



Ecuador – noviembre 2017 - ISSN: 1696-8352

VALOR NETO REALIZABLE DE LOS INVENTARIOS Y SU EFECTO EN EL COSTO DE VENTA.

Nombres de los autores

C.P.A. Carlos Correa González, MBA

Sr. Gary Kirk Cevallos Rodríguez

Institución a la que pertenece

Carrea de Contabilidad y Auditoría

Facultad de Administración

Universidad Laica VICENTE ROCAFUERTE de Guayaquil

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Carlos Correa González y Gary Kirk Cevallos Rodríguez (2017): "Valor neto realizable de los inventarios y su efecto en el costo de venta", Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana, Ecuador, (noviembre 2017). En línea:
<http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/ec/2017/inventarios-costo-venta.html>

Resumen

El presente artículo académico tiene la finalidad de analizar el valor neto realizable de los inventarios y su efecto en el costo de venta a través de la aplicación de métodos que constituyen alcances descriptivos y documentales para evaluar una serie de controles, riesgos y errores que se puedan encontrar en los procesos de producción y comercialización de productos, identificando información sobre los medios causantes y poder juzgar su relevancia.

Palabras claves o descriptores

Inventarios, costo de venta, NIIF para las pymes sección 13 "Inventario" y 27 "Deterioro del valor de los activos", valor neto realizable.

Introducción

El artículo denominado “Valor neto realizable de los inventarios y su efecto en el costo de venta”, proporciona los lineamientos para realizar un profundo análisis de valorización de los inventarios, mediante la correcta asignación de costos que se puedan añadir a estos desde el momento de su adquisición hasta que tengan las condiciones adecuadas dentro del establecimiento para ponerlos a disposición de los consumidores.

Considerando que, el rubro de inventario en las empresas productoras y comercializadoras, es de gran importancia para los usuarios de los estados financieros, quienes esperan que se apliquen las técnicas más adecuadas en revisión, gestión y procedimientos contables para la toma de decisiones, que permitan mantener niveles apropiados de liquidez y capacidad de generar recursos para cumplir con sus objetivos.

La adopción de las NIIF en el Ecuador, mediante resolución No. 08.G.DSC.010 del 20 de noviembre de 2008, emitido por la Superintendencia de Compañía, Valores y Seguros, estableció el cronograma de aplicación obligatoria de las NIIF a partir del año 2010 con la implementación del primer grupo conformado por las compañías y los entes sujetos y regulados por la Ley de Mercado de Valores así como todas las compañías que ejercen actividades de auditoría externa; posteriormente, en el año 2011, el segundo grupo conformado por las compañías que tengan activos totales iguales o superiores a US\$ 4'000.000 al 31 de diciembre de 2007, las compañías Holding, que voluntariamente hubieren conformado grupos empresariales, las compañías de economía mixta, sociedades y entidades del sector público, sucursales de compañías extranjeras u otras empresas extranjeras estatales, paraestatales, privadas o mixtas, organizadas como personas jurídicas y sus asociaciones; y, finalmente, en el año 2012 implementarían NIIF las demás compañías no consideradas en los grupos anteriores (Resolución No. 08.G.DSC.010, 2008).

Esta conversión a NIIF ha implicado una transformación sustancial para todas las compañías involucrando áreas críticas como empleados, procesos operativos y sistemas informáticos, siendo sus actividades de gran impacto en los reportes financieros constituyéndose en pilares fundamentales para producir confianza en los usuarios de los estados financieros en el rendimiento de las operaciones de la compañía.

En la compañía IEHSA Industria de Envases Litografiados de Hojalata C. Ltda., se muestran moderados niveles de inventario al final de cada periodo y presentan márgenes de utilidad bruta muy elevados, tal como se muestra en la figura 1.

Figura 1. Relación Inventario – Utilidad.



Fuente: Estados financieros de la compañía IEHSA Industria de Envases Litografiados de Hojalata C. Ltda.

