte impracticable determinar el precio de venta menos los costos de terminación y venta partida por partida, se podrá agrupar, con el fin de realizar la prueba de deterioro a las partidas de inventario que sean de la misma línea, que tengan un propósito similar o destinación final, se produzcan y comercialicen en la misma zona geográfica.

En la tabla 2 se presentan las cuentas para el registro del deterioro con sus respectivos códigos contables:

Tabla 2. *Cuentas a utilizar en el registro de deterioro de inventarios*

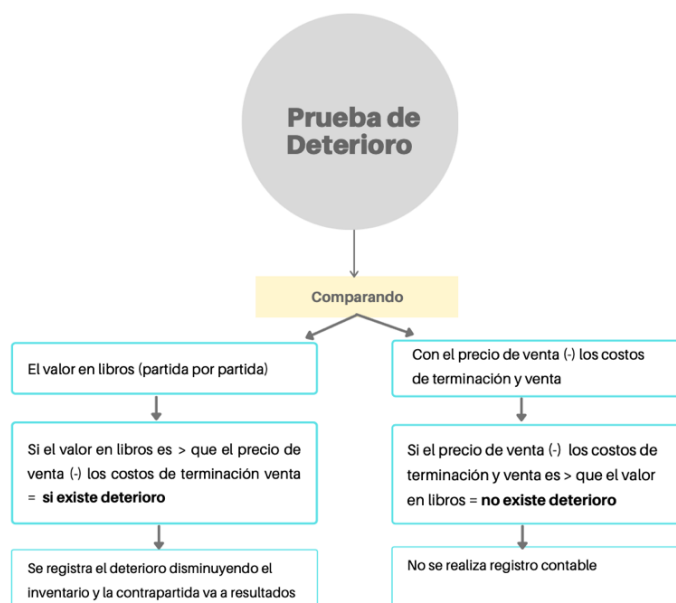
CÓDIGO	CUENTAS	NATURALEZA
1408	Mercancías no fabricadas por la empresa	Crédito
140897	Deterioro	Crédito
5116	Deterioro del valor de los activos	Débito
511604	Inventarios	Débito

Fuente: Adaptado de NIIF para Pymes

Así mismo, si se produce algún cambio positivo en las circunstancias que originaron el deterioro, este se puede reversar, es decir, acreditar la cuenta de gastos y debitar la cuenta de deterioro de inventario. (Se debe tener en cuenta para reversar el deterioro, que la cuantía a reversar no podrá sobrepasar el valor deterioro hallado en el período anterior).

En la figura 6 se presenta el procedimiento para realizar la prueba de deterioro:

Figura 6. *Prueba de Deterioro del Valor de los Inventarios*



Fuente: Adaptado de NIIF para Pymes

Incidencia de la conciliación contable y fiscal de inventarios

Toda empresa debe contar con un sistema de control de inventarios, la carencia del mismo y de un sistema de costos, indica la existencia de riesgos significativos que afectan la toma de decisiones de la empresa. Además, la falta de este sistema genera ante las entidades de control la presunción a una posible evasión fiscal. De acuerdo con lo anterior, se generan las siguientes preguntas: ¿Cuál es el tratamiento contable y tributario de las diferencias de inventarios generadas en la medición posterior?, ¿Qué efectos contables y tributarios generan dichas diferencias?, para dar respuesta a los interrogantes, se realiza un análisis de los cambios del nuevo marco técnico normativo y su incidencia con el impuesto de renta, es importante hablar de la conciliación fiscal en Colombia, que nace mediante el decreto No. 1998 del 30 de noviembre de 2017 del

Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en el que se reemplazó el formato 1732 por el formato 2516 reporte de conciliación fiscal.

Las fuentes de información para la conciliación fiscal tienen origen en los estados financieros (estado de situación financiera, estado de resultados) y el impuesto diferido, que tienen que ser presentados bajo el nuevo marco técnico normativo NIIF, según el grupo al que pertenezca la empresa, y los ajustes tributarios necesarios para llevar las cifras a los montos fiscales permitidos, que son los que se presentan en la declaración de renta (formato 110 o 210) para el cálculo del impuesto de renta, es importante tener presente para el análisis de los reportes fiscales, los conceptos de reconocimiento y medición que tienen origen contable pero también influencia fiscal impositiva.

