



CTCP-10-00409-2018

Bogotá, D.C.,

Señores

CAMILO LOZANO

OMAR BENITEZ

camilolozanocontadorp@gmail.com

Asunto: Consulta 1-INFO-18-003413

REFERENCIA:	
Fecha de Radicado	05 de 03 de 2018
Entidad de Origen	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Nº de Radicación CTCP	2018-195-CONSULTA
Tema	Factores a considerar en el deterioro del inventario

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo de Normalización Técnica de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Único 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016, y 2170/2017, en los cuales se faculta al CTCP para resolver las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación de los marcos técnicos normativos de las normas de información financiera y de aseguramiento de la información, y el numeral 3º del Artículo 33 de la Ley 43 de 1990, que señala como una de sus funciones el de servir de órgano asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y el ejercicio de la profesión, procede a dar respuesta a una consulta en los siguientes términos.

RESUMEN

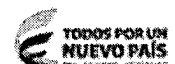
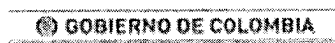
Al elaborar de los estados financieros, se debe determinar a través del análisis de las situaciones, la forma como se presentará la pérdida por deterioro de valor de los inventarios en el estado de resultados, ya sea como un gasto de la operación, como otros gastos o como costo de ventas, y aplicará dicha política de manera uniforme en los estados financieros.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co





CONSULTA (TEXTUAL)

Una compañía prestadora de servicios, posee inventarios en forma de materiales o suministros para ser consumidos durante la prestación de servicios, tales como (Elementos de protección personal - EPP, repuestos y materiales catalogados como inventarios (no cumplen la definición de PPE), papelerías, entre otros) a estos inventarios no se puede identificar el valor recuperable vía venta del servicio por las siguientes circunstancias:

- a) La compañía tiene diversos contratos de prestación de servicios.*
- b) En los contratos de prestación de servicios se manejan diferentes precios de venta, dependiendo del alcance de cada uno de los proyectos.*
- c) Al valor de venta cobrado por cada proyecto y/o prestación de servicios, no se puede establecer claramente cuales inventarios asignar y la cantidad de materiales a utilizar, por ejemplo, los EPPs y/o materiales sirven para ejecutar el contrato 1, el contrato 2 etc...*

Por lo anterior, para dar cumplimiento al análisis adecuado de deterioro para los inventarios consumibles, agradecemos nos indiquen:

- 1. ¿Cuál es el método adecuado para determinar el Valor Neto Realizable en los inventarios consumibles teniendo en cuenta las características anteriores según las NIIF plenas y NIIF Pymes. ¿Sería (sic) adecuado aplicar el costo de reposición en la medición de estos inventarios? ¿o Para estos inventarios no se aplicaría un VNR en una evaluación de deterioro, al considerarse Items (sic) que se esperan consumir dentro de la operación de la compañía?*
- 2. ¿El efecto en resultados de reconocer el deterioro para los inventarios se debe de reconocer en el costo de ventas o en un gasto de administración y/o ventas?*
- 3. ¿El impuesto de Industria y Comercio - ICA debe ser considerado como un costo de venta en el calculo (sic) de un Valor Neto Realizable?*
- 4. Por otro lado, agradecemos nos indiquen si de acuerdo a los cambios en la reforma tributaria Ley 1819, ¿el deterioro reconocido en las propiedades, planta y equipo para activos depreciables, como de activos no depreciables (terrenos) generan diferencias temporarias los cuales generan impuesto de renta diferido bien sea activo o pasivo?*

CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

Dentro del carácter ya indicado, las respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular.



1- Método para determinar valor neto realizable en inventarios consumibles para un prestador de servicios

Teniendo en cuenta que los inventarios se miden por el menor entre el costo y el valor neto de realización (valor de venta estimado menos los costos de terminación y de venta), la consulta se refiere exclusivamente respecto de aquellos inventarios consumibles (materiales, empaques, accesorios) que no se venden de forma separada, sino que hacen parte de otro bien o hacen parte de un servicio ofrecido a los clientes.