Elaborado por: El autor.

La compañía ve la necesidad de conocer las situaciones que motivaron o generaron una alta rentabilidad; por lo cual el presente artículo tiene como finalidad efectuar una serie de apreciaciones para evaluar los controles que posee la Compañía en el rubro de inventario, analizar y explicar el efecto del valor neto realizable de los inventarios sobre el costo de venta de la compañía.

Metodología

El artículo académico, buscó especificar propiedades y características importantes presentadas por el efecto que puede tener un rubro como el de inventario medido al valor neto realizable sobre el costo de venta de la compañía, por lo tanto, aplicaremos métodos que constituyen alcances descriptivos y documentales.

La investigación en el rubro de inventarios contempló un estudio descriptivo con el objetivo de evaluar una serie de controles, riesgos y errores que se puedan encontrar en los procesos de producción y comercialización de productos, identificando información sobre los medios que los causan y poder juzgar su relevancia soportada mediante la técnica de la entrevista. Dentro del alcance documental, se consideró información tal como los estados financieros de la compañía para nuestro análisis de datos.

El objetivo de la presente investigación fue evaluar el efecto causado por medir al valor neto realizable a los inventarios sobre el costo de venta, mediante la aplicación del enfoque cualitativo el cual consistió en la indagación y descripción de los controles que posee la compañía siendo los resultados de esta etapa útiles para analizar y explicar el impacto del valor neto realizable de los inventarios sobre el costo de venta de la compañía.

La técnica usada fue la entrevista, utilizada para comprender el giro del negocio, obtener información relevante tales como, costos estimados de terminación, porcentajes de comisiones, transporte y embalaje importantes para realizar el cálculo del valor neto realizable; unidades producidas al final del periodo 2016; y, conocer de forma directa al personal que interviene en la preparación de la información contable y financiera de la empresa porque de esta manera se evaluó el conocimiento técnico del proceso operativo y aplicación de normas contables. La entrevista, nos permitió detectar las deficiencias del manejo de los sistemas de inventario, incorrecta segregación de funciones y carencia de uso técnico referente al valor neto realizable.

Resultado

A lo largo del presente artículo, se evaluaron los controles que posee la compañía IEHSA Industria de Envases Litografiados de Hojalata C. Ltda., en el rubro de los inventarios. Esta evaluación, permitió identificar que es imprescindible realizar un análisis del efecto del valor neto realizable de los inventarios en el costo de venta de la compañía, el mismo que debe explicar su impacto en los estados financieros de acuerdo a lo estipulado en la NIIF para las PYMES sección 13: "Inventarios".

Para determinar el valor neto realizable de los inventarios de la compañía IEHSA Industria de Envases Litografiados de Hojalata C. Ltda., cuya actividad es producir y comercializar envases de hojalata, se solicitó al gerente general la lista de precios de los productos comercializados, quien solo nos permitió observarla por motivo de ser conservadores con la divulgación de información interna de la compañía, por lo cual se procedió a considerar el menor valor, es decir USD 3,17, con el fin de considerar un escenario pesimista en donde la compañía pueda vender los productos al menor valor.

Cabe mencionar que, por el tipo de inventario que maneja la compañía, se considerará el producto como un grupo de partidas similares denominado "envases de hojalata", de acuerdo a lo permitido en el párrafo 27.2 de la sección 27 de la NIIF para PYMES, esto debido a que los distintos productos comercializados por la compañía son envases de pintura los cuales la distinción de medida es irrelevante puesto que la variación del precio estimado de venta se encuentra enfocado en un solo valor de acuerdo a lo mencionado en el párrafo anterior. En la tabla 1, se resume la lista de precios:

Tabla 1. Precio estimado de venta.

Detalle	Precio estimado de venta
Envases de hojalata	\$ 3,17

De acuerdo a la entrevista realizada al gerente general, se ha identificado para el cálculo de los gastos estimados de venta: 8% de comisiones a vendedores, 3% transporte y 1% de embalaje

equivalentes al precio estimado de venta. En la tabla 2, se resumen los gastos estimados de venta:

Tabla 2. Gastos estimados de venta.

