

## RESUMEN

La implementación del plan de convergencia de las Normas Internacionales de Información Financiera en Chile, ha necesitado segmentar las normas y fechas propuestas por el Colegio de Contadores de Chile A.G. con lo cual se han creado 3 categorías distintas para encasillar a las entidades en Chile, las cuales son: Full IFRS, IFRS para PYMES (Pequeñas y medianas empresas) e IFRS SP (Sector público). Uno de los rubros importantes es Existencias, ya que para cada empresa representa un significado único. Al año 2013, para empresas bajo aplicación FULL IFRS esto ya es una realidad, no así para los sectores de pequeñas y medianas empresas y empresas del sector público, que aún está pendiente su implementación. En la presente investigación se analizó de forma comparativa el tratamiento de las existencias de acuerdo a la normativa internacional FULL IFRS, NIIF para PYMES y NICSP, comprendiendo el período 2009 a 2012, a través de la descripción del tratamiento según FULL IFRS, los resultados indican que en razón a las tres normativas, no existen diferencias sustanciales, y existen similitudes absolutas respecto a su objetivo, alcance, métodos de valorización y presentación.

**Palabras Claves:** Normas Internacionales de Información Financieras, Existencias, Convergencia.

## ANÁLISIS COMPARATIVO DEL TRATAMIENTO DE EXISTENCIAS DE ACUERDO A LA NORMATIVA INTERNACIONAL: FULL, PYME Y SECTOR PÚBLICO, PERÍODOS 2009-2012.

Yenny Katty Henríquez Vásquez. <sup>1</sup>

## COMPARATIVE ANALYSIS OF THE STOCK TREATMENT ACCORDING TO THE INTERNATIONAL STANDARDS: FULL, SMES AND PUBLIC SECTOR, PERIODS 2009-2012.

### Abstract.

The implementation of a convergence plan of International Standards of financial information in Chile has had the need of dividing the standards and dates proposed by the Association of Accounts in Chile A.G. As a consequence three different categories have been created to classify Chilean entities: Full IFRS, IFRS for SME s (small and medium enterprises) and IFRS for public sector. One of the most important areas is stock because for each company it has a unique significance. By 2013, this was applied to Full IFRS companies, but it was not the same for small and medium enterprises nor for public companies as their implementation processes are still pending. In this research a comparative analysis of stock treatment, according to the International Standards Full, IFRS, NIIF for SMES and NICSP, was carried out. It considered the periods 2009- 2012 making a description of the treatment based on Full IFRS. The results show that based on these three standards, there are no substantial differences. On the contrary, there are absolute similarities with respect to the objective, scope, valorization methods and presentation.

**Key Words:** International Standards of financial information, Stock, Convergence.

---

<sup>1</sup> Alumna Tesista de la Carrera de Auditoría de la Universidad de Valparaíso, teniendo como profesor guía a la Profesora Marlene Piña Galdames.



## PROPÓSITO DEL ESTUDIO

La Superintendencia de Valores y Seguros ha propuesto para el proceso de convergencia de IFRS en Chile un calendario de aplicación respecto a las entidades en Chile. Con relación a ese calendario se pretende que para el año 2015 las empresas del sector público y PYMES presenten sus Estados Financieros bajo normativa IFRS. Esta situación impone la necesidad de conocer y describir los mayores y más significativos aspectos referentes al tema, en mayor medida respecto de las Existencias, ya que se consideran como el motor de la entidad y de ahí radica su importancia al momento de registrar, valorizar y presentar la información para que los usuarios obtengan todos los elementos para tomar decisiones.

Es por ello que la investigación incorporará la descripción del tratamiento contable de las existencias en empresas de los rubros: Industrial, Comercial y de Servicios, identificación de las diferencias y similitudes de las diversas formalidades que acompañan a la aplicación de la NIC de Existencias y conjuntamente la determinación de los efectos en la situación financiera, desempeño financiero y el flujo de efectivo, que generen los procedimientos contables aplicados al tratamiento de Existencias en cada entidad.

## DESCRIPCIÓN DE LAS MATERIAS:

### **EXISTENCIAS**

Existencia es sinónimo de inventario y de mercadería. Cabe en si una diferenciación entre estos términos en la definición entregada por la Real Academia Española:

- **Mercancía:** Cosa mueble que se hace objeto de trato o venta.
- **Inventario:** Asiento de los bienes y demás cosas pertenecientes a una persona o comunidad, hecho con orden y precisión.
- **Existencia:** Mercancías destinadas a la venta, guardadas en un almacén o tienda.

En esencia, no existen diferencias sustanciales respecto de estos tres términos, sin embargo, se le da mayor énfasis en Chile a la palabra existencias respecto a las demás, por lo profundo que llega ser su definición que abarca varios elementos conteniendo a la vez los otros conceptos. La circular 1.501 de fecha 4 de Octubre de 2001 de la Superintendencia de Valores

y Seguros dispone: *“En este rubro deberá mostrarse el total de las existencias del giro comercial de propiedad de la empresa, con rotación efectiva dentro del período anual, debiendo indicarse en una nota explicativa, el detalle de sus componentes por categoría”*. Los productos que no cumplan con la definición anterior deberán ser clasificados en el rubro “Otros Activos Fijos”, si se tratase de repuestos o similares que serán incorporados definitivamente a dicho rubro, o bien en el rubro “Otros”, si correspondiese. El saldo deberá ser mostrado en forma neta, es decir, habiéndose deducido las estimaciones por posibles ajustes a las existencias por concepto de: castigo por obsolescencia, productos defectuosos o de difícil venta y el ajuste de aquellos productos cuyo valor contabilizado es superior a los valores netos de realización.

El sinónimo de Existencias es el concepto de Inventarios, los cuales según definición de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 como: *“Son activos retenidos para su venta en el curso ordinario de los negocios; en el proceso de producción para dicha venta; o en la forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.”*

Por su parte Activo según Marco Conceptual (2006) esta definido como: *“Es un recurso controlado por la empresa, como resultado de sucesos pasados, del que la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.”*

En consecuencia la Normativa Internacional de Contabilidad de Existencias en su párrafo 2 en relación al Alcance concluye que; *“Esta norma es aplicable a todos los inventarios, excepto:*

- *“La Obra en curso provenientes de contratos de construcción, incluyendo contratos de servicio directamente relacionados.*
- *Los instrumentos financieros.*
- *Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha y recolección.” (NIC 2, 2008, p7)*

Las materias indicadas anteriormente son tratadas de forma extensa en otros numerales de las normas internacionales. También en el párrafo 3 se menciona que esta norma no será de aplicación para la valoración de las existencias mantenidas por:

- *“Productores de productos agrícolas y forestales.*

- Intermediarios que comercien con materias primas cotizadas.” (NIC 2, 2008, p.7)

## TIPOS DE EXISTENCIAS

Existen diversas etapas para que las existencias se conviertan en un producto terminado, si se refiere a una empresa del sector industrial y manufacturero. La Normativa Internacional también hace referencia al reconocimiento y medición de estas. Según García (2004):

- **Materia Prima:** Consiste en los insumos necesarios para darle la consistencia al producto que se quiere lograr para empresas industriales, en las cuales su actividad es producir, es decir, crear desde lo primitivo, como por ejemplo plástico un producto final denominado juguete para niños como por ejemplo.
- **Producto en proceso:** Es la etapa siguiente por la que pasa la materia prima para llegar a su fin. Producto en proceso se le denomina a los artículos que aún no han sido terminados pero presentan un grado de avance, y ya se puede determinar el costo asociado a ese artículo en esas condiciones.
- **Existencia:** su sinónimo es producto terminado y se refiere a la conclusión del proceso de elaboración el cual da como resultado el producto listo para su comercialización, y al cual se le determinan todos los costos asociados a su producción.