Al respecto el valor neto de realización de los inventarios se tratará teniendo en cuenta la circunstancia que da origen al deterioro de los inventarios:

Origen del deterioro de inventarios ¹	Aplicación del Valor Neto de Realización
Inventarios consumibles dañados.	Si no pueden usarse en la prestación del servicio, su valor neto de realización corresponderá con el valor por el cual se puedan vender (en sus condiciones actuales) menos los costos relacionados con esa venta.
Inventarios consumibles parcial o totalmente obsoletos.	Si no pueden usarse en la prestación del servicio, su valor neto de realización corresponderá con el valor por el cual se puedan vender (en sus condiciones actuales) menos los costos relacionados con esa venta.
Inventarios consumibles sobre los cuales sus precios de mercado han caído.	El valor neto de realización, debe determinarse teniendo en cuenta los precios de venta del servicio ofrecido a los clientes menos los costos de prestar el servicio y los costos relacionados con vender el servicio ² .
Inventarios consumibles sobre los que sus costos de prestar el servicio al cual están vinculados han aumentado significativamente.	El valor neto de realización, debe determinarse teniendo en cuenta los precios de venta del servicio ofrecido a los clientes menos los costos de prestar el servicio y los costos relacionados con vender el servicio ³ .

2- Presentación del deterioro de valor en los inventarios en el estado de resultados.

El deterioro de los inventarios implica una pérdida, por tanto esta afectaría los gastos del período, tanto para las entidades pertenecientes al grupo uno, como para las entidades pertenecientes al grupo dos.

¹ Tomados del párrafo 28 de la NIC 2

² Adaptado del párrafo 32 de NIC 2, y el ejemplo 3 del módulo de entrenamiento de NIIF para las PYMES No 27

³ Adaptado del párrafo 32 de NIC 2, y el ejemplo 3 del módulo de entrenamiento de NIIF para las PYMES No 27

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Commutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v12



A continuación, se transcriben los párrafos 13.16 de la sección de Inventarios y 27.2 de la sección de Deterioro del Valor de los Activos de las NIIF para las PYMES, y el párrafo 34 de la NIC 2:

NIIF para las PYMES

*“Deterioro del valor de los inventarios 13.19 Los párrafos 27.2 a 27.4 requieren que una entidad evalúe al final de cada periodo sobre el que se informa si los inventarios están deteriorados, es decir, si el importe en libros no es totalmente recuperable (por ejemplo, por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes). Si una partida (o grupos de partidas) de inventario está deteriorada esos párrafos requieren que la entidad mida el inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta **y que reconozca una pérdida por deterioro de valor**. Los mencionados párrafos requieren también, en algunas circunstancias, la reversión del deterioro anterior.*

Deterioro del valor de los inventarios

*27.2 Una entidad evaluará en cada fecha sobre la que se informa si ha habido un deterioro del valor de los inventarios. La entidad realizará la evaluación comparando el importe en libros de cada partida del inventario (o grupo de partidas similares—véase el párrafo 27.3) con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Si a una partida del inventario (o grupo de partidas similares) se le ha deteriorado su valor, la entidad reducirá el importe en libros del inventario (o grupo) a su precio de venta menos los costos de terminación y venta. **Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor y se reconoce inmediatamente en resultados**.”*
(Negrilla fuera el texto)

NIIF Plenas

Reconocimiento como un gasto

*34 Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. **El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios que hayan sido reconocidos como gasto** en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.*

Como puede observarse las NIIF Plenas y las NIIF para las PYMES, solamente mencionan que la pérdida por deterioro se debe reconocer como un gasto, sin embargo ni el marco conceptual, ni las normas sobre presentación de estados financieros (estado de resultados), establecen claramente la diferencia entre gastos de la operación, otros gastos y costos de venta.



Observando los criterios de clasificación relacionados con el Estado de Resultados, observamos que cuando las NIIF se refieren a gastos, se refieren a que se deben reconocer en el resultado actual del periodo, pero la cuenta contable no la específica, entonces es el elaborador de la información financiera quien debe determinar la presentación del rubro de deterioro de valor de los inventarios como un gasto de la operación, otros gastos o un costo de ventas.

Un ejemplo de lo anterior podría ser el siguiente:

Tratamiento del deterioro de valor de los inventarios	Análisis de la presentación
Como un gasto de la operación	Cuando se trate de deterioro de inventarios frecuentes y se consideran que no hacen parte del costo del servicio.
Como otros gastos	Cuando se trate de inventarios dañados, o parcial o totalmente obsoletos debido a desastres naturales, o por daños poco frecuentes.
Como un costo de ventas	Cuando se trate de inventarios deteriorados y que se consideran normales dentro del sector en el cual se desempeña la entidad (supermercados, talleres de mecánica, restaurantes, servicios de metalmecánica, entre otros)

En conclusión al elaborar los estados financieros, se debe determinar a través del análisis de las situaciones, la forma como se presentará la pérdida por deterioro de valor de los inventarios en el estado de resultados, ya sea como un gasto de la operación, como otros gastos, o como costo de las ventas, y se debe aplicar dicha política de manera uniforme en los estados financieros.

