

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 2 (NIC 2)  
(REVISADA EN 1993)**

**Existencias**

La presente Norma, revisada en 1993, estará vigente para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1995, sustituyendo a la NIC 2, Valoración y Presentación de las Existencias según el Sistema del Coste Histórico, aprobada por el Consejo del IASC en octubre de 1975.

En mayo de 1999, la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, modificó el párrafo 28. El texto modificado tendrá vigencia cuando entre en vigor la NIC 10 (revisada en 1999), es decir, para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2000.

En diciembre de 2000, la NIC 41, Agricultura, modificó el párrafo 1 e insertó el párrafo 16 A. La modificación del texto entra en vigor para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2003.

Se ha emitido una Interpretación SIC que tiene relación con la NIC 2, se trata de la:

— SIC-1: Uniformidad — Diferentes Fórmulas para el Cálculo del Coste de las Existencias.

ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-3
Definiciones	4-5
Valoración de las existencias	6
Coste de las existencias	7-18
Costes de adquisición	8-9
Costes de transformación	10-12
Otros costes	13-15
Coste de las existencias para un prestador de servicios	16
Coste de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos	16A
Sistemas de valoración de costes	17-18
Fórmulas del coste	19-24
Tratamiento preferente	21-22
Tratamiento alternativo permitido	23-24
Valor neto realizable	25-30
Reconocimiento como gasto del ejercicio	31-33
Información a revelar	34-40
Fecha de vigencia	41

**NIC 2**

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

**OBJETIVO**

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de las existencias dentro del sistema de valoración del coste histórico. Un tema fundamental en la contabilidad de las existencias es la cantidad de costes que se reconocen como un activo y se difieren hasta que los ingresos ordinarios correlacionados sean reconocidos. Esta Norma constituye una guía práctica para la determinación del coste y su consiguiente reconocimiento como gasto del ejercicio, incluyendo también cualquier deterioro que reduzca el importe en libros al valor neto realizable. También sirve de guía sobre las fórmulas de coste que se usan para calcular los costes de las existencias.

**ALCANCE**

1. ***Esta Norma debe ser aplicada, dentro de los estados financieros preparados en el contexto del sistema de coste histórico, para contabilizar las existencias que no sean:***
  - (a) ***obra en curso, proveniente de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicio relacionados con ella (véase la NIC 11, Contratos de Construcción);***
  - (b) ***instrumentos financieros; y***
  - (c) ***existencias procedentes de la producción agrícola y forestal, menos de mineral y productos agrícolas, que estén en poder de los productores, siempre que sean valorados según el valor neto realizable de acuerdo con las prácticas tradicionalmente establecidas en ciertas industrias.***
  - (d) ***activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase NIC 41, Agricultura).***
2. La presente Norma sustituye a la NIC 2, Valoración y Presentación de las Existencias según el Sistema del Coste Histórico, aprobada en 1975.
3. Las existencias a que se ha hecho referencia en 1(c) se miden al valor neto realizable en ciertas etapas de la producción. Ello ocurre, por ejemplo, cuando se han recogido las cosechas agrícolas o se han extraído las menas del mineral, siempre que su venta esté asegurada por un contrato de futuro o la garantía de las Administraciones Públicas, o bien cuando existe un mercado homogéneo donde el riesgo de fracasar en la venta es mínimo. Tales existencias, como se ha dicho, caen fuera del alcance de la presente Norma.

**DEFINICIONES**

4. ***Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:***

***Existencias son activos:***

- (a) ***poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación;***
- (b) ***en proceso de producción de cara a tal venta; o***
- (c) ***en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.***

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

5. En las existencias también se incluyen los bienes comprados y almacenados para revender, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para revender a sus clientes, así como los terrenos u otros activos inmobiliarios que se tienen para ser vendidos a terceros. También son existencias los productos terminados o en curso de fabricación por la empresa, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. En el caso de un prestador de servicios, tal como se describe en el párrafo 16, las existencias se valorarán por el coste de los servicios para los que la empresa aún no ha reconocido el ingreso correspondiente (véase la NIC 18, Ingresos Ordinarios).

## VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS

6. ***Las existencias deben ser valoradas al coste o al valor neto realizable, según cuál sea menor.***

*Coste de las existencias*

7. ***El coste de las existencias debe comprender todos los costes derivados de la adquisición y transformación de las mismas, así como otros costes en los que se ha incurrido para darles su condición y ubicación actuales.***

*Costes de adquisición*

8. El coste de adquisición de las existencias comprenderá el precio de compra, incluyendo aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables por la empresa de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costes directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el coste de adquisición.
9. El coste de adquisición puede incluir diferencias de cambio que surjan directamente de la compra reciente de existencias facturadas en una moneda extranjera, siempre que se cumplan las especiales circunstancias contempladas en el tratamiento alternativo permitido en la NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera).

*Costes de transformación*

10. Los costes de transformación de las existencias comprenderán aquellos costes directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costes indirectos, variables o fijos, en los que se ha incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Costes indirectos fijos son todos aquéllos que permanecen relativamente constantes con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el coste de gestión y administración de la planta. Costes indirectos variables son todos aquéllos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.
11. El proceso de distribución de los costes indirectos fijos a los costes de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios ejercicios o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de coste indirecto fijo distribuido 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 distribuidos se reconocerán como gastos del ejercicio en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de coste indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se midan las existencias por encima del coste real. Los costes indirectos variables se distribuirán a cada unidad de producción sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.
12. El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Siempre que los costes de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado será necesario distribuir el coste total entre los productos sobre bases uniformes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso, en el momento en que los productos comienzan a poder identificarse por separado, ya sea al haber completado el proceso productivo. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, tienen valores no significativos. Cuando éste es el caso, se miden frecuentemente según su valor neto realizable, y este valor se deduce del coste del producto principal. Como resultado, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su coste.

**NIC 2****Otros costes**

13. Se incluirán otros costes en el importe en libros de las existencias, siempre que se hubieran incurrido para dar a las mismas su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, puede ser apropiado incluir, como coste de las existencias, los costes indirectos no derivados de la producción, o los costes del diseño de productos para clientes específicos.
14. Son ejemplos de costes excluidos del importe en libros de las existencias, y por tanto a reconocer como gastos del ejercicio en el cual se incurren, 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 dichos costes sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;
  - (c) los costes indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a las existencias su condición y ubicación actuales; y
  - (d) los costes de comercialización.
15. En ciertas circunstancias, los costes financieros se incluyen entre los costes de las existencias. Estas circunstancias se identifican en el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23, Costes por Intereses.

**Coste de las existencias para un prestador de servicios**

16. El coste de las existencias para un prestador de servicios se compone fundamentalmente de mano de obra y otros costes de personal directamente involucrados en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costes indirectos distribuibles. La mano de obra y los demás costes relacionados con las ventas, así como el personal de administración general, no se incluyen en el coste de las existencias, siendo reconocidos como gastos del ejercicio en el que se hayan incurrido.

**Coste de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos**

- 16A. De acuerdo con la NIC 41, Agricultura, las existencias compuestas por productos agrícolas, que la empresa ha cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se valoran, para su reconocimiento inicial, por el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, considerados en el momento de su cosecha. Éste es el coste de las existencias en esa fecha para la aplicación de la presente Norma.

**Sistemas de valoración de costes**

17. Los sistemas para la determinación del coste de las existencias, tales como el método del coste estándar o el método de los minoristas, pueden ser empleados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al coste. Los costes estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisan de forma regular y, si es preciso, se cambian los estándares, siempre y cuando tales condiciones hayan variado.
18. El método de los minoristas se usa a menudo en el sector comercial al por menor para la valoración de existencias cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales es impracticable usar otros métodos de cálculo de costes. En este método en particular, el coste de las existencias se determina deduciendo del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje que se usa debe tener en cuenta la parte de las existencias que se han marcado por debajo de su precio de venta original. Frecuentemente se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

**Fórmulas del coste**

19. ***El coste de las existencias de productos que no son intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, debe ser determinado a través del método de identificación específica de sus costes individuales.***

20. La identificación específica del coste significa que cada tipo de coste concreto se distribuye a un producto determinado de las existencias. Este es el tratamiento adecuado para aquellos productos que se segregan para un proyecto específico, con independencia de si han sido producidos o comprados en el exterior. Sin embargo, la identificación específica de costes resultará inapropiada cuando en las existencias haya un gran número de productos que son, habitualmente, intercambiables. En tales circunstancias, el método de seleccionar qué productos individuales van a permanecer en las existencias finales, podría ser usado para obtener efectos predeterminados en la ganancia o la pérdida neta del ejercicio.

