

Norma Internacional de Contabilidad n° 2

Existencias

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de las existencias. Un tema fundamental en la contabilidad de las existencias es la cantidad del coste que debe reconocerse como activo y diferirse hasta que se reconozcan los correspondientes ingresos ordinarios. Esta Norma proporciona directrices para la determinación del coste, así como para su posterior reconocimiento como un gasto, incluyendo también cualquier rebaja del valor al valor realizable neto. También proporciona directrices sobre las fórmulas de coste que se utilizan para la atribución de costes a las existencias.

Ámbito de aplicación

- 2 **Esta Norma será de aplicación a todas las existencias, excepto a:**
- (a) [eliminado]
 - (b) **los instrumentos financieros (véanse la NIC 32 *Instrumentos financieros: Presentación* y la NIC 9 *Instrumentos financieros*), y**
 - (c) **los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y los productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (véase la NIC 41 *Agricultura*).**
- 3 **Esta Norma no será de aplicación a la valoración de las existencias mantenidas por:**
- (a) **los productores de productos agrícolas y forestales, productos agrícolas tras la cosecha o recolección y minerales y productos minerales, en la medida en que se valoren al valor realizable neto de acuerdo con prácticas consolidadas en el sector; en el caso de que esas existencias se valoren al valor realizable neto, los cambios en dicho valor se reconocerán en el resultado del ejercicio en que se produzca el cambio;**
 - (b) **los intermediarios que comercien con materias primas cotizadas y valoren sus existencias al valor razonable menos los costes de venta; en el caso de que esas existencias se valoren al valor razonable menos los costes de venta, los cambios en dicho valor se reconocerán en el resultado del ejercicio en que se produzca el cambio.**
- 4 Las existencias a que se hace referencia en el párrafo 3, letra (a), se valoran al valor realizable neto en determinadas fases de la producción. Así ocurrirá, por ejemplo, cuando se hayan recogido las cosechas agrícolas o se hayan extraído los minerales y su venta esté asegurada por un contrato a plazo o garantizada por el Estado, o cuando exista un mercado activo y el riesgo de no poder efectuar la venta sea mínimo. Esas existencias se excluyen únicamente de los requisitos de valoración establecidos en esta Norma.
- 5 Los intermediarios que comercian son aquellos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia o por cuenta de terceros. Las existencias a que se hace referencia en el párrafo 3, letra (b) se adquieren principalmente con el fin de venderlas en un futuro próximo y obtener beneficios a partir de las fluctuaciones en el precio o el margen del intermediario comerciante. Cuando esas existencias se valoren al valor razonable menos los costes de venta, quedarán excluidas únicamente de los requisitos de valoración establecidos en esta Norma.

Definiciones

- 6 Los siguientes términos se usan, en esta Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Las *existencias* son activos:

- (a) mantenidos para la venta en el curso normal de la actividad;
- (b) en proceso de producción de cara a esa venta, o
- (c) en forma de materiales o suministros destinados a ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

El *valor realizable neto* es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la actividad, menos los costes estimados para terminar la producción y los costes estimados necesarios para llevar a cabo la venta.

El *valor razonable* es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración. (Véase la NIIF 13 *Valoración del valor razonable*).

- 7 El valor realizable neto hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de las existencias en el curso normal de la actividad. El valor razonable refleja el precio al que, en la fecha de valoración, se realizaría una transacción ordenada, entre participantes en el mercado, para vender las mismas existencias en el mercado principal (o en el más ventajoso) de esas existencias. El primero es un valor específico para la entidad; el segundo, no. El valor realizable neto de las existencias puede no ser igual al valor razonable menos los costes de venta.
- 8 Las existencias también comprenden los bienes comprados y mantenidos para la reventa, como, por ejemplo, las mercancías adquiridas por un minorista y mantenidas para la reventa o los terrenos u otros bienes inmobiliarios mantenidos para la reventa. Son igualmente existencias los productos terminados producidos por la entidad, o aquellos en curso de fabricación que vaya a producir la entidad, así como los materiales y suministros a la espera de ser usados en el proceso de producción. Los costes asumidos para cumplir un contrato con un cliente que no den lugar a existencias (o activos que entren dentro del ámbito de aplicación de otra Norma) se contabilizarán de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*.

Valoración de las existencias

- 9 Las existencias se valorarán al importe inferior de entre el coste y el valor realizable neto.

Coste de las existencias

- 10 El coste de las existencias comprenderá todos los costes de adquisición y de transformación, así como otros costes asumidos para dejar las existencias en su condición y ubicación actuales.