3- Determinación respecto de si el impuesto de industria y comercio hace parte de los costos de ventas para determinar el valor neto realizable de inventarios

Dentro de las NIIF Plenas y las NIIF para las PYMES no existe una lista de elementos que hacen parte de los costos de venta que reducen el precio de venta para determinar su valor neto de realización, el término costos de ventas para determinar el valor neto realizable de inventarios no debe entenderse como los costos de producción necesario para terminar un inventario (costos de terminación), sino que deben entenderse como aquellos pagos que debe realizar la entidad si el producto es vendido, es decir se trata de gastos incrementales (no existirían si el inventario terminado o el servicio que incorpora inventarios, no fuese vendido) y de conformidad con las normas de inventarios, no hace parte del costo de los mismos.



Los costos relacionados con las ventas de inventarios para determinar el valor neto realizable de inventarios (costo de ventas) pueden incluir lo siguiente (a modo de ejemplo):

Costos de ventas para determinar el valor neto realizable de inventarios	Análisis
Empaque del producto	Sí, siempre que el precio de venta incluya el precio del producto empacado y que este no haya sido parte del costo del inventario en su proceso productivo.
Comisión a los vendedores	Sí, siempre que la comisión se genere por vender los productos.
Sueldo fijo de los vendedores	No, debido que existan ventas o no, los sueldos fijos pactados deben pagarse a los trabajadores.
Arriendo de la sala de ventas	No, debido que existan ventas o no, el arrendamiento debe pagarse.
Comisión por ventas a través del sistema de tarjetas de crédito o débito	Sí, siempre que la entidad realice sus ventas habituales a través de dichos sistemas.

Ahora respecto de si el impuesto de industria y comercio, hace parte de los costos de la venta para determinar el valor neto realizable de inventarios, se realizará el siguiente análisis:

Impuesto de industria y comercio	
Hecho generador	Artículo 32 de la Ley 14 de 1983.- El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.
Base gravable	Artículo 342 de la Ley 1819 de 2016. Base gravable y tarifa. La base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo. No hacen parte de la base gravable los ingresos correspondientes a actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que el impuesto de industria y comercio se genera por las ventas realizadas por un contribuyente, podríamos concluir que el impuesto de industria y comercio

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



hace parte de los costos de la venta para efectos de determinar el valor neto de realización de los inventarios, debido que si no existe la venta, entonces no habría lugar a ese gasto por parte de una entidad.

4- El deterioro de Propiedad, planta y equipo genera impuesto diferido

Siempre que existan diferencias entre el importe en libros de un activo y la base fiscal del mismo, se genera diferencia temporaria (siempre que en futuro dichas diferencias tengan alguna incidencia en la determinación del impuesto de renta y complementarios), y toda diferencia temporaria da lugar a un impuesto diferido activo o pasivo, de acuerdo con la situación.

A continuación se transcriben los párrafos 29.7 a 29.10 de las NIIF para las PYMES, referidas al impuesto diferido:

“Principio de reconocimiento general

29.7 Es inherente al reconocimiento de un activo o un pasivo que la entidad que informa espere recuperar o cancelar el importe en libros de ese activo o pasivo respectivamente. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de ese importe en libros vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si esta recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, esta sección exige que la entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos (activo por impuestos diferidos), con ciertas excepciones limitadas.

Si la entidad espera recuperar el importe en libros de un activo, o liquidar el importe en libros de un pasivo, sin afectar las ganancias imponibles, no surgirá ningún impuesto diferido con respecto al activo o pasivo. (Negrilla fuera del texto)

29.8 Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes en libros de los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y los importes atribuidos a los mismos por parte de las autoridades fiscales (estas diferencias se denominan “diferencias temporarias”), y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores. (Negrilla fuera del texto)

Bases fiscales y diferencias temporarias

29.9 La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co

GOBIERNO DE COLOMBIA

MINISTERIO DE COMERCIO
INDUSTRIA Y TURISMO

TODOS POR UN
NUEVO PAÍS



GD-FM-009.v12



de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

29.10 La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que sea deducible fiscalmente respecto de ese pasivo en periodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos Diferencias temporarias imponibles

15 Se reconocerá un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:

(a) el reconocimiento inicial de una plusvalía; o

(b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

(i) no es una combinación de negocios; y

(ii) **en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal...** (Negrilla fuera del texto)

16 Todo reconocimiento de un activo lleva inherente la suposición de que su importe en libros se recuperará, en forma de beneficios económicos, que la entidad recibirá en periodos futuros.