El artículo 5 del Estatuto Tributario define el impuesto de Renta como: “El impuesto que grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos”, es decir, es un impuesto de carácter nacional que se determina anualmente, grava las rentas que provengan de la actividad económica de la empresa, constituyéndose la renta, a partir de todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación.

La renta bruta está dada por la diferencia existente entre el total del ingreso neto proveniente de las operaciones económicas del ente y el costo de ventas de los bienes enajenados, siempre que este costo este debidamente sustentado y justificado con soportes contables legales. Para calcular la renta neta se debe tener en cuenta los gastos a deducir del impuesto de renta, considerando todos los requisitos establecidos por la ley para ser deducidos. Para ello, se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener la generación de capital.

Para la conciliación fiscal, se registra según corresponda, los saldos de las cuentas que representan los bienes que se han adquirido o se han producido con el fin de

comercializarlos, materias primas, productos en proceso de producción y terminados, así mismo, registra las estimaciones por deterioro acumuladas, determinadas de acuerdo a la técnica contable (secciones 13 y 27). Para efectos fiscales, se deben tener en cuenta las limitaciones y disminuciones en inventarios contempladas en el artículo 64 del Estatuto Tributario, como se describe a continuación:

Art. 64. Disminución del inventario.

* **-Modificado-** Para efectos del Impuesto sobre la renta y complementarios, el inventario podrá disminuirse por los siguientes conceptos:

1. Cuando se trate de faltantes de inventarios de fácil destrucción o pérdida, las unidades del inventario final pueden disminuirse hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras. Si se demostrare la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, pueden aceptarse disminuciones mayores. Cuando el costo de los inventarios vendidos se determine por el sistema de inventario permanente, serán deducibles las disminuciones ocurridas en inventarios de fácil destrucción o pérdida, siempre que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción, hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras.
2. Los inventarios dados de baja por obsolescencia y debidamente destruidos, reciclados o chatarrizados; siempre y cuando sean diferentes a los previstos en el numeral 1 de este artículo, serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios en su precio de adquisición, más costos directamente atribuibles y costos de transformación en caso de que sean aplicables. Para la aceptación de esta disminución de inventarios se requiere como mínimo un documento donde conste la siguiente información: cantidad, descripción del producto, costo fiscal unitario y total y justificación de la obsolescencia o destrucción, debidamente firmado por el representante legal o quien haga sus veces y las personas responsables de tal destrucción y demás pruebas que sean pertinentes.
3. En aquellos eventos en que los inventarios se encuentren asegurados, la pérdida fiscal objeto de deducción será la correspondiente a la parte que no se hubiere cubierto

por la indemnización o seguros. El mismo tratamiento será aplicable a aquellos casos en los que el valor de la pérdida sea asumido por un tercero.

Parágrafo 1. El uso de cualquiera de las afectaciones a los inventarios aquí previstas excluye la posibilidad de solicitar dicho valor como deducción.

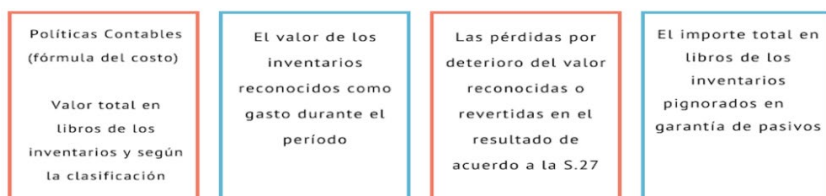
Parágrafo 2. Cuando en aplicación de los casos previstos en este artículo, genere algún tipo de ingreso por recuperación, se tratará como una renta líquida por recuperación de deducciones.