Detalle	Precio estimado de venta	8%	3%	1%
		Comisiones vendedores	Transporte	Embalaje
Envases de hojalata	\$ 3,17	\$ 0,2536	\$ 0,0951	\$ 0,0317

Con los datos detallados anteriormente, se procedió con el cálculo del valor neto realizable; y, de acuerdo a lo indicado por el jefe de producción en la entrevista, las unidades producidas al final del periodo 2016 ascendieron en 16.420 unidades terminadas y 53.787 unidades en proceso, estimándose USD 17.000 para la terminación de los productos en proceso, como se detalla en la tabla 3.

Tabla 3. Cálculo del valor neto realizable.

Detalle	Unidades producidas	(+) Total estimado de venta	8%	3%	1%	(-) Costo de terminación	(=) Valor neto realizable
			(-) Comisiones vendedores	(-) Transporte	(-) Embalaje		
Terminadas	16.420	\$ 52.051	\$ 4.164	\$ 1.561	\$ 521	\$ -	\$ 45.805
Proceso	53.787	\$ 222.556	\$ 17.804	\$ 6.677	\$ 2.225	\$ 17.000	\$ 178.850

Según lo indicado por el jefe de producción, al final del periodo 2016, las unidades de producción ascendieron en 16.420 unidades terminadas y 53.787 unidades en proceso de las cuales se utilizó el 100% de materiales y un 64% entre mano de obra directa y costos indirectos de fabricación (CIF). Adicionalmente, se procedió a considerar la mano de obra y los CIF como si estos fuesen incluidos dentro del rubro de inventarios tal como lo indica la NIIF para PYMES sección 13: "Inventarios". Las cantidades producidas por la compañía, se resumen en la tabla 4 como se muestra a continuación:

Tabla 4. Cantidades producidas por la compañía.

Detalle	Terminadas		Proceso		Total cantidades producidas
	%	Unidades	%	Unidades	
Materia prima	100%	16.420	100%	53.787	70.207
Mano de obra directa	100%	16.420	64%	34.423	50.843
Costos indirectos de fabricación	100%	16.420	64%	34.423	50.843

También, se nos indicó que, al principio del mes de diciembre del periodo 2016, el costo de producción se compuso en materia prima por USD 16.993, mano de obra directa por USD 9.550 y CIF por USD 3.295, mientras que, al final del mismo periodo estaba conformado en materia prima por USD 152.937, mano de obra directa por USD 11.230 y CIF por USD 5.144. A continuación, en la tabla 5 resumiremos el costo por cada elemento de producción:

Tabla 5. Costo por elemento de producción.

Detalle	Materia prima	Mano de obra	Costo indirecto de fabricación	Total
Costo producción anterior	\$ 16.993	\$ 9.550	\$ 3.295	\$ 29.838
Costo producción actual	\$ 152.937	\$ 11.230	\$ 5.144	\$ 169.311
Total costo producción	\$ 169.930	\$ 20.780	\$ 8.439	\$ 199.149

Posteriormente, en la tabla 6 determinamos el costo unitario por cada elemento de producción:

Tabla 6. Costo unitario por elemento de producción.

Detalle	Materia prima	Mano de obra	Costo indirecto de fabricación
Total costo de producción	\$ 169.9230	\$ 20.780	\$ 8.439
Total Cantidades producidas	70.207	50.843	50.843
Costo unitario	2,4204	0,4087	0,1660

Finalmente, en la tabla 7 y 8 se establece el costo de producción del periodo:

Tabla 7. Costo de producción del periodo productos terminados.

Detalle	Costo unitario	Unidades	Terminadas
Materia prima	\$ 2,4204	16.420	\$ 39.743
Mano de obra directa	\$ 0,4087	16.420	\$ 6.711
Costos indirectos de fabricación	\$ 0,1660	16.420	\$ 2.726
Total			\$ 49.180

Tabla 8. Costo de producción del periodo de productos en proceso.