La NIC 2 sobre Existencias también menciona a las existencias de origen propio y de origen extranjero dándoles una clasificación.

- **Producto en Tránsito:** Se refiere a la mercadería que es obtenida en el mercado nacional o extranjero que físicamente no se encuentran en la empresa y que a la fecha de reconocimiento y registro de la documentación mercantil aun no son recepcionadas en bodega.
- **Existencia:** Se describe existencias como el producto de propiedad de la empresa que está en condiciones de comercialización. También se denomina mercaderías o inventario, que son sinónimos entre sí.
- **Existencias en Consignación:** Este tipo de operación se remite a dos actores principales: El consignador o Comitente (Dueño de la mercadería) y el consignatario o comisionista (Vendedor por cuenta del consignador).

## MEDICIÓN DE LAS EXISTENCIAS

Se refiere a medición, la forma en cómo se determina el costo del rubro existencias. En este caso existencias, bajo los preceptos Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile (PCGA), desde el año 1973, el costo correspondía al valor de adquisición del bien, o como se denomina Costo Histórico (CH). Con el cambio a la normativa internacional este se cambió al menor precio entre el costo y el Valor Neto Realizable (VNR), el cual consiste en; *“El precio estimado de venta en el curso ordinario de las operaciones, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta, intercambio o distribución”* (NIC SP12, 2009, p.412).

Lo anterior quiere decir que, el valor libro v/s el precio de venta descontado los gastos necesarios para su venta, por ejemplo comisiones a los vendedores, descuentos, publicidad, entre otros. Comparándolos luego y reconociendo el menor de ellos para ajustar la contabilización si fuera procedente, abonando existencias y cargando una cuenta de resultado que puede ser “Menor valor de existencias” o “pérdida por deterioro de existencias”.

En el caso de que existiere una estimación o provisión de la posible desvalorización que se puede producir al comparar los valores mencionados en el párrafo anterior, se reemplazaría el cargo a la cuenta de resultado utilizada en el ajuste.

## VALORIZACIÓN DE LAS EXISTENCIAS

La NIC 2 (revisada 2008) define; El costo de las existencias comprenderá todos los costos derivados de la adquisición y transformación de las mismas, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Para identificar a qué tipo de costos se refiere, se debe desglosar esta definición, Torres y Varela (2008) menciona:

- **Costos de adquisición** correspondientes al valor de la compra neta, incluidos los aranceles aduaneros en el caso que fueran importadas desde el extranjero también, otros impuestos que no sean recuperables, el costo del transporte o flete, el de almacenamiento o bodegaje y otros costos directamente atribuibles a la adquisición, deduciendo las posibles rebajas como descuentos y otras partidas.
- **Costos de transformación**, atribuibles a una empresa manufacturera ya que están relacionados con las unidades producidas, son costos de

transformación de la materia prima, mano de obra y gastos de fabricación directos o indirectos, fijos o variables dependiendo del método de valorización a usar.

- **Otros costos:** costos en él siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a las mismas su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podría ser apropiado incluir como costo de las existencias, algunos costos indirectos no derivados de la producción o los costos de diseño de productos para clientes específicos. El costo del inventario no debe incluir, por ejemplo: desperdicios anormales, costos de almacenamiento, gastos generales administrativos no relacionados con la producción, costos de venta, diferencias de cambio extranjero que surjan directamente de la reciente adquisición de inventarios facturados en moneda extranjera y costos por intereses cuando los inventarios se compran con elementos de liquidación diferidos.

Además se diferencian los costos de bienes con los costos de un servicio. Así que en el caso de un **prestador de servicios** que tenga existencias, las valorará por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectamente distribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de las existencias, pero se contabilizarán como gastos de ejercicio en el que se hayan incurrido. Los costos de las existencias de un prestador de servicio no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no distribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios. (NIC 2, 2008)

## **METODOLOGÍA**

La metodología de la investigación es de tipo cuantitativa, con alcance descriptivo, que busca describir el tratamiento contable de las Existencias dependiendo del rubro al cual se aplica en entidades que utilicen Full IFRS, a través de la revisión de la NIC 2 (2008).

Para ello, se elaborará un cuadro de conceptos y un cuadro comparativo. El primero con el objeto de describir el tratamiento contable que se le dan a cada tipo de existencias dependiendo del rubro al cual se le asignan en entidades que apliquen Full IFRS, revisando la NIC 2 de Existencia última revisión año 2008 y literatura

relacionada. El segundo describirá el tratamiento que se le dan a las Existencias en los distintos grupos de estudio buscando similitudes y diferencias. Además se confeccionará casos simulados para una mayor comprensión del tratamiento y efectos de las existencias en la situación financiera, desempeño financiero y en el flujo de efectivo, en una empresa PYME y una del Sector Público.

## **RESULTADOS, DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES**

Con datos entregados en las normativas relacionadas con las Existencias, se realizaron los cuadros de conceptos y comparativo. En consecuencia y con la información procesada se presentan las consideraciones para realizar las simulaciones de casos sobre las PYMES y Servicios Públicos y así, cumplir con el propósito de esta investigación.

Para identificar el tratamiento contable que se les da a las existencias en empresas con aplicación FULL IFRS y para establecer a que se refiere con el tratamiento contable se busca, a través de la literatura, los parámetros indicados que corresponden al reconocimiento y determinación del respectivo costo, respecto a los rubros que en Chile concentran la mayor parte de los ingresos económicos como son el área Industrial, comercial y de servicios.

**1. Tratamiento Contable de Existencias;** para efectos de esta investigación se entenderá como tratamiento contable de existencias el reconocimiento y determinación del respectivo costo.

### **a) Rubro Industrial**

Sus existencias consisten en materias primas, productos en procesos y productos terminado o existencias para el sector con aplicación Full IFRS y Pyme. Además si estas empresas dentro de su giro son exportadoras, también se pueden encontrar productos en tránsito. Para que estos productos lleguen al consumidor final existen una serie de procesos anteriores. En la Tabla 1, se presenta el tratamiento contable que se ofrece para este rubro.