De acuerdo con lo anterior, la conciliación contable difiere desde la aplicación de las NIIF para Pymes y la aplicación del impuesto con la conciliación fiscal. Para la conciliación contable, la sección 13 determina que el importe en libros de los inventarios se debe estimar en la medición posterior, teniendo en cuenta cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en las existencias, y se reconoce en el ejercicio en que ocurra la pérdida. De ser necesario registrar alguna diferencia en los inventarios, ya sea por deterioro, bajas de precio, valor neto realizable, entre otros, esta deberá registrarse en la cuenta 1408 Mercancías no fabricadas por la empresa y subcuenta 140897 Deterioro, que corresponde a estimaciones y no tiene ningún efecto fiscal.

Información a revelar de los Inventarios

Como se puede apreciar en la figura 7, la norma de inventarios exige que se revele:

Figura 7. Información a Revelar



Fuente: Adaptado de NIIF para Pymes Sección 13 Inventarios

Caso práctico de Inventarios

A continuación, se desarrollará un caso práctico aplicando el tratamiento contable bajo la sección 13 de NIIF para Pymes y las implicaciones fiscales de las diferencias resultantes en la medición posterior.

La Casa del Aceite S.A.S. responsable de IVA, designada agente de retención en renta e ICA, comercializa aceite de oliva extra virgen, producto gravado a la tarifa general del IVA, presentación en botella de 120 ml referencia AO-32; las compras las realiza con crédito a 30 días a su principal proveedor Huertas del Olivo Ltda., ambas empresas ubicadas en la ciudad de Armenia, tarifa para industria y comercio 10*1000, tarifa para autorretención en renta y complementarios 0.4%. La Casa del Aceite S.A.S., dentro de la política de inventarios, ha establecido que el sistema permanente es adecuado para el registro de sus inventarios y la valuación de las mercancías las realiza a través del método promedio ponderado. También establece la política que el stock mínimo de botellas es de 15 y el máximo de 150.

Las siguientes son las transacciones realizadas durante el mes diciembre del año 202X, con el fin de que se realicen los respectivos registros contables por el sistema permanente y el kárdex por los métodos promedio ponderado y PEPS.

- El 03 de diciembre realiza una compra a crédito según factura Nro. 1011 de 55 botellas a \$52.000 c/u más IVA.

El registro contable quedaría así:

CÓDIGO	CUENTA	PARCIALES	DÉBITO	CRÉDITO
1408	Mercancías no fabricadas por la empresa		\$2.860.000	
140801	Mercancías no fabricadas por la empresa			

14080103	Aceite de oliva extra virgen AO-32	\$2.860.000	
2404	Impuesto sobre las ventas		543.400
240401	IVA descontable	543.400	
2422	Retención en la fuente		\$71.500
242208	Compras	\$71.500	
2424	Impuesto de industria y comercio retenido		28.600
242401	Compras	\$28.600	
2201	Proveedores nacionales		3.303.300
220101	Huertas del Olivo Ltda.	\$3.303.300	
SUMAS IGUALES		\$3.403.400	\$3.403.400
P/R Compra a crédito de 55 botellas de aceite de oliva extra virgen a Huertas del Olivo Ltda., según factura Nro. 1011.			

- En diciembre 05 compra a crédito según factura Nro. 1013 30 botellas a \$55.000 c/u más IVA.

El registro contable quedaría así:

CÓDIGO	CUENTA	PARCIALES	DÉBITO	CRÉDITO
1408	Mercancías no fabricadas por la empresa		\$1.650.000	
140801	Mercancías no fabricadas por la empresa			
14080103	Aceite de oliva extra virgen AO-32	\$1.650.000		
2404	Impuesto sobre las ventas		313.500	
240401	IVA descontable	\$313.500		
2422	Retención en la fuente			\$41.250
242208	Compras	\$41.250		
2424	Impuesto de industria y comercio retenido			16.500
242401	Compras	\$16.500		
2201	Proveedores nacionales			1.905.750
220101	Huertas del Olivo Ltda.	\$1.905.750		
SUMAS IGUALES			\$1.963.500	\$1.963.500



P/R Compra a crédito de 50 botellas de aceite de oliva extra virgen a Huertas del Olivo Ltda., según factura Nro. 1013.