Detalle	Costo unitario	Unidades	Proceso
---------	----------------	----------	---------

Materia prima	\$ 2,4204	53.787	\$ 130.186
Mano de obra directa	\$ 0,4087	34.423	\$ 14.069
Costos indirectos de fabricación	\$ 0,1660	34.423	\$ 5.714
Total			\$ 149.969

Hasta aquí hemos obtenido los cálculos del inventario al valor neto realizable y costo, en la tabla 9, determinaremos el valor menor entre los dos:

Tabla 9. Pérdida por valor neto realizable.

Detalle	Valor neto realizable	Costo	Pérdida
Terminadas	\$ 45.805	\$ 49.180	\$ -3.374
Proceso	\$ 178.850	\$ 149.969	\$ 28.880
Total	\$ 224.655	\$ 199.149	\$ 25.506

Discusión

El impacto del análisis del valor neto realizable de los inventarios sobre el costo de venta, ha generado en este último rubro una sobrestimación por un monto de USD 29.220 producto de considerar la mano de obra (USD 20.870) y CIF (8.440) directamente en el costo de venta tanto de los productos terminados como en proceso; por otro lado, se ha producido una subestimación en el mismo rubro al no reconocer la pérdida por valor neto realizable por un monto de USD 3.374, obteniendo así una afectación neta que asciende al monto de USD 25.846.

Esta sobrestimación neta de USD 25.846 genera un triple impacto en la situación económica de la compañía tanto en el aspecto financiero, laboral y fiscal.

Aspecto financiero

En la tabla 10, presentamos la variación del indicador financiero de la rotación del inventario de producto terminado según compañía vs. lo determinado en el presente proyecto.

Tabla 10. Resumen de variación en la rotación del inventario de producto terminado.

Detalle	Resultados según compañía	Resultados según proyecto	Variación
Índice de rotación del inventario de producto terminado	42 Veces	36 Veces	-6 Veces
Días de rotación	8 Días	10 Días	2 Días

La variación de -6 veces nos indica que la compañía realmente se tarda en recuperar la inversión de existencias durante el año, lo cual representa una demora de 2 días más en poner a disposición el inventario.

Aspecto laboral

En lo que respecta al ámbito laboral, la sobreestimación en el rubro del costo de venta por USD 25.846 tuvo un impacto dentro de la utilidad contable de la compañía, lo que generó un déficit en el cálculo de la estimación del 15% de participación a trabajadores.

Para lo cual procederemos a efectuar la variación entre el cálculo de la participación a trabajadores según la información de los estados financieros de la compañías y compararlos con los datos obtenidos en el presente proyecto.

A continuación, en la tabla 11, determinamos la variación de la participación a trabajadores con los saldos determinados en el proyecto:

Tabla 11. Variación de la participación a trabajadores con los saldos determinados en el proyecto.

Detalle	Resultados según compañía	Resultados según proyecto	Variación
Total Ingresos	\$ 2.978.678	\$ 2.978.678	\$ -
(-) Total costos	\$ (1.290.672)	\$ (1.264.826)	\$ (25.846)
(-) Total gastos	\$ (997.661)	\$ (997.661)	\$ -
(=) Utilidad contable	\$ 690.345	\$ 716.191	\$ (25.846)
15%			
Participación trabajadores	\$ 103.552	\$ 107.428	\$ (3.876)

Producto de dicha sobreestimación, se ha identificado un déficit por USD 3.876 en el cálculo de la estimación correspondiente a la participación de trabajadores.

Aspecto tributario

En cuanto al aspecto tributario, la pérdida por valor neto realizable de USD 3.374, deberá realizar el reconocimiento de un activo por impuesto diferido y considerar dicha pérdida como un gasto no deducible, de acuerdo al numeral 1 del artículo innumerado seguido del artículo 28 del Reglamento para la aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, LORTI. En la tabla 12, se

determina el cálculo del activo por impuesto diferido causado por la pérdida por valor neto realizable:

Tabla 12. Cálculo del activo por impuesto diferido.

Detalle	Dif. Temporal	Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2016
Tasa para el cálculo de Impuesto Diferido		22%
Activo:		
Pérdida por valor neto realizable	\$ 3.374	\$ 742

La compañía, deberá reconocer un activo por impuesto diferido por USD 742.

Para la determinación de la variación de la conciliación tributaria, se procedió a realizarla tomando en consideración el cálculo de la conciliación tributaria de la compañía y compararlo con los resultados obtenidos en el presente proyecto. En la tabla 13, obtuvimos los siguientes resultados:

Tabla 13. Variación de la conciliación tributaria con los saldos determinados en el proyecto.

Detalle	Resultados según compañía	Resultados según proyecto	Variación
Total Ingresos	\$ 2.978.678	\$ 2.978.678	\$ -
(-) Total costos	\$ (1.290.672)	\$ (1.264.826)	\$ (25.846)
(-) Total gastos	\$ (997.661)	\$ (997.661)	\$ -
(=) Utilidad contable	\$ 690.345	\$ 716.191	\$ (25.846)
(-) 15% Participación trabajadores	\$ (103.552)	\$ (107.429)	\$ 3.877
(+) Gastos no deducibles locales	\$ 17.855	\$ 21.229	\$ (3.374)
(=) Utilidad grabable	\$ 604.648	\$ 629.992	\$ (25.343)
22% Impuesto causado	\$ 133.023	\$ 138.598	\$ (5.575)

Se ha determinado un déficit por USD 5.575 en el cálculo de la estimación correspondiente al impuesto a la renta del ejercicio 2016.

Conclusiones

Al finalizar el artículo académico sobre el valor neto realizable de los inventarios y su efecto en el costo de venta en la compañía IEHSA Industria de Envases Litografiados de Hojalata C. Ltda., las conclusiones obtenidas se detallan a continuación:

- La evaluación de los controles que posee la compañía en el rubro de inventario para su valorización es inefectiva, puesto que se identificaron varias deficiencias dentro del control interno tales como carencia de manuales y políticas de procedimiento, inadecuada segregación de funciones causantes de conflictos de independencias en las tareas asignadas y falta de análisis del valor neto realizable.
- El desconocimiento técnico de normas contables, ha causado que la compañía no reconozca de forma adecuada los costos de transformación del inventario debido al registro de la mano de obra y los costos indirectos de fabricación de forma directa al costo, subestimando el rubro de los activos y sobrestimando el rubro de costo por un monto de USD 29.220.
- Al analizar el efecto del valor neto realizable de los inventarios en el costo de venta de la compañía, permitió identificar una pérdida de valor por USD 3.374 sobrestimando el rubro de los activos y subestimando el rubro del costo de la compañía. Esto también ha generado un activo por impuesto diferido por USD 742.

El impacto neto por la aplicación del valor neto realizable de los inventarios sobre el costo de venta de la compañía asciende a USD 25.846 siendo imprescindible realizar un análisis al final de cada periodo. Además, esto ha generado que la compañía deba reconocer un alcance en la estimación de la participación a trabajadores e impuesto a la renta por USD 3.877 y USD 5.575 respectivamente.

Referencias bibliográficas

International Accounting Standards Board (2009). *Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades*. Londres, Reino Unido:International Accounting Standards Borad.

International Accounting Standards Board (2015). *Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades*. Londres, Reino Unido:International Accounting Standards Borad.

Resolución No. 08.G.DSC.010. (2008). Registro Oficial, 20 de noviembre de 2008. Quito, Ecuador.

Resolución No. SC.ICI.CPAIFRS.G.11.010. (2011). Registro Oficial, 11 de octubre de 2011. Quito, Ecuador.