Costes de adquisición

- 11 Los costes de adquisición de las existencias comprenderán el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (a excepción de aquellos que la entidad pueda recuperar posteriormente de las autoridades fiscales), y los costes de transporte, de

almacenamiento y otros costes directamente atribuibles a la adquisición de productos acabados, materiales y servicios. A la hora de determinar el coste de adquisición, se deducirán los descuentos comerciales, las rebajas y otros elementos similares.

Costes de transformación

- 12 Los costes de transformación de las existencias comprenderán los costes directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa. También comprenderán la distribución sistemática de los costes indirectos de producción, variables o fijos, asumidos para transformar los materiales en productos terminados. Son costes indirectos de producción fijos todos aquellos que permanecen relativamente constantes con independencia del volumen de producción, como es el caso de la amortización y el mantenimiento de los edificios y equipos de una planta de fabricación y los activos por derecho de uso utilizados en el proceso de producción, así como el coste de la gestión y la administración de una planta de fabricación. Son costes indirectos de producción variables todos aquellos que varían directamente, o casi directamente, en función del volumen de producción, como los materiales y la mano de obra indirectos.
- 13 El proceso de imputación de los costes indirectos de producción fijos a los costes de transformación se basa en la capacidad normal de los medios de producción. La capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de una serie de ejercicios o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad debida a las operaciones previstas de mantenimiento. Podrá usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. El importe de los costes indirectos de producción fijos que se impute a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costes indirectos no imputados se reconocerán como un gasto en el ejercicio en que se hayan asumido. En períodos de producción anormalmente alta, se disminuirá el importe de los costes indirectos fijos imputado a cada unidad de producción, de manera que las existencias no se valoren por encima del coste. Los costes indirectos de producción variables se imputarán a cada unidad de producción en función del nivel real de uso de los medios de producción.
- 14 El proceso de producción puede dar lugar a la producción simultánea de más de un producto. Es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costes de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirán entre los productos de manera uniforme y racional. La distribución podrá basarse, por ejemplo, en el valor de mercado de cada producto, bien en el momento de la producción a partir del cual los productos sean diferenciables, bien en el momento en que se complete el proceso de producción. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor significativo. En ese caso, lo habitual es valorarlos al valor realizable neto y deducir ese valor del coste del producto principal. Como resultado, el importe en libros del producto principal no será significativamente diferente de su coste.

Otros costes

- 15 En el cálculo del coste de las existencias se incluirán otros costes en la medida en que se hayan asumido para dejar las existencias en su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podría ser apropiado incluir en el coste de las existencias algunos costes indirectos no relacionados con la producción o los costes del diseño de productos para clientes específicos.
- 16 Son ejemplos de costes excluidos del coste de las existencias, y por tanto reconocidos como gastos en el ejercicio en el que se asuman, los siguientes:
- (a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costes de producción;

- (b) los costes de almacenamiento, a menos que sea necesario asumirlos antes de proceder a una fase posterior del proceso de producción;
 - (c) los costes indirectos de administración que no hayan contribuido a dejar las existencias en su condición y ubicación actuales, y
 - (d) los costes de venta.
- 17 En la NIC 23 *Costes por intereses* se señalan unas circunstancias limitadas en las que los costes por intereses se incluirían en el coste de las existencias.
- 18 Es posible que una entidad adquiera existencias con pago aplazado. En tal caso, cuando el acuerdo contenga efectivamente un elemento de financiación, ese elemento, por ejemplo, una diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de crédito y el importe pagado, se reconocerá como un gasto por intereses a lo largo del período de financiación.
- 19 [Eliminado]

Coste de los productos agrícolas cosechados o recolectados de activos biológicos

- 20 De acuerdo con la NIC 41 *Agricultura*, las existencias que comprendan productos agrícolas que la entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos se valorarán, para su reconocimiento inicial, al valor razonable menos los costes de venta en el momento de la cosecha o recolección. Ese será el coste de las existencias en tal fecha a efectos de la aplicación de esta Norma.

Métodos para la valoración del coste

- 21 Los distintos métodos para la valoración del coste de las existencias, tales como el método del coste estándar o el método de los minoristas, podrán ser utilizados según convenga siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al coste. Los costes estándares se establecerán tomando en consideración unos niveles normales de materiales, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Se examinarán de forma regular y, si es preciso, se revisarán teniendo en cuenta las condiciones actuales.
- 22 El método de los minoristas se suele utilizar en el sector comercial al por menor para valorar las existencias de grandes cantidades de artículos de rápida rotación y con márgenes similares para los cuales es impracticable utilizar otros métodos de cálculo de costes. El coste de las existencias se determinará deduciendo, del valor de venta de las existencias, el porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje aplicado tendrá en cuenta las existencias que se hayan rebajado por debajo de su precio de venta original. A menudo se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento minorista.