**Tabla 1: Tratamiento Contable para las Existencias - Rubro Industrial**

| EMPRESA                                      | RECONOCIMIENTO Y PRESENTACIÓN   | VALORIZACIÓN Y MEDICIÓN   |
|--|---|---|
| <p><b>Full IFRS materias primas</b></p>      | <p>Se reconocen como activos, ya que cumplen la definición proporcionada en el marco conceptual, son del tipo corriente porque se liquidan en un plazo no superior a un año.<br/>Al ser valorizadas estas materias primas se reconocen con el mismo nombre y se presentan en el Estado de Situación Financiera bajo el nombre de materias primas. Se incluye revelaciones en las notas explicativas sobre el método de costeo, entre otras situaciones.</p>   | <p>Para llegar a la determinación del costo, se deben distinguir que existe un proceso llamado extracción el cual entrega materias primas que pueden ser directas e indirectas que se agregan en porcentaje a la utilización de éstas sobre la existencia terminada, sin embargo para determinar el costo de la materia prima la entidad debe tener establecido la fórmula para llegar a este que puede ser FIFO o PMP en donde se considera el precio de adquisición neto, también se debe considerar los costos asociados a la extracción de estas materias primas ya que luego formaran parte de costo del producto terminado. Estos pueden ser por ejemplo: costo de maquinarias requeridas, mano de obra especializada, infraestructura en el caso que dicha inversión no pueda ser reutilizada.<br/><b>En síntesis, el costo de adquisición inicial más los otros costos necesarios para su compra.</b></p>   |
| <p><b>Full IFRS productos en proceso</b></p> | <p>De igual manera que en las materias primas estos se reconocen como activos, ya que cumplen la definición proporcionada a través del marco conceptual, son del tipo corriente ya que se liquidan en un plazo no superior a un año.<br/>Al ser valorizadas estos productos en proceso se reconocen con el mismo nombre y se presentan en el Estado de Situación Financiera bajo el nombre de productos en proceso. Incluyendo revelaciones en las notas explicativas sobre el método de costeo, entre otras situaciones.</p>   | <p>El costo se determina incluyendo a las materias primas algún proceso de conversión o transformación para concluir como existencia, la materia prima, mano de obra y gastos de fabricación directos o indirectos, fijos o variables dependiendo del método de valorización a usar. Además debe identificarse una fórmula para llevar el costo de estos productos, los cuales pueden ser FIFO o PMP, el que refleje de mayor forma la realidad de estas.<br/><b>En síntesis, el costo de adquisición de las materias primas más la incorporación de otros costos como mano de obra y otros costos indirectos en la fabricación.</b></p>  |
| <p><b>Full IFRS productos terminados</b></p> | <p>Productos terminados o existencias son el resultado del proceso de conversión que debió sufrir las materias primas para llegar a su estado final, estas existencias son activos corrientes y son el motor de las entidades industriales.<br/>Ya una vez determinado su costo a registrar se registran en el Estado de situación financiera con el nombre de existencias, inventarios u/o mercaderías, según el plan de cuentas con el que cuente la entidad neto de su respectiva provisión por obsolescencia. Incluyendo revelaciones en las notas explicativas sobre el método de costeo, entre otras situaciones.</p> | <p>Estas existencia conlleva costos asociados a su fabricación producidos por la cadena logística, excluyendo de ellos posibles pérdidas anormales de desperdicios, Costos de almacenamiento, Gastos generales administrativos no relacionados con la producción, Costos de venta, Diferencias de cambio extranjero que surjan directamente de la reciente adquisición de inventarios facturados en moneda extranjera y Costos por intereses cuando los inventarios se compran con elementos de liquidación diferidos.<br/>Para la determinación del costo es a través del método de costo estándar que es asignar costos unitarios y totales de los artículos por cada centro de producción previamente a su fabricación relacionándolo con el volumen dado de producción, a través de la fórmula FIFO o PMP.<br/><b>En síntesis, corresponde al costo de adquisición más el costo de transformación resguardando que no se encuentren sub o sobre valorados practicando la prueba de mercado midiéndose entre su valor libro y su prueba de mercado denominada VNR, que no es más que el precio de venta deducidos los esfuerzos de venta. El que sea menor</b></p> |

| EMPRESA                                | RECONOCIMIENTO Y PRESENTACIÓN   | VALORIZACIÓN Y MEDICIÓN  |
|--|---|--|
| <b>Full IFRS productos en tránsito</b> | Se entiende por productos en tránsito aquellos que siendo de propiedad de la entidad no se encuentran físicamente en la compañía, sin embargo si son reconocidos como activos debido a la propiedad y se presentan como activos corrientes dentro del Estado de Situación Financiera. Incluyendo revelaciones en las notas explicativas sobre el método de costeo, entre otras situaciones. | Se utiliza el método del costo estándar, o minorista, a través de la fórmula FIFO o PMP.<br>No se incluyen como costo los posibles desperdicios anormales de producción y los demás señalados anteriormente. En estas existencias su costo se conforma por el valor CIF o valor FOB, más los seguros y flete internacionales cuyo costo debe ser asumido por la empresa, derechos de internación, gastos de desaduanamiento o portuarios, fletes y seguros nacionales. |

Fuente: Elaboración propia año 2012, a partir de la normativa Internacional de Información numero 2 revisada el año 2008.

### b) Rubro Comercial

Sus existencias ya se encuentran producidas por otra entidad y solo se adquieren para ser vendidas, no se les agrega un valor mediante la modificación de sus componentes si no que a través del prestigio o marca que pueda tener esa entidad. Como por ejemplo las empresas de retail. Estas empresas también pueden ser importadoras por lo que puede existir dentro de sus inventarios productos en tránsito o en consignación. A continuación se muestra la tabla para la identificación del tratamiento contable en el rubro comercial.

**Tabla 2: Tratamiento Contable para las Existencias Rubro Comercial.**

| EMPRESA                                | RECONOCIMIENTO Y PRESENTACIÓN  | VALORIZACIÓN Y MEDICIÓN   |
|--|--|---|
| <b>Full IFRS Existencias</b>           | Se reconocen como activos ya que cumplen la definición proporcionada a través del marco conceptual, son del tipo corriente ya que se liquidan en un plazo no superior a un año. Al ser valorizadas estas existencias se reconocen con el mismo nombre y se presentan en el Estado de Situación Financiera neto de su respectiva provisión por obsolescencia. Incluyendo revelaciones en las notas explicativas sobre el método de costeo, entre otras situaciones. | Consideran como costo el precio neto de compra más los impuestos no recuperables, fletes, costos de embalajes, otros costos inherente a la compra menos los descuentos comerciales obtenidos al momento de la compra y se resguardan a través de inventarios perpetuos bajo las fórmulas FIFO o PMP |
| <b>Full IFRS productos en tránsito</b> | En su reconocimiento y presentación son tratadas de la misma forma que existencias, obviamente presentadas bajo el nombre de productos en tránsito   | Su costo se conforma por el valor CIF o valor FOB, en este último se adicionan los seguros y flete internacionales cuyo costo debe ser asumido por la empresa, derechos de internación, gastos de desaduanamiento o portuarios, fletes y seguros nacionales   |

| EMPRESA   | RECONOCIMIENTO Y PRESENTACIÓN  | VALORIZACIÓN Y MEDICIÓN  |
|---|--|--|
| <b>Full IFRS<br/>Productos en consignación.</b> | Según lo establecido en la NIC 18, el ingreso ordinario es reconocido por el vendedor cuando los productos son vendidos por el comprador a terceras personas. Para efectos de la investigación, se entenderá que son contabilizados como inventario denominados mercaderías en consignación a contra cuenta de cuentas por pagar, en el estado de situación financiera se presenta bajo el rubro de existencias, en el Activo Corriente. | Sobre las mercancías manejadas en este rubro no se tiene ningún derecho de propiedad, por lo tanto, la empresa no está en la obligación de considerarlas para efecto del costo de ventas. Sin embargo, su pago procedería por la devolución al proveedor o por las ventas de los productos. Y la comisión obtenida por esa venta es considerada ingreso. Por lo que, su costo corresponde al establecido en el contrato de consignación. |

Fuente: Elaboración propia año 2012, a partir de la normativa Internacional de Información numero 2 revisada el año 2008.