Cuando el importe en libros del activo exceda a su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponibles excederá al importe fiscalmente deducible de ese activo. Esta diferencia será una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos en futuros periodos será un pasivo por impuestos diferidos. A medida que la entidad recupere el importe en libros del activo, la diferencia temporaria deducible irá revirtiendo y, por tanto, la entidad tendrá una ganancia imponible. Esto hace probable que los beneficios económicos salgan de la entidad en forma de pagos de impuestos. Por lo anterior, esta Norma exige el reconocimiento de todos los pasivos por impuestos diferidos, salvo en determinadas circunstancias que se describen en los párrafos 15 y 39". (Negrilla fuera del texto)

Sin embargo se debe analizar la existencia o no del impuesto diferido sobre el importe en libros de un elemento de propiedad, planta y equipo deteriorado de acuerdo a las siguientes circunstancias, a manera de ejemplo:

Circunstancia 1. El importe en libros del terrenos es \$1.200, que incluye el costo por \$1.500 menos deterioro de valor acumulado por \$300, la base fiscal para el activo es de \$1.500; en este caso debe analizarse si la diferencia de \$300 (importe en libros \$1.200 menos base fiscal \$1.500) genera una diferencia futura derivada de la pérdida en venta del activo en el momento que dicha situación llegase

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



a ocurrir. Si la pérdida en venta del activo no fuese deducible o no se pudiera compensar con otras partidas de la renta, entonces dicha diferencia no sería temporaria y no se generaría impuesto diferido en la transacción.

Circunstancia 2. El importe en libros de la maquinaria es \$1.200, que incluye el costo por \$2.000 menos depreciación acumulada de \$500 y menos deterioro de valor acumulado por \$300, la base fiscal para el activo es de \$2.000 menos una depreciación fiscal de \$400; en este caso debe analizarse si la diferencia de \$400 (importe en libros \$1.200 menos base fiscal \$1.600) genera una diferencia futura que puede ser recuperable debido que la depreciación del activo es deducible para efectos fiscales. En este caso por tratarse de una diferencia en la base de depreciación (el deterioro del activo cambia el importe depreciable contable, pero no el fiscal) la entidad podrá recuperar fiscalmente la diferencia (a través de una deducción o costo por depreciación), entonces dicha diferencia sería temporaria y se generaría impuesto diferido en la transacción.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1755 de 2015, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Para establecer la vigencia de los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública se requiere revisar en contexto la normativa aplicable en la fecha de expedición de la respuesta de la consulta. Adicionalmente, se debe tener en cuenta que el concepto posterior modifica a los que se hayan expedido con anterioridad, del mismo tema, así no se haga la referencia específica en el documento.

Cordialmente,

LEONARDO VARÓN GARCÍA
Consejero CTCP

Proyectó: María Amparo Pachón Pachón
Consejero Portante: Leonardo Varón García
Revisó y aprobó: Leonardo Varón García, Wilmar Franco Franco.



MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO
República de Colombia

RESPUESTA COMUNICACIÓN ENVIADA POR CORREO ELECTRÓNICO
INFO@MINCIT.GOV.CO

Bogotá D.C., 10 de Abril del 2018

1-INFO-18-003413

Para: **camilolozanocontadorp@gmail.com;**
mpachonp@mincit.gov.co

2-INFO-18-002579

CAMILO LOZANO

Asunto: Uso de Costo de Reposición en Inventarios de Consumibles como medición de VNR

Buenas tardes

Adjuntamos respuesta a su consulta 2018/195

LEONARDO VARON GARCIA


CONSEJERO

Anexos: 2018-195.pdf

Proyectó: MARIA AMPARO PACHON PACHON-CONT

Revisó: LEONARDO VARON GARCIA-WILMAR FRANCO FRANCO

Nit. 830115297-6
Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Conmutador(571) 6067676
www.mincit.gov.co

 GOBIERNO DE COLOMBIA

 MINCOMERCIO
INDUSTRIA Y TURISMO

 TODOS POR UN
NUEVO PAÍS



CD-FM-009.v12