#### Tratamiento preferente

21. ***El coste de las existencias, distintas de las tratadas en el párrafo 19, debe ser determinado usando las fórmulas de primera entrada primera salida (FIFO) o coste promedio ponderado <sup>(1)</sup>.***
22. La fórmula FIFO asume que los productos en existencias que fueron comprados o producidos antes serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en existencias finales serán los producidos o comprados más recientemente. Si se utiliza la fórmula del coste promedio ponderado, el coste de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del coste de los artículos similares, poseídos al principio del ejercicio, y del coste de los mismos artículos comprados o producidos durante el ejercicio. Se puede calcular el promedio periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la empresa.

#### Tratamiento alternativo permitido

23. ***El coste de las existencias, distintas de las tratadas en el párrafo 19, debe ser determinado usando la fórmula última entrada primera salida (LIFO) <sup>(1)</sup>.***
24. La fórmula LIFO asume que los productos en existencias que fueron comprados o producidos en último lugar serán vendidos los primeros y, consecuentemente, que los productos que queden en existencias finales serán los producidos o comprados en primer lugar.

#### Valor neto realizable

25. El coste de las existencias puede no ser recuperable en caso de que las mismas estén dañadas, si se han vuelto parcial o totalmente obsoletas, o bien si sus precios de mercado han 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 saldo hasta que el importe en libros sea igual al valor neto realizable es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben valorarse en libros por encima de los importes que se espera recuperar de su venta o uso posterior.
26. La rebaja hasta alcanzar el valor neto realizable se calcula usualmente para cada tipo de artículo. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar artículos similares o relacionados. Este puede ser el caso de artículos en existencias relacionados con la misma línea de productos y que tienen propósitos o usos finales similares, se producen y venden en la misma área geográfica y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otros artículos de la línea. No es apropiado realizar las rebajas a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de las existencias, por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todas las existencias en una actividad o segmento geográfico determinados. Los prestadores de servicios acumulan, generalmente, sus costes en relación a cada servicio para el que se espera cargar un precio separado al cliente. Por tanto, cada servicio así identificado se tratará como una partida separada.
27. Las estimaciones del valor neto realizable se basarán en la información más fiable de que se disponga en el momento de hacerlas, acerca del importe que se espera recuperar de las existencias. Estas estimaciones toman en consideración las fluctuaciones de precios o costes relacionados directamente con los hechos ocurridos tras el cierre, en la medida en que tales hechos confirmen condiciones existentes al final del ejercicio.

<sup>(1)</sup> Véase también la Interpretación SIC-1: Uniformidad — Diferentes Fórmulas para el Cálculo del Coste de las Existencias.

**NIC 2**

28. Al hacer las estimaciones del valor neto realizable, se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen las existencias. Por ejemplo, el valor neto realizable de las existencias que se tienen para cumplir con los contratos de venta o de prestación de servicios, se basa en el precio que figura en el contrato en cuestión. Si los contratos de venta son por una cantidad inferior a la reflejada en existencias, el valor neto realizable del exceso se determina basándose en los precios generales de venta. Pueden aparecer provisiones o pasivos contingentes por contratos firmes de venta que excedan las cantidades de productos en existencias, o bien de productos que vayan a obtenerse por contratos de compra firmes. Tales provisiones o pasivos contingentes se tratan contablemente de acuerdo con la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.
29. Sobre las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de existencias, no se practicarán rebajas para situar su importe en libros por debajo del coste, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen serán vendidos al coste o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción en el precio de las materias primas indique que el coste de los productos terminados excederá a su valor neto realizable, se rebajará su importe en libros hasta cubrir tal diferencia. En estas circunstancias, el coste de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.
30. Se realizará una evaluación del valor neto realizable al final de cada ejercicio subsiguiente. Cuando las circunstancias que previamente causaron la rebaja hayan dejado de existir, se procederá a revertir el importe de la misma, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el coste y el valor neto realizable revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo en existencias, que se contabiliza según su valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta, está todavía en existencias en un ejercicio posterior y su precio de venta se ha incrementado.