### c) Rubro Servicios

En este rubro las existencias cumplen una función accesoria debido a que lo principal es entregar un servicio inmaterial pero a través de existencias, como por ejemplo, el servicio de telefonía móvil donde se entrega la capacidad de comunicarse pero a través de un aparato móvil el cual pasa a ser parte de las existencias de la compañía. Estas existencias también pueden ser importadas o estar en calidad de consignación. A continuación se muestra la tabla para la identificación del tratamiento contable en el rubro de los servicios.

**Tabla 3: Tratamiento Contable para las Existencias - Rubro de Servicios:**

| EMPRESA                                    | RECONOCIMIENTO Y PRESENTACIÓN  | VALORIZACIÓN Y MEDICIÓN   |
|--|--|---|
| <b>Full IFRS<br/>Existencias</b>           | Se reconocen como activos ya que cumplen la definición proporcionada a través del marco conceptual, son del tipo corriente porque se liquidan en un plazo no superior a un año. Al ser valorizadas estas existencias se reconocen con el mismo nombre y se presentan en el Estado de Situación Financiera. Incluyendo revelaciones en las notas explicativas sobre el método de costeo, entre otras situaciones. | Se valorizan al menor valor entre su valor libro y su valor neto de realización, y entre su costo se reconoce el valor de adquisición más todos los costos asociados como impuestos no recuperables, fletes, costos de embalajes, otros costos inherente a la compra menos los descuentos comerciales obtenidos al momento de la compra y se resguardan a través de inventarios perpetuos bajo las fórmulas FIFO o PMP. |
| <b>Full IFRS<br/>productos en tránsito</b> | En su reconocimiento y presentación son tratadas de la misma forma que existencias, obviamente presentadas bajo el nombre de productos en tránsito   | Su costo se conforma por el valor CIF o valor FOB más los seguros y flete internacionales cuyo costo debe ser asumido por la empresa, derechos de internación, gastos de desaduanamiento o portuarios, fletes y seguros nacionales.   |

| EMPRESA   | RECONOCIMIENTO Y PRESENTACIÓN   | VALORIZACIÓN Y MEDICIÓN   |
|---|---|---|
| <p><b>Full IFRS</b><br/><b>Productos en consignación.</b></p> | <p>Según lo establecido en la NIC 18, el ingreso ordinario es reconocido por el vendedor cuando los productos son vendidos por el comprador a terceras personas. Para efectos de la investigación, se entenderá que son contabilizados como inventario denominados mercaderías en consignación a contra cuenta de cuentas por pagar, en el estado de situación financiera se presenta bajo el rubro de existencias, en el Activo Corriente.</p> | <p>Sobre las mercancías manejadas en este rubro no se tiene ningún derecho de propiedad, por lo tanto, la empresa no está en la obligación de considerarlas para efecto del costo de ventas.<br/>Sin embargo, su pago procedería por la devolución al proveedor o por las ventas de los productos y la comisión obtenida por esa venta es considerada ingreso, por lo que su costo corresponde al establecido en el contrato de consignación.</p> |

**Fuente:** *Elaboración propia año 2012, a partir de la normativa Internacional de Información numero 2 revisada el año 2008.*

De las tablas precedentes, se obtienen elementos relevantes que permite entender el tratamiento contable que se le dan a las distintos tipos de existencias en los distintos rubros.

**2. Similitudes y diferencias entre las Normativas Internacionales;** se examina, en Cuadro Comparativo 1, las normativas que tratan existencias en diferentes tipos de organización como son, NIC 2 revisión 2008, NIIF para Pymes sección 13 del 2009 y NICSP 12 del 2009.

## Cuadro Comparativo 1: Diferencias entre las normativas de estudio Full IFRS, IFRS PYME

| Crterios        | Full IFRS  | PYME   | Sector Público  | Observaciones  |
|-----------------|--|--|---|--|
| <b>Objetivo</b> | <p>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 de costo que debe reconocerse como un activo, y ser diferido hasta que los correspondientes ingresos ordinarios sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el posterior reconocimiento como un gasto del ejercicio, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También suministra directrices sobre las fórmulas de costo que se utilizan para atribuir costos a las existencias.</p> | <p>Las NIIF establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y otros sucesos y condiciones que son importantes en los estados financieros con propósito de información general. También pueden establecer estos requerimientos para transacciones, sucesos y condiciones que surgen principalmente en sectores industriales específicos. Las NIIF se basan en el Marco Conceptual, que se refiere a los conceptos subyacentes en la información presentada dentro de los estados financieros con propósito de información general. El objetivo del Marco Conceptual es facilitar la formulación uniforme y lógica de las NIIF. También suministra una base para el uso del juicio para resolver cuestiones contables.</p> | <p>El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como activo, para diferirlo hasta que los ingresos relacionados sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto, incluyendo también cualquier corrección del importe en libros al valor realizable neto. También suministra directrices sobre las fórmulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios.</p> | <p>Existe una similitud en el objetivo de la normativa ya que todas entregan una directriz para la determinación del costo, y el reconocimiento del posterior gasto o activo correspondiente, sin embargo, no existe un objetivo específico en la normativa sobre Pymes ya que este es general y contiene a todas sus secciones.</p> |
| <b>Alcance</b>  | <p>Esta norma es aplicable a todos los inventarios</p>   | <p>Esta norma es aplicable a todos los inventarios</p>   | <p>Esta norma es aplicable a todos los inventarios</p>  | <p>Similitud total</p>   |

| Criterios                          | Full IFRS   | PYME  | Sector Público  | Observaciones   |
|------------------------------------|---|---|---|---|
| <p><b>Excepción al Alcance</b></p> | <p>Esta norma es aplicable a todos los inventarios, excepto:</p> <p>Obras en curso provenientes de contratos de construcción, incluyendo Contratos de servicio directamente relacionados.</p> <p>Los instrumentos financieros.</p> <p>Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha y recolección.</p> <p>También, esta norma no será de aplicación para la valoración de las existencias mantenidas por:</p> <p>Productores de productos agrícolas y forestales.</p> <p>Intermediarios que comercien con materias primas cotizadas.</p> | <p>Esta norma es aplicable a todos los inventarios, excepto:</p> <p>Obras en curso provenientes de contratos de construcción, incluyendo contratos de servicio directamente relacionados.</p> <p>Los instrumentos financieros.</p> <p>Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha y recolección.</p> <p>También, esta norma no será de aplicación para la valoración de las existencias mantenidas por:</p> <p>Productores de productos agrícolas y forestales.</p> <p>Intermediarios que comercien con materias primas cotizadas.</p> | <p>Esta norma es aplicable a todos los inventarios, excepto:</p> <p>las obras en curso, resultantes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados</p> <p>Los instrumentos financieros</p> <p>Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y producto agrícola en el punto de cosecha o recolección</p> <p>Trabajo en curso de servicios que van a ser prestados recibiendo a cambio, directamente de los receptores de los mismos, una contraprestación nula o simbólica.</p> <p>Esta Norma no es de aplicación en la medición de los inventarios mantenidos por:</p> <p>Productores de productos agrícolas y forestales. Los corredores que comercian con materias primas cotizables.</p> | <p>Existe solo una diferencia respecto al sector público ya que se entiende que el estado entrega parte de sus existencias no esperando una retribución por esta.</p> <p>Menciona “ Trabajo en curso de servicios que van a ser prestados recibiendo a cambio, directamente de los receptores de los mismos, una contraprestación nula o simbólica”</p> |