- El 10 de diciembre realiza una venta según factura Nro. 0133 de 62 botellas a \$85.000 c/u más IVA, con crédito a 30 días al supermercado Ahorremás Ltda.

El registro contable a precio de venta quedaría así:

CÓDIGO	CUENTA	PARCIALES	DÉBITO	CRÉDITO
1301	Clientes		\$6.086.850	
130101	Nacionales			
13010101	Supermercado Ahorremas Ltda.	\$6.113.200		
1312	Anticipo de impuesto		\$184.450	
131205	Retención en la fuente	\$131.750		
131208	Anticipo de impuesto de industria y comercio	\$52.700		
2404	Impuesto sobre las ventas			\$1.001.300
240402	IVA generado	\$1.001.300		
4107	Comercio al por mayor y al por menor			\$5.270.000
410710	Venta de productos no especializados			
41071003	Aceite de oliva extra virgen AO-32	\$5.270.000		
	SUMAS IGUALES		\$6.271.300	\$6.271.300
	P/R Venta a crédito de 62 botellas de aceite de oliva extra virgen a \$85.000 al supermercado Ahorremas Ltda.			

CÓDIGO	CUENTA	PARCIALES	DÉBITO	CRÉDITO
1312	Anticipo de impuesto		\$21.080	
131201	Anticipo de impuestos de renta y complementarios	\$21.080		
2422	Retención en la fuente			\$21.080
242215	Autorretenciones	\$21.080		
	SUMAS IGUALES		\$21.080	\$21.080

P/R Autorretención en renta y complementarios a la tarifa del 0.4% por la venta a de 62 botellas de aceite de oliva a \$85.000 cada una, al supermercado Ahorremás.

El registro contable del costo de venta según el método de valuación promedio ponderado (tomado del kárdex) quedaría así:

CÓDIGO	CUENTA	PARCIALES	DÉBITO	CRÉDITO
6107	Comercio al por mayor y al por menor		\$3.289.647	
610710	Venta de productos no especializados			
61071003	Aceite de oliva extra virgen AO-32	\$3.289.647		
1408	Mercancías no fabricadas por la empresa			\$3.289.647
140801	Mercancías no fabricadas por la empresa			
14080103	Aceite de oliva extra virgen AO-32	\$3.289.647		
	SUMAS IGUALES		\$3.289.647	\$3.289.647
	P/R Costo de la mercancía vendida por el método promedio ponderado al supermercado Ahorremás Ltda.			

El registro del costo de venta según el método de valuación PEPS (tomado del kárdex) quedaría así:

CÓDIGO	CUENTA	PARCIALES	DÉBITO	CRÉDITO
6107	Comercio al por mayor y al por menor		\$3.245.000	
610710	Venta de productos no especializados			
61071003	Aceite de oliva extra virgen AO-32	\$3.245.000		
1408	Mercancías no fabricadas por la empresa			\$3.245.000

140801	Mercancías no fabricadas por la empresa	
14080103	Aceite de oliva extra virgen AO-32	\$3.245.000
	SUMAS IGUALES	\$3.245.000 \$3.245.000
	P/R Costo de la mercancía vendida por el método PEPS al supermercado Ahorremás Ltda.	

- El 12 de diciembre realiza una devolución en la compra del 05 de diciembre de 5 botellas.

El registro contable quedaría así:

CÓDIGO	CUENTA	PARCIALES	DÉBITO	CRÉDITO
2201	Proveedores nacionales		\$317.625	
220101	Huertas del Olivo Ltda.	\$317.625		
2422	Retención en la fuente		\$6.875	
242208	Compras	\$6.875		
2424	Impuesto de industria y comercio retenido		\$2.750	
242401	Compras	\$2.750		
2404	Impuesto sobre las ventas			\$52.250
240401	IVA descontable	\$52.250		
1408	Mercancías no fabricadas por la empresa			275.000
140801	Mercancías no fabricadas por la empresa			
14080103	Aceite de oliva extra virgen AO-32	\$275.000		
	SUMAS IGUALES		\$327.250	\$327.250
	P/R Devolución en la compra del 05 de diciembre. Disminuye el valor de la cuenta del proveedor.			