Fórmulas del coste

- 23 **El coste de las existencias de elementos que no sean generalmente intercambiables y de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos se determinará a través de la identificación específica de sus costes individuales.**
- 24 La identificación específica del coste significa atribuir costes específicos a elementos concretos de las existencias. Este será el tratamiento adecuado en el caso de los elementos que se segreguen para un proyecto específico, con independencia de que hayan sido producidos o adquiridos. Sin embargo, la identificación específica de costes será inadecuada cuando, en las existencias, haya un gran número de elementos que sean generalmente intercambiables. En estas circunstancias, podría utilizarse el método

consistente en seleccionar los elementos que vayan a permanecer en las existencias para obtener efectos predeterminados en el resultado.

- 25 El coste de las existencias, a excepción de las tratadas en el párrafo 23, se asignará utilizando las fórmulas de primera entrada, primera salida (FIFO) o de coste medio ponderado. Se utilizará la misma fórmula de coste para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares en el seno de la entidad. Para las existencias con una naturaleza o uso diferentes, puede estar justificada la utilización de fórmulas de coste también diferentes.**
- 26 Por ejemplo, dentro de la misma entidad, las existencias utilizadas en un segmento operativo pueden tener un uso diferente del que se da al mismo tipo de existencias en otro segmento operativo. No obstante, el hecho de que las existencias se encuentren en ubicaciones geográficas distintas (o de que las reglas fiscales correspondientes sean distintas) no es por sí mismo un motivo suficiente para justificar el uso de fórmulas de coste diferentes.
- 27 En la fórmula FIFO se parte del supuesto de que los productos en existencias comprados o producidos antes serán vendidos en primer lugar y que, en consecuencia, los productos que permanezcan en las existencias al cierre del ejercicio serán los producidos o comprados más recientemente. Si se utiliza la fórmula del coste medio ponderado, el coste de cada unidad de producto se determinará a partir de la media ponderada del coste de artículos similares al principio del ejercicio y del coste de artículos similares comprados o producidos durante el ejercicio. Dicha media se puede calcular periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad.

Valor realizable neto

- 28 El coste de las existencias puede no ser recuperable en caso de que las mismas estén dañadas, se hayan vuelto parcial o totalmente obsoletas, o sus precios de mercado hayan caído. Asimismo, el coste de las existencias puede no ser recuperable si los costes estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el valor de las existencias por debajo del coste hasta igualar el valor realizable neto es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben contabilizarse por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.
- 29 Generalmente, la rebaja del valor de las existencias hasta alcanzar el valor realizable neto se efectúa partida por partida. En algunas circunstancias, sin embargo, podría ser apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de las partidas de existencias relacionadas con la misma línea de productos y que tengan propósitos o usos finales similares, se produzcan y comercialicen en la misma área geográfica y, por razones prácticas, no puedan evaluarse por separado de otras partidas de la misma línea. No será apropiado rebajar el valor de las existencias sobre la base de amplias categorías de existencias, como, por ejemplo, todos los productos terminados, ni para el total de las existencias de un segmento operativo determinado.
- 30 Las estimaciones del valor realizable neto se basarán en la información más fiable de que se disponga, en el momento de hacerlas, acerca del importe por el que se espera realizar las existencias. Estas estimaciones tendrán en consideración las fluctuaciones de precios o costes que se relacionen directamente con hechos posteriores al cierre del ejercicio en la medida en que esos hechos confirmen la existencia de determinadas condiciones al cierre del ejercicio.
- 31 Al hacer las estimaciones del valor realizable neto, se tendrá en consideración igualmente el propósito para el que se mantienen las existencias. Por ejemplo, el valor realizable neto del volumen de existencias que se mantienen para cumplir con los contratos de venta o de prestación de servicios se basará en el precio que figure en el contrato en cuestión. Si los contratos de venta son por una cantidad inferior a la mantenida en existencias, el valor realizable neto del excedente se basará en los precios generales de venta. Pueden aparecer provisiones por contratos de venta firmes que excedan a las cantidades de existencias mantenidas, o bien por contratos de compra firmes. Estas provisiones se

tratarán de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*.

- 32 El valor de los materiales y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de existencias no se rebajará por debajo del coste si se espera que los productos terminados a los que se vayan a incorporar sean vendidos al coste o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción en el precio de los materiales indique que el coste de los productos terminados excederá a su valor realizable neto, se rebajará el valor de los materiales hasta el valor realizable neto. En estas circunstancias, el coste de reposición de los materiales puede ser la mejor valoración del valor realizable neto de la que se disponga.
- 33 Se realizará una nueva evaluación del valor realizable neto en cada ejercicio posterior. Cuando dejen de darse las circunstancias que hubieran provocado anteriormente la rebaja del valor de las existencias por debajo del coste, o cuando exista una evidencia clara de un incremento en el valor realizable neto como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de la rebaja del valor (esto es, la reversión se limitará al importe de la rebaja original), de manera que el nuevo importe en libros será el menor entre el coste y el valor realizable neto revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo en existencias que se haya contabilizado al valor realizable neto porque ha bajado su precio de venta esté todavía en existencias en un ejercicio posterior y su precio de venta se haya incrementado.

Reconocimiento como gasto

- 34 **Cuando las existencias sean vendidas, su importe en libros se reconocerá como un gasto en el ejercicio en el que se reconozcan los correspondientes ingresos ordinarios. El importe de toda rebaja del valor de las existencias hasta el valor realizable neto y todas las pérdidas en las existencias se reconocerán como un gasto en el ejercicio en que ocurra la rebaja del valor o la pérdida. El importe de toda reversión de una rebaja del valor de las existencias, como resultado de un incremento en el valor realizable neto, se reconocerá como una reducción del importe de las existencias reconocido como gasto en el ejercicio en que tenga lugar la reversión.**
- 35 Algunas existencias pueden imputarse a otras cuentas de activo, por ejemplo, las existencias usadas como un componente del inmovilizado material construido por la propia entidad. Las existencias imputadas a otro activo de esta manera se reconocerán como un gasto a lo largo de la vida útil del activo.

Información a revelar

- 36 **En los estados financieros se revelará la información siguiente:**
- (a) **las políticas contables adoptadas para la valoración de las existencias, incluyendo la fórmula de valoración de los costes que se haya utilizado;**
 - (b) **el importe total en libros de las existencias y el importe en libros según las clasificaciones que resulten apropiadas para la entidad;**
 - (c) **el importe en libros de las existencias que se contabilicen al valor razonable menos los costes de venta;**
 - (d) **el importe de las existencias reconocido como gasto durante el ejercicio;**
 - (e) **el importe de toda rebaja del valor de las existencias que se haya reconocido como gasto en el ejercicio, de acuerdo con el párrafo 34;**

- (f) **el importe de toda reversión de una rebaja del valor que se haya reconocido como una reducción del importe de las existencias reconocido como gasto en el ejercicio de acuerdo con el párrafo 34;**
 - (g) **las circunstancias o los hechos que hayan producido la reversión de la rebaja del valor de las existencias, de acuerdo con el párrafo 34, y**
 - (h) **el importe en libros de las existencias pignoradas en garantía de pasivos.**
- 37 La información acerca de los importes en libros mantenidos en las diferentes clases de existencias, así como el grado de variación de dichos activos, será de utilidad para los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de las existencias es la que distingue entre mercancías, suministros para la producción, materiales, productos en curso y productos terminados.
- 38 El importe de las existencias reconocido como gasto durante el ejercicio, denominado generalmente «coste de las ventas», comprenderá los costes previamente incluidos en la valoración de las existencias que se hayan vendido, así como los costes indirectos de producción no distribuidos y los costes de producción de las existencias por importes anómalos. Las circunstancias particulares de cada entidad podrían exigir la inclusión de otros costes, tales como los costes de distribución.
- 39 Algunas entidades adoptan un formato para el resultado que lleva a presentar importes distintos del coste de las existencias reconocidos como gasto durante el ejercicio. Con arreglo a este formato, la entidad presentará un análisis de los gastos utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los mismos. En tal caso, la entidad revelará los costes reconocidos como gasto por las materias primas y los bienes fungibles, los costes de mano de obra y otros costes junto con el importe de la variación neta de las existencias en el ejercicio.

Entrada en vigor

- 40 Las entidades aplicarán esta Norma a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un ejercicio que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará ese hecho.
- 40A [Eliminado]
- 40B [Eliminado]
- 40C La NIIF 13, publicada en mayo de 2011, modificó la definición de «valor razonable» del párrafo 6, así como el párrafo 7. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 13.
- 40D [Eliminado]
- 40E La NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*, publicada en mayo de 2014, modificó los párrafos 2, 8, 29 y 37, y eliminó el párrafo 19. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 15.
- 40F La NIIF 9, en su versión de julio de 2014, modificó el párrafo 2 y eliminó los párrafos 40A, 40B y 40D. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 9.
- 40G La NIIF 16 *Arrendamientos*, publicada en enero de 2016, modificó el párrafo 12. Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la NIIF 16.

Derogación de otros pronunciamientos

- 41 Esta Norma reemplaza a la NIC 2 *Existencias* (revisada en 1993).
- 42 Esta Norma reemplaza a la SIC 1 *Uniformidad — Diferentes fórmulas para el cálculo del coste de las existencias*.