| Criterios                     | Full IFRS   | PYME   | Sector Público   | Observaciones  |
|-------------------------------|---|--|--|--|
| <b>Medición</b>               | Las existencias se valorarán al menor de: el costo o el valor neto realizable.  | Una entidad medirá los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta.  | Los inventarios deberán medirse al costo o al valor realizable neto, el que sea menor. Cuando se adquiere un inventario a través de una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición. Los inventarios deberán medirse al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición cuando se mantengan para: Distribuir sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante; o Consumirlos en el proceso de producción de bienes que van a ser distribuidos sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante. | Existe una diferencia respecto al sector público ya que se entiende que sus transacciones son más específicas y señala algunos lineamientos respecto a ese tipo de inventarios |
| <b>Técnicas de Medición</b>   | Las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas | Una entidad puede utilizar técnicas tales como el método del costo estándar, el método de los minoristas o el precio de compra más reciente para medir el costo de los inventarios, si los resultados se aproximan al costo. | Las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas  | Si bien las técnicas son iguales en estos tres casos, para las pymes se puede medir con el precio de compra más reciente.  |
| <b>Método de Valorización</b> | FIFO PMP, No está permitido LIFO  | FIFO PMP, No está permitido LIFO   | FIFO PMP, No está permitido LIFO   | Existe una unificación en el método de valorización.   |
| <b>Presentación</b>           | Activo Corriente  | Activo Corriente   | Activo Corriente   | La presentación no varía en los sujetos de investigación.  |

| Criterios                           | Full IFRS   | PYME  | Sector Público   | Observaciones  |
|-------------------------------------|---|---|--|--|
| <p><b>Información a Revelar</b></p> | <p>En los estados financieros se revelará la siguiente información:</p> <p>(a) las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de los costos utilizada;</p> <p>(b) el importe total en libros de los inventarios y los importes según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;</p> <p>(c) el importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta;</p> <p>(d) el importe de los inventarios reconocido como un gasto durante el período;</p> <p>(e) el importe de las rebajas de valor de los inventarios reconocidas como un gasto en el período;</p> <p>(f) los importes de las reversiones en las rebajas de valor que son reconocidas en el estado de rendimiento financiero del período;</p> <p>(g) las circunstancias o eventos que han producido la reversión de las rebajas de los inventarios; y</p> <p>(h) el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía de deudas.</p> | <p>Una entidad revelará la siguiente información:</p> <p>(a) Las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de costo utilizada.</p> <p>(b) El importe total en libros de los inventarios y los importes en libros según la clasificación apropiada para la entidad.</p> <p>(c) El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el período.</p> <p><b>(d) Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado, de acuerdo con la Sección 27.</b></p> <p>(e) El importe total en libros de los inventarios pignorados en garantía de pasivos.</p> | <p>En los estados financieros se revelará la siguiente información:</p> <p>(a) las políticas contables adoptadas para la valoración de las existencias, incluyendo la fórmula de valoración de los costos que se haya utilizado;</p> <p>(b) el importe total en libros de las existencias, y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;</p> <p>(c) el importe en libros de las existencias que se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta;</p> <p>(d) el importe de las existencias reconocido como gasto durante el ejercicio;</p> <p>(e) el importe de las rebajas de valor de las existencias que se haya reconocido como gasto en el ejercicio;</p> <p>(f) el importe de las rebajas de valor anteriores, que se haya reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por existencias en el ejercicio;</p> <p>(g) las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor; y</p> <p>(h) el importe en libros de las existencias pignoradas en garantía del cumplimiento de deudas.</p> | <p>En comparación con FULL y SP las Pymes no revelan en sus Notas Explicativas el importe de los libros que se llevan a valor razonable menos los costos de venta. Tampoco revela <b>el importe de las rebajas de valor de los inventarios reconocidas como un gasto en el período</b>. Ni los importes de las reversiones en las rebajas de valor que son reconocidas en el estado de rendimiento financiero del período y las circunstancias o eventos que han producido la reversión de las rebajas de los inventarios.</p> |

**Fuente:** Elaboración propia 2012, a partir de NIC 2, revisada 2008, NIIF para PYMES sección 13, 2009 y NICSP 12, 2009.



## 1) Planteamiento Caso Simulado Empresa pyme bajo NIIF para pymes sección 13 del 2009.

Una empresa PYME “Martinipeli Ltda.”, ubicada en Valparaíso, Chile. Es una empresa familiar compuesta por los socios M e Y, su giro es minorista de perfumes españoles su perfume estrella es Hágalo Usted mismo donde el cliente puede personalizar su fragancia y su envoltorio. Ellos compran sus existencias a un distribuidor en Santiago y otro en Arica los cuales importan desde España. Esta empresa maneja una gran variedad de perfumes y no utilizan método de control de inventario. Para trasladar las existencias contratan a una empresa externa por servicio Flete el cual cobra \$60.000.- Ida y vuelta desde Arica y \$30.000 desde Santiago Ida y vuelta. Además para almacenar los perfumes cuentan con instalaciones especiales en sus bodegas las cuales están valoradas en \$120.000.- El inventario de Martinipeli en el período anterior son las siguientes;

| Producto                               | Cantidad    |
|--|-------------|
| Hágalo Usted Mismo                     | 0           |
| Carolina Herrera 212 sexy              | 240         |
| Carolina Herrera 212 Splash            | 299         |
| Jivago 24 Kilates                      | 239         |
| Beverly Hills 90210                    | 246         |
| Giorgio Armani Acqua Di Gio            | 124         |
| Givenchy Amarige D' Amour              | 110         |
| Cacharel Amor Amor                     | 274         |
| Hugo Boss Boss Intense                 | 290         |
| Kimora Lee Simons Baby Phat Fabulosity | 99          |
| <b>TOTAL</b>                           | <b>1921</b> |

Respecto al Perfume Estrella Hágalo usted mismo es empaquetado en frascos de vidrios y cajas de cartón. El costo del inventario incluye el costo de fabricación de los perfumes y el empaquetado individual en el que se presentan para la venta. El 1 de enero, la entidad aceptó un pedido de 7.000 perfumes.

El 3 de enero, la entidad adquirió materias primas para consumir en el proceso productivo por un valor de \$700.000., que incluía \$111.765.- de I.V.A. El precio de compra fue financiado mediante un préstamo de \$780.000 (que incluía \$80.000 de comisión por obtención de préstamo). El préstamo está garantizado por los inventarios. Durante enero, la entidad diseñó los perfumes personalizados para sus clientes. Los costos de diseño incluyeron el costo de diseñador externo por \$25.000 y mano de obra por \$26.000.-

Durante febrero, el equipo de producción de la entidad desarrolló la técnica de

fabricación y realizó otras modificaciones necesarias para que los inventarios cumplieran con las condiciones especificadas en el acuerdo. En la fase de prueba, se incurrió en los siguientes costos: a) Material, importe neto de \$2.000.- recuperado con la venta del producto dado de baja por inservible: \$14.000.- b) Mano de obra: \$8.000.- c) Depreciación de la planta utilizada para realizar las modificaciones: \$25.000.-

Durante febrero, la entidad incurrió en los siguientes costos adicionales en la fabricación de los perfumes: a) Botellas de Vidrio: \$55.000.-; b) Mano de obra: \$165.000.- c) Depreciación de la planta utilizad: \$70.000.-

Los perfumes personalizados estaban listos para la venta el 1 de marzo. No se produjeron desperdicios anormales en el desarrollo y la fabricación de dichos perfumes.

Los socios van 4 veces en el años a Arica y 6 a Santiago y su margen de ventas es del 30%

En su Balance General al 31 de Diciembre del año anterior se muestra lo siguiente:

| <b>Activos</b>            |                   | <b>Pasivos</b>           |                   |
|---------------------------|-------------------|--------------------------|-------------------|
| <b>Activos Circulante</b> | <b>12.000.000</b> | <b>Pasivo Circulante</b> | <b>4.500.000</b>  |
| Caja                      | 4.000.000         | Proveedores              | 3.000.000         |
| Mercaderías               | 8.000.000         | Remuneración por Pagar   | 1.500.000         |
|                           |                   | <b>Patrimonio</b>        | <b>8.700.000</b>  |
| <b>Activos Fijo</b>       | <b>1.200.000</b>  | Capital                  | 7.000.000         |
| Bodegas                   | 1.200.000         | Utilidad                 | 1.700.000         |
| <b>Total Activo</b>       | <b>13.200.000</b> | <b>Total Pasivo</b>      | <b>13.200.000</b> |

El análisis de Mercaderías es el siguiente:

| <b>Mercaderías</b> |            |
|--------------------|------------|
| 3.600.000          |            |
|                    | 2.250.000  |
|                    | 1.250.000  |
| 13.133.333         | 9.233.333  |
| 16.733.333         | 12.733.333 |
| Saldo Deudor       | 4.000.000  |

**Estado de Resultado desde el 1 de enero al 31 de diciembre del año anterior**

|                            |                  |
|----------------------------|------------------|
| Ventas                     | 10.545.000       |
| Costo de Ventas            | 8.000.000        |
| Margen de contribución     | 2.545.000        |
| Gasto de Adm. y venta      |                  |
| Flete                      | 420.000          |
| Utilidad Antes de Impuesto | 2.125.000        |
| Impuesto 20%               | 425.000          |
| <b>Utilidad Liquida</b>    | <b>1.700.000</b> |

Suponiendo que las ventas de los demás productos para este año alcanzan \$10.400.000.- y los costos de esos productos son \$8.000.000. No hubo compras en este año de los demás productos. Se canceló 80% de la cuenta proveedores.

**1.1) Desarrollo Caso Simulado Empresa pyme bajo NIIF para pymes sección 13 del 2009.**

En primera instancia para poder converger a las normas internacionales se debe identificar el cálculo del costo de los bienes vendidos, además un método de control para inventarios, ya que la empresa tiene identificado sus productos y tomando en cuenta las características de la empresa debe usar inventario perpetuo con método FIFO O PMP, existe una alta posibilidad de mermas normal, ya que los perfumes tienen alcohol que se evapora, por lo que la empresa se debe preocupar de las compras y salidas para que los productos que primero lleguen sean los que primero salgan y utilizando ese criterio, la mejor fórmula sería FIFO para la determinación del costo. También existe la posibilidad de incorporar el gasto por flete como costo de las existencias.

La empresa presentará en el estado de situación financiera, sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes como categorías separadas, excepto cuando la presentación basada en el grado de liquidez proporcione, una información relevante que sea más fiable. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán atendiendo, en general, al grado de liquidez o de exigibilidad. También existen gastos asociados a la implementación de IFRS.

Se presenta la determinación del Costo del producto Hágalo Usted Mismo.

| Concepto                            | Detalle  | Monto              |
|-------------------------------------|--|--------------------|
| Costo de Adquisición                | Materia Prima neta   | \$588.235          |
| Comisión por obtención del préstamo | Incluida en la medición del pasivo prestamos por pagar.                    | 0                  |
| Costo de Adquisición                | Botellas de vidrio   | \$55.000           |
| Costos de Transformación            | Costos directos: Mano de obra  | \$165.000          |
| Costos indirectos de producción     | Costos fijos: depreciación   | \$70.000           |
| Costos indirectos de producción     | Diseño del producto para cliente específico                                | \$51.000           |
| Otros Costos                        | Prueba del producto (Productos dados de baja, mano de obra y depreciación) | \$47.000           |
| Costos por Préstamo                 | Reconocidos como gasto en el resultado del ejercicio                       | \$0                |
|                                     | <b>Total Costo</b>   | <b>\$1.076.235</b> |

La presentación de los Estados Financieros serían los siguientes:

| Estado de Situación Financiera                      |                      |  |           |
|---|----------------------|--|-----------|
| Al 31 de Diciembre año Actual                       |                      |  |           |
| <b>Activos</b>                                      | <b>M\$13.473.108</b> | <b>Pasivos y Patrimonio</b>                |           |
| <b>Activos Corrientes</b>                           |                      | <b>Pasivos Corrientes</b>                  |           |
| Efectivo y equivalente al efectivo                  | 12.025.418           | Cuentas por pagar comerciales corrientes   | 1.122.070 |
| Otros Activos financieros corrientes                | -                    | Remuneraciones por Pagar                   | 1.500.000 |
| Otros Activos no financieros corrientes             | -                    | Otros pasivos no financieros corrientes    | -         |
| Deudores comer. y otras ctas. por cobrar corrientes | -                    | Total Pasivos Corrientes                   | 2.622.070 |
| Cuentas por cobrar EERR corrientes                  | -                    | Activos No Corrientes                      |           |
| Inventarios corrientes                              | 247.690              | Cuentas por pagar EERR no corrientes       | -         |
| Activo por Impuestos corrientes                     | -                    | Otros pasivos no financieros no corrientes | -         |
| Total Activos Corrientes                            | 12.273.108           | Total Pasivos No Corrientes                | 0         |
| Activos No Corrientes                               |                      | Patrimonio                                 |           |
| Otros Activos no financieros no corrientes          | -                    | Capital                                    | 7.000.000 |

|  |           |                                |            |
|--|-----------|--------------------------------|------------|
| Activos Intangibles distintos a la plusvalía | -         | Otras reservas                 | 1.700.000  |
| Propiedades, Plantas y Equipos               | 1.200.000 | Resultados Acumulados          | 0          |
| Propiedades de Inversión                     | -         | Pérdida/Ganancia del Ejercicio | 2.151.038  |
| Total Activos No Corrientes                  | 1.200.000 | Total Patrimonio               | 10.851.038 |

| <b>Estado de Resultado Integral desde el 1 de enero al 31 de diciembre del año actual</b> |                  |
|---|------------------|
|   | <b>M\$</b>       |
| Ingresos de Actividades ordinarios  | 13.471.458       |
| Costo de Ventas   | -<br>10.362.660  |
| Ganancia (Pérdida) Bruta  | 3.108.798        |
| Gastos de Administración  |                  |
| Flete   | -<br>420.000     |
| Ingresos Financieros  | -                |
| Costos Financieros  | -                |
| Diferencias de cambio   | -                |
| Resultado por unidades de reajuste  | -                |
| Ganancia (Pérdida) antes de Impuesto  | <b>2.688.798</b> |
| (Gasto) Ingreso por Impuesto a las ganancias, operaciones continuadas                     | -<br>537.760     |
| Ganancia (pérdida) procedente de operaciones continuadas                                  | <b>2.151.038</b> |
| Ganancia (Pérdida) del periodo  | <b>2.151.038</b> |

| <b>Estado de Flujos de Efectivo</b>                                       |                  |
|---|------------------|
| Al 31 de Diciembre del año actual   |                  |
| Flujos de efectivos Actividad de Operación                                |                  |
| Cobros:   |                  |
| Procedentes de ventas de bns. y servicios                                 | 13.471.458       |
| otros procedentes de actividades de operación                             | -                |
| Pagos:  |                  |
| A proveedores por el suministro de bns. y serv.                           | 4.488.280        |
| A gastos necesarios para la actividad                                     | 420.000          |
| A Pago de Impuesto  | 537.760          |
| <b>Flujos de Efectivos Netos procedentes de Actividades de Operación.</b> | <b>8.025.418</b> |
| <b>Flujos de efectivos Actividades de Inversión</b>                       |                  |
| Compras Activo Intangibles  | -                |
| Compras de Activo Fijo  | -                |
| Intereses Recibidos   | -                |

|   |            |
|---|------------|
| <b>Flujos de Efectivos Netos procedentes de Actividades de Inversión.</b>   | <b>0</b>   |
| <b>Flujos de efectivos Actividades de Financiación.</b>                     |            |
| Préstamo de Entidades Relacionadas  | -          |
| Importes procedentes de subvenciones del Gobierno                           | -          |
| Aumento de capital  | -          |
| Intereses pagados   | -          |
| <b>Flujos de Efectivos Netos procedentes de Actividades de Financiación</b> | <b>0</b>   |
| Incremento neto (disminución) de disponible                                 | 8.025.418  |
| Disponible al principio del periodo   | 4.000.000  |
| Disponible al final del periodo   | 12.025.418 |

Extracto de notas a los estados financieros de la entidad Martinipeli Limitada para el año finalizado el 31 de diciembre de 2012:

**Nota 1: Políticas Contables para Existencias.**

**Inventarios Corrientes**

Los inventarios se miden al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta. El costo de los productos perecederos se calcula aplicando el método primera entrada, primera salida (FIFO). El método del costo promedio ponderado se utiliza para todos los otros inventarios.

(...) Nota 10: Inventarios Corrientes

| Detalle                 | 2012  | 2011  |
|-------------------------|-------|-------|
| Existencias             | M\$   | M\$   |
| Productos Terminados    | 1.300 | 1.500 |
| Productos en proceso    | 1.000 | 500   |
| Materias Primas         | 1.300 | 600   |
| Insumos                 | 400   | 1.800 |
| Importe en Libros Total | 4.000 | 4.400 |

El costo de los bienes vendidos durante 2012 es de M\$ 8.500. (2011: M\$ 8.000). Incluye una pérdida por deterioro de M\$ 500. En las materias primas dañadas por una inundación (2011: Noviembre). El 31 de diciembre, se pignoró un importe de M\$ 3.000 (20X1: M\$ 3.000) de materia prima de la entidad en garantía de un préstamo de M\$ 20.000 del Banco A.

## 2) Planteamiento Caso Simulado Empresa del Sector público bajo NICSP12 año 2009.

Las empresas dependientes del Estado de Chile, denominadas del sector público comparten cualidades de las empresas privadas en el perfeccionamiento como entidad jurídica, por lo que no es anormal encontrarse con sociedades anónimas cerradas dependientes del Estado. Es así que en el siguiente ejemplo se considera a una empresa anónima cerrada inscrita en el registro de valores que mantiene la SVS, dedicada al transporte de pasajeros en la comuna de Valparaíso la que se denominara Locomoción Publica del Gran Valparaíso S.A.C. Filial de una empresa Estatal dedicada exclusivamente a este rubro.

Por Existencias se considera el stock de tarjetas plásticas denominadas “Locoval”.

El año anterior existencias finaliza con un saldo de M\$28.842.-, que corresponde a 20.050 unidades de tarjetas plásticas. Dentro del presente año se han hecho las siguientes transacciones; en cuanto a las compras, el año anterior existencias finaliza con un saldo de M\$28.842.-, que corresponde a 43.306 unidades de tarjetas plásticas. Dentro del presente año se han hecho las siguientes compras:

En enero adquieren 50.000 tarjetas plásticas a un precio de \$669 más IVA, a un distribuidor autorizado de la ciudad de Santiago. En el mes de Junio se compran 25.000 tarjetas plásticas más a un precio de \$718 más IVA a otro distribuidor. Y por último en Octubre se adquieren 33.283 unidades a \$709 más IVA al distribuidor de Santiago.

El precio de venta de cada una de estas tarjetas por acuerdo con el consejo de transporte consta de \$1.000.-

Las ventas del año son las siguientes:

| Meses    | Enero  | Febrero | Marzo  | Julio  | Octubre | Diciembre |
|----------|--------|---------|--------|--------|---------|-----------|
| Unidades | 22.901 | 24.008  | 25.000 | 19.000 | 18.317  | 20.000    |

La empresa no cuenta con un registro de control sobre las existencias.

En consideración a que los medios de transportes consumen repuestos los que se encuentra como parte del activo fijo, dentro de las características que poseen son de alta rotación inferior a un año y su costo es poco significativo dentro de los servicios entregados. Consta de un saldo inicial de M\$130.581, las compras son M\$57.605 correspondientes al cambio de los filtros en el motor en todos los medios de transporte que pertenecen a la empresa y un consumo de M\$91.411.- correspondientes al cambio de filtros y mantención del sistema de peajes (torniquetes).

**Dentro de cada rubro hay una proyección de variación para el año Actual.**

A continuación la presentación de los Estados Financieros de la empresa correspondientes al año anterior.

Balance General al 31 de Diciembre del año anterior.

| <b>Balance General</b>                 |                   |                               |                                |                   |                               |
|--|-------------------|-------------------------------|--------------------------------|-------------------|-------------------------------|
| <b>Al 31 de Diciembre año Anterior</b> |                   |                               |                                |                   |                               |
| <b>Activos M\$</b>                     |                   | <b>Proyección próximo año</b> | <b>Pasivos M\$</b>             |                   | <b>Proyección próximo año</b> |
| Caja                                   | 1.013.804         | -5,06%                        | Cuentas por Pagar Comerciales  | 1.510.888         | -7,96%                        |
| Otros Activos Circulantes              | 242.262           | -5,99%                        | Cuentas por Pagar EERR C/P     | 530.297           | -5,36%                        |
| Deudores                               | 98.121            | -24,48%                       | Otros Pasivos Circulantes      | 966.779           | -4,39%                        |
| Deudores comerciales y otras           | 24.753            | 81,11%                        | Cuentas por Pagar EERR L/P     | 4.425.049         | -100%                         |
| Cuentas por cobrar EERR C/P            | 841.179           | 1,53%                         | Otros Pasivos                  | 107.783           | -23,30%                       |
| Existencias                            | 28.842            |                               | Patrimonio                     |                   |                               |
| Activos por Impuesto Diferido          | 17.250            | 11,01%                        | Capital emitido                | 101.216.001       | 4,85%                         |
| Activo Fijo                            | 73.652.225        |                               | Primas de Emisión              | 25.436            | 0%                            |
| Cuentas por cobrar EERR L/P            | 72.432            | 0%                            | Otras Reservas                 | 807.009           | 0%                            |
| Intangibles                            | 31.171            | -46,29%                       | Resultado Acumulado            | -29.876.137       | 12,04%                        |
| Otros Activos                          | 93.957            | -100%                         | Perdida/Ganancia del Ejercicio | -3.597.109        | 10,90%                        |
| <b>Total Activo</b>                    | <b>76.115.996</b> |                               | <b>Total Pasivo</b>            | <b>76.115.996</b> |                               |



| Estado de Resultado desde el 1 de enero al 31 de diciembre del año anterior |             |            |
|---|-------------|------------|
|   | M\$         | Proyección |
| Ventas  | 9.607.253   | 15,05%     |
| Costo de Ventas   | -11.339.690 | 3,74%      |
| Margen de contribución  | -1.732.437  |            |
| Gasto de Adm. y Venta   | -1.877.967  | 8,64%      |
| Otras Pérdidas  | -134.689    |            |
| Costos Financieros  | -458.387    |            |
| Diferencia de Cambio  | 606.371     |            |
| Resultado Antes de Impuesto   | -3.597.109  |            |
| Impuesto Renta  | 20%         | 0          |
| Resultado Neto  | -3.597.109  |            |

| Estado de Flujos de Efectivo  |                   |                 |
|---|-------------------|-----------------|
| Al 31 de Diciembre del año anterior   |                   |                 |
|   | M\$               | Proyección      |
| <b>Flujos de efectivos Actividad de Operación</b>                           |                   |                 |
| Cobros:   |                   |                 |
| Procedentes de ventas de bns. y servicios                                   | 9.583.216         | <b>17,24%</b>   |
| otros procedentes de actividades de operación                               | 1.998.278         | <b>40,13%</b>   |
| Pagos:  |                   |                 |
| A proveedores por el suministro de bienes y servicios                       | -12.153.415       | <b>-0,25%</b>   |
| A y por cuenta de los empleados   | -1.686.064        | <b>11,49%</b>   |
| <b>Flujos de Efectivos Netos procedentes de Actividades de Operación.</b>   | <b>-2.257.985</b> |                 |
| <b>Flujos de efectivos Actividades de Inversión</b>                         |                   |                 |
| Compras Activo Intangibles  | -12.546           | <b>-100%</b>    |
| Compras de Activo Fijo  | -117.979          | <b>-9,38%</b>   |
| Intereses Recibidos   | 29.054            | <b>-21,47%</b>  |
| <b>Flujos de Efectivos Netos procedentes de Actividades de Inversión.</b>   | <b>-101.471</b>   |                 |
| <b>Flujos de efectivos Actividades de Financiación.</b>                     |                   |                 |
| Préstamo de Entidades Relacionadas  | 1.683.525         | <b>-362,84%</b> |
| Importes procedentes de subvenciones del Gobierno                           | 180.000           | <b>-100%</b>    |
| Intereses pagados   | -131.367          | <b>269,06%</b>  |
| <b>Flujos de Efectivos Netos procedentes de Actividades de Financiación</b> | <b>1.732.158</b>  |                 |
| <b>Incremento neto (disminución) de disponible</b>                          | <b>-627.298</b>   |                 |
| <b>Disponible al principio del periodo</b>                                  | <b>1.641.102</b>  |                 |
| <b>Disponible al final del periodo</b>                                      | <b>1.013.804</b>  |                 |

## 2.1) **Desarrollo Caso Simulado Empresa del Sector público bajo NICSP 12 año 2009.**

En primer lugar para la conversión a las NIC, se necesita establecer las políticas contables para el rubro, en las que se estipulan la determinación del costo: el cual es el menor valor entre el costo de adquisición y el valor neto realizable.

Respecto al control de existencias la empresa hace mención a que utiliza PMP (Precio Medio Ponderado). Además, es necesario reclasificar los repuestos a existencias debido a las características que los acompañan “son de alta rotación inferior a un año y su costo es poco significativo dentro de los servicios entregados.” En consecuencia no corresponden a la clasificación de Activo Fijo ya que su uso es sustancialmente mayor a un año, estos pierden valor en el tiempo y significan un costo mayor, o entregan valor al Activo fijo. Por lo tanto, los repuestos no corresponderían a Activos fijos y si a Existencias.

Al momento de la presentación de la Información en el Estado de Situación, se clasificaran en activos corrientes y no corrientes, también en pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas, excepto cuando la presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información relevante que sea más fiable. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán atendiendo al grado de liquidez o de exigibilidad.

En atención al gasto que produce implementar IFRS, tanto en cambio de sistema computacional como capacitación a los posibles usuarios, no genera problema, ya que al ser una empresa del sector publico todos estos gastos de presupuestan y se llevan a cabo a través de decretos.

Para determinar el costo, el valor neto realizable siempre será mayor al costo de adquisición, al tener un precio de venta decretado por ley.

|                           |                |
|---------------------------|----------------|
| <b>Precio de Venta</b>    | <b>\$1.000</b> |
| <b>Costo Adquisición</b>  | <b>\$701</b>   |
| <b>Margen de Utilidad</b> | <b>\$299</b>   |

En cuanto al método de control de Existencia, la empresa ha señalado que no utiliza método de control de Existencia, el método denominado PMP (promedio de precios ponderado) se considera la mejor alternativa para este tipo de empresa, en donde el precio de venta es fijo y las existencias no se deterioran.

A continuación se presentan los Estados Financieros para la Empresa pública, no son comparativos ya que es el primer año de aplicación.

| <b>Estado de Situación Financiera</b>               |            |  |             |
|---|------------|--|-------------|
| <b>Al 31 de Diciembre año Actual</b>                |            |  |             |
| <b>Activos Corrientes</b>                           |            | <b>Pasivos Corrientes</b>                  |             |
| Efectivo y equivalente al efectivo                  | 962.535    | Cuentas por pagar comerciales corrientes   | 1.390.560   |
| Otros Activos financieros corrientes                | 227.748    | Cuentas por Pagar EERR corrientes          |             |
|   | 501.895    |  |             |
| Otros Activos no financieros corrientes             | 74.099     | Otros pasivos no financieros corrientes    | 924.354     |
| Deudores comer. y otras ctas. por cobrar corrientes | 44.831     | Total Pasivos Corrientes                   | 2.816.809   |
| Cuentas por cobrar EERR corrientes                  | 854.011    | Pasivos No Corrientes                      |             |
| Inventarios corrientes                              | 112.451    | Cuentas por pagar EERR no corrientes       | -           |
| Activo por Impuestos corrientes                     | 19.150     | Otros pasivos no financieros no corrientes | 82.669      |
| Total Activos Corrientes                            | 2.294.825  | Total Pasivos No Corrientes                | 82.669      |
| Activos No Corrientes                               |            | Patrimonio                                 |             |
| Otros Activos no financieros no corrientes          | -          | Capital emitido                            | 106.125.877 |
| Cuentas por cobrar EERR no corrientes               | 72.432     | Primas de emisión                          | 25.436      |
| Activos Intangibles distintos a la plusvalía        | 16.743     | Otras reservas                             | 807.009     |
| Propiedades, Plantas y Equipos                      | 69.453.424 | Resultados Acumulados                      | -33.473.246 |
| Propiedades de Inversión                            | 1.341.350  | Pérdida del Ejercicio                      | -3.205.780  |
| Total Activos No Corrientes                         | 70.883.949 | Total Patrimonio                           | 70.279.296  |
| Total Activo  