- El 14 de diciembre le realizan una devolución en la venta del día 10 por 5 botellas.

El registro contable a precio de venta quedaría así:

CÓDIGO	CUENTA	PARCIALES	DÉBITO	CRÉDITO
4107	Comercio al por mayor y al por menor		\$425.000	
410799	Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	\$425.000		
2404	Impuesto sobre las ventas		\$80.750	
240402	IVA Generado	\$80.750		
1312	Anticipo de impuesto			\$14.875
131205	Retención en la fuente	\$10.625		
131208	Anticipo de impuesto de industria y comercio	\$4.250		
1301	Clientes			\$493.000
130101	Nacionales			
13010101	Supermercado Ahorremas Ltda.	\$493.000		
	SUMAS IGUALES		\$505.750	\$505.750
	P/R Devolución en Venta de 6 botellas de aceite de oliva extravirgen al supermercado Ahorremas.			

CÓDIGO	CUENTA	PARCIALES	DÉBITO	CRÉDITO
2422	Retenciones en la fuente		\$1.700	
242215	Autorretenciones	\$1.700		
1312	Anticipo de impuesto			\$1.700
131201	Anticipo de impuestos de renta y complementarios	\$1.700		
	SUMAS IGUALES		\$1.700	\$1.700
	P/R Devolución de la autorretención en renta y complementarios por la devolución en venta al supermercado Ahorremas.			

El registro del costo de venta por el método promedio ponderado (tomado del kárdex) quedaría así:

CÓDIGO	CUENTA	PARCIALES	DÉBITO	CRÉDITO
1408	Mercancías no fabricadas por la empresa		\$265.294	
140801	Mercancías no fabricadas por la empresa			
14080103	Aceite de oliva extra virgen AO-32	\$265.294		

6107	Costo de ventas		\$265.294
610710	Venta de productos no especializados		
61071003	Aceite de oliva extra virgen AO-32	\$265.294	
	SUMAS IGUALES	\$265.294	\$265.294
	P/R Devolución del costo de la mercancía vendida por el método promedio ponderado al supermercado Ahorremás Ltda.		

El registro del costo de venta por el método PEPS (tomado del kárdex) quedaría así:

CÓDIGO	CUENTA	PARCIALES	DÉBITO	CRÉDITO
1408	Mercancías no fabricadas por la empresa		\$260.000	
140801	Mercancías no fabricadas por la empresa			
140803	Aceite de oliva extra virgen AO-32	\$260.000		
6107	Costo de ventas			\$260.000
610710	Venta de productos no especializados			
61071003	Aceite de oliva extra virgen AO-32	\$260.000		
	SUMAS IGUALES		\$260.000	\$260.000
	P/R Devolución del costo de la mercancía vendida por el método PEPS al supermercado Ahorremás Ltda.			

Hasta este momento, las transacciones que implican compras y ventas de mercancías ya fueron consignadas en la tarjeta kárdex.

En la figura 8 se presenta el kárdex preparado por el método promedio ponderado y en la figura 9 se presenta el kárdex preparado por el método PEPS:

Se continúa con el desarrollo del ejercicio así:

- El 20 de diciembre realiza el pago de las facturas pendientes de pago, obteniendo descuento por pronto pago del 5%.

Es en este momento, en el que se debe realizar el prorrateo del valor del descuento de forma proporcional entre el inventario final y el costo de ventas, de acuerdo al siguiente procedimiento:

1. Calcular el valor del descuento:

Valor de las compras a crédito	44.235.000
Descuento	*5%
Valor del descuento	\$211.750

2. Revisar en el kárdex las unidades compradas por las que se obtuvo el descuento, para determinar si al momento del pago al proveedor, ya fueron vendidas en su totalidad, o, si por el contrario quedaron en el inventario final o una combinación de ambos, es decir, que una parte se haya vendido y la otra parte se encuentre en el inventario final.

Una vez revisado el kárdex, se encontró que:

Número de unidades compradas	80
Número de unidades vendidas	57
Número de unidades en el inventario final	23

3. Una vez halladas las unidades, se aplica una regla de tres simple para calcular la proporcionalidad, de la siguiente manera:

Número de unidades compradas	80	100%
Número de unidades vendidas	50	x = 71,25%
Número de unidades en el inventario final	23	x = 28,75%

4. Los anteriores porcentajes se aplican al valor del descuento y se procede a afectar el kárdex de forma correspondiente al costo de ventas e inventario final, así:

Valor del descuento	\$211.750
Proporción al costo de ventas	*71.25%
Valor a disminuir en el costo de ventas	\$150.872
Valor del descuento	\$211.750
Proporción al inventario final	*28.75%
Valor a disminuir en el inventario final	\$60.878

Cuando la empresa tiene dentro de la política de valuación el método PEPS, es necesario además, revisar en la tarjeta kárdex cómo se encuentra conformado el inventario final, pues es posible que se tengan unidades de diferentes costos unitarios, lo que conlleva a que dentro del inventario sea necesario realizar un prorrateo adicional, con el fin de distribuir entre las diferentes unidades, el valor del descuento que le corresponde al inventario, de acuerdo al procedimiento anterior, como se muestra a continuación:

1. De acuerdo con el kárdex, el inventario final por el método PEPS, está conformado así:

Nro Unidades	Costo Unitario
5	\$52.000
18	\$55.000

Total unidades inventario final: 23

2. El prorrateo se hace como sigue:

Total Uds inventario final	23	100%
Unidades	5	x = 21,70%
Unidades	18	x = 78,30%

3. Los anteriores porcentajes se aplican al valor del descuento que fue calculado en el prorrateo anterior:

Valor del descuento aplicado al inventario:	\$60.878
% prorrateo	21,70%
Valor del descuento	\$13.211

Valor del descuento aplicado al inventario:	\$60.878
% prorrateo	78.30%
Valor del descuento	<u>\$47.667</u>

4. Afectar con los valores calculados en el prorrateo, los costos totales del inventario final y calcular nuevamente los costos unitarios en el kárdex. El registro contable quedaría así:

CÓDIGO	CUENTA	PARCIALES	DÉBITO	CRÉDITO
2201	Proveedores nacionales		\$4.891.425	
220101	Huertas del Olivo Ltda.	\$4.891.425		
1408	Mercancías no fabricadas por la empresa			\$60.878
140801	Mercancías no fabricadas por la empresa			
14080103	Aceite de oliva extra virgen AO-32	\$60.878		
6107	Costo de ventas			\$150.872
610710	Venta de productos no especializados			
61071003	Aceite de oliva extra virgen AO-32	\$150.872		
1102	Bancos			
110201	Moneda nacional			
11020101	Banco Davivienda cuenta corriente			\$4.679.675
	SUMAS IGUALES		\$4.891.425	\$4.891.425
	P/R Pago al proveedor Huertas del Olivo las facturas de compra a crédito para obtener un descuento por pronto pago equivalente al 5% del valor de las compras.			

Así mismo, se presenta en las figuras 10 y 11 las tarjetas kárdex por el método PEPS y promedio ponderado, con la afectación del valor del descuento en el inventario final:

Figura 10. *Kárdex método PEPS con afectación del descuento en el inventario final*

Empresa: La Casa del Aceite S.A.S.						Proveedor: Huertas del Olivo Ltda.		Artículo: Aceite de Oliva Extravirgen			
REF:	AO-32										
	Método de valoración: PEPS										
FECHA	DETALLE	Cant.	Vr Unit	Total	Cant.	Vr Unit	Total	Cant.	Vr Unit	Total	EXISTENCIAS \$
08-dic	Compra a crédito s/factura No. 1011	55	\$ 52.000	\$ 2.860.000				55	52.000	2.860.000	2.860.000
05-dic	Compra a crédito s/factura No. 1013	30	55.000	1.650.000				30	55.000	1.650.000	1.650.000
10-dic	Venta a crédito s/factura No. 0133				55	\$ 52.000	\$ 2.860.000				
					7	55.000	\$ 385.000	23	55.000	1.265.000	1.265.000
12-dic	Devolución en compra s/factura No. 1013	-5	55.000	-275.000				18	55.000	990.000	990.000
14-dic	Devolución en venta del 10 de mayo				-5	52.000	-260.000	5	52.000	260.000	260.000
								18	55.000	990.000	990.000
20-dic	Pago a proveedores para obtener descuento							5	49.358	246.789	246.789
								18	52.352	942.333	942.333

Fuente: Elaboración propia



Conciliación Contable

- Al finalizar el mes, el precio estimado de venta por unidad es de \$80.000 y el costo estimado de ventas es equivalente al 45% del precio estimado de ventas.

Con la anterior información se realiza la prueba de deterioro de la siguiente manera:

- Se determina el importe recuperable que es la diferencia entre el precio estimado de venta y los costos estimados de venta:

Precio estimado de venta unitario	\$80.000
Costo estimado de venta (45%)	\$36.000
Importe recuperable	\$44.000

- Se compara el valor del importe recuperable hallado en el punto anterior, con el costo unitario del inventario final (tomado de la tarjeta kárdex), para el caso del ejercicio, en el método PEPS, existen dos costos diferentes, por lo tanto, la comparación se debe realizar con cada uno de ellos así:

Método PEPS		Método promedio ponderado
Costo Unitario	\$49.358 \$52.352	\$49.900
Importe recuperable	\$44.000 \$44.000	\$44.000
Deterioro	\$5.358 \$8.352	\$5.900

Se observa que los costos unitarios tanto en PEPS (para ambas unidades) como en promedio ponderado son mayores que el importe recuperable, lo que significa que los inventarios están deteriorados.

- Se procede a calcular el valor por el cual debe registrarse contablemente el deterioro, multiplicando los resultados anteriores por el número de unidades del inventario final:

Método PEPS		Método promedio ponderado
Deterioro	\$5.358 \$8.352	\$5.900
Número de Unidades	*5 *18	*23
Subtotal deterioro	\$26.790 \$150.336	\$135.700

Total deterioro PEPS **\$177.126** valor por el cual debe hacerse el registro contable

El registro contable por el método PEPS quedaría así:

CÓDIGO	CUENTA	PARCIALES	DÉBITO	CRÉDITO
5116	Deterioro del valor de los activos		\$177.126	
511604	Inventarios	\$177.126		
1408	Mercancías no fabricadas por la empresa			\$177.126
140897	Deterioro			
14089703	Aceite de oliva extra virgen AO-32	\$177.126		
	SUMAS IGUALES		\$177.126	\$177.126
	P/R Deterioro del inventario final de mercancías valuadas por el método PEPS, en prueba realizada el 31 de diciembre de 202X.			

El registro contable por el método promedio ponderado quedaría así:

CÓDIGO	CUENTA	PARCIALES	DÉBITO	CRÉDITO
5116	Deterioro del valor de los activos		\$135.700	
511604	Inventarios	\$135.700		
1408	Mercancías no fabricadas por la empresa			\$135.700
140897	Deterioro			
14089703	Aceite de oliva extra virgen AO-32	\$135.700		
	SUMAS IGUALES		\$135.700	\$135.700
	P/R Deterioro del inventario final de mercancías valuadas por el método promedio ponderado, en prueba realizada el 31 de diciembre de 202X.			

Como evidencia de la estimación del deterioro, se debe levantar un acta con el análisis de los cálculos realizados y los valores tomados como referente para realizar la prueba del deterioro. La prueba de deterioro como mínimo se debe hacer una vez al año antes del cierre. Un activo deteriora su valor de forma inesperada cuando el valor en libros del mismo, excede a su importe o valor recuperable.

Conciliación Fiscal

Para la conciliación fiscal a 31 de diciembre, de los inventarios anteriormente registrados y conciliados contablemente de la empresa La Casa del Aceite S.A.S. (responsable de IVA) que comercializa aceite de oliva extra virgen; se tiene en cuenta la política contable que establece el sistema permanente para el registro de los inventarios y la valuación de las mercancías por el método promedio ponderado.

Se presenta la siguiente información:

Al finalizar el mes, el precio estimado de venta por unidad es de \$80.000 y el costo estimado de ventas es equivalente al 45% del precio estimado de ventas, es decir \$36.000 c/u. arrojando un importe neto recuperable de \$44.000.

Para la conciliación fiscal se toma el costo por el método promedio ponderado, por lo tanto, la comparación del importe neto recuperable con el costo unitario del inventario final (tomado de la tarjeta kárdex) es de \$49.900 c/u., arrojando un deterioro del valor del inventario de \$5.900 por unidad. El saldo en cantidades del inventario son 23, en consecuencia, genera un deterioro del valor de los inventarios por \$135.700. (Valor en libros contable \$1.147.700 comparado con el Importe recuperable \$1.012.000, da un deterioro por \$135.700). Teniendo en cuenta lo analizado en los artículos 63 y 64 del Estatuto Tributario, el deterioro estimado se debe revertir fiscalmente, en razón a que no es aceptado como deducible del impuesto de renta. Seguidamente, se presenta la conciliación fiscal:

CONCEPTO	VALOR CONTABLE	MENOR VALOR FISCAL (por reconocimientos, exenciones, etc.)	MAYOR VALOR FISCAL (por reconocimientos, exenciones, etc.)	VALOR FISCAL
INVENTARIOS	\$1.012.000	\$135.700		\$1.147.700
				0

Producto terminado (diferentes de obras o inmuebles terminados para la venta)	\$1.147.700		\$1.147.700 0
Menos:			
Deterioro acumulado del valor de inventarios	\$135.700	\$135.700	

Conclusiones

Como producto de la reflexión, interpretación y aplicación de la Sección 13 Inventarios, se puede concluir:

- Los tratados de mercados internacionales hacen que el país adopte las normas internacionales de información financiera, de manera que les permita el crecimiento a las pequeñas y medianas empresas a nivel nacional e internacional, las cuales puedan competir con respaldo económico de entidades financieras y estatales.
- El usuario de la información este en capacidad de identificar, cuando una partida de inventarios reúne las condiciones para su reconocimiento, mida partidas de inventarios en el reconocimiento inicial y posteriormente; desarrolle las políticas contables necesarias para el manejo de los inventarios, presente y revele la información en los estados financieros.
- Se logró materializar la teoría en la práctica, a través de casos simulados, con el objetivo de que el lector, comprenda, analice y aplique el tratamiento contable de esta sección, en pequeñas y medianas empresas.
- Las implicaciones tributarias generadas a partir de las diferencias por deterioro de valor, solo aplican en materia fiscal, al no ser aceptado como deducible, a diferencia de la contable que genera una pérdida como un menor valor del inventario.

- Los inventarios en las empresas según su actividad, son de vital importancia para el curso normal de las operaciones, con esta información los directivos pueden tomar decisiones acertadas o equivocadas, llevando a las empresas al éxito o fracaso.

Referencias

- Álvarez, L. (2010). Modelos Contables y Usuarios de Información. Contabilidad y Decisiones No. 2. 26-56.
- Arias, M. & Sánchez, A. (2014). Bases de medición: correspondencia entre las Normas Internacionales de Información Financiera, los Estándares Internacionales de Valuación y el contexto actual colombiano. Cuadernos de Contabilidad, 15 (37), 25-53.
- Código de Comercio de Colombia (1971). Decreto 410 de 1971.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (2009). Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes.
- Cruz, Giraldo y Serrato. (2020). Constitución de empresas y su ciclo contable. Tomo II. Editorial Kinesis.
- Fierro A, Fierro F. (2015). Contabilidad de activos, con enfoque NIIF para Pymes, Ecoe Ediciones.
- Laínez, J., Callao, G., Gandía, J., García, M., Jarne, J. & Monterrey, J. (2001). Manual de contabilidad internacional. Madrid: Pirámide.
- López, Giraldo y Cruz. Estructura de inversión de activos. (2020). Tomo III. Editorial Kinesis.
- Medina, L. (2021). Plan de cuentas para sistemas contables, sexta Edición, Ecoe Ediciones.