**RECONOCIMIENTO COMO GASTO DEL EJERCICIO**

31. ***Al ser vendidas las existencias, el importe en libros de las mismas se reconoce como gasto del mismo ejercicio en el que se registran los correspondientes ingresos. El importe de cualquier rebaja, hasta el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en las existencias, deben ser reconocidas en el ejercicio en que tiene lugar el deterioro. El importe de cualquier reversión de las rebajas de valor por deterioro de existencias, tras un incremento en el valor neto realizable, debe ser registrado como una reducción en el importe de las existencias que hayan sido reconocidas como gasto en el ejercicio en que la recuperación del valor tenga lugar.***
32. El proceso de reconocer como gasto del ejercicio el importe en libros de las existencias vendidas tiene como consecuencia la correlación de gastos e ingresos.
33. El coste de ciertas existencias puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo las existencias usadas como componentes de los trabajos realizados por la empresa para los elementos del inmovilizado material. El valor de las existencias distribuido entre otros activos distintos de los anteriores y de la misma forma se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos.

**INFORMACIÓN A REVELAR**

34. ***En los estados financieros se debe revelar la siguiente información:***
  - (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, desglosado en los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la empresa;***
  - (c) ***el importe en libros de las existencias que se han valorado según su valor neto realizable;***
  - (d) ***los importes de las reversiones, en las rebajas de valor anteriores para reflejar el valor neto realizable, que se hayan reconocido como ingresos en el ejercicio, de acuerdo con el párrafo 31;***
  - (e) ***las circunstancias o eventos que han producido la reversión de las rebajas de valor, de acuerdo con el referido párrafo 31; y***
  - (f) ***el importe en libros, si existiese, de las existencias comprometidas como garantía del cumplimiento de deudas.***

## NIC 7

35. La información acerca de los saldos pertenecientes a las diferentes clases de existencias, así como la variación de dichos saldos en el ejercicio resultará de utilidad para los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de las existencias es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados. Las existencias de un prestador de servicios pueden ser descritas, simplemente, como productos en curso.
36. **Cuando el coste de las existencias se determine utilizando la fórmula LIFO, de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en el párrafo 23, los estados financieros deben revelar la diferencia entre el saldo de las existencias finales del balance y:**
- (a) *el menor valor entre el importe calculado de acuerdo con el párrafo 21 y el valor neto realizable; o*
  - (b) *el menor valor entre el coste de reposición en la fecha del balance y el valor neto realizable.*
37. **En los estados financieros se debe dar información sobre uno de los dos siguientes extremos:**
- (a) *el coste de las existencias que se han reconocido como gasto durante el ejercicio; o bien*
  - (b) *los costes de explotación, relacionados con los ingresos ordinarios, reconocidos como gastos durante el ejercicio, clasificados según su naturaleza.*
38. El coste de las existencias, reconocido como gasto durante el ejercicio, se compone de aquellos costes incluidos en la valoración de los productos vendidos más los costes indirectos no distribuidos y los importes anormales de los costes de producción de las existencias en los que se ha incurrido durante el propio ejercicio. Las circunstancias particulares de cada empresa pueden exigir la inclusión de otros costes, tales como los costes de distribución.
39. Algunas empresas adoptan un formato diferente en la presentación de la cuenta de resultados, lo que produce que se consignen cantidades diferentes en lugar del coste de las existencias reconocidas como gasto en el ejercicio. Bajo tal formato diferente, la empresa informará, no obstante, de la cuantía de los costes de explotación, relacionados con los ingresos ordinarios, que se han reconocido como gastos durante el ejercicio, clasificados por su naturaleza. En este caso, la empresa informará sobre los costes reconocidos como gastos de materias primas y otros materiales, costes de mano de obra y otros costes de explotación, junto con la variación neta del valor de las existencias en el ejercicio.
40. La cuantía, incidencia o naturaleza de una provisión para rebajar el coste al valor neto realizable, puede requerir información específica según la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.

## FECHA DE VIGENCIA

41. **Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.**

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 7 (NIC 7)  
(REVISADA EN 1992)**

**Estado de flujos de efectivo**

La presente Norma, revisada en 1992, estará vigente para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1994, sustituyendo a la anterior NIC 7, Estado de Cambios en la Posición Financiera, aprobada por el Consejo del IASC en octubre de 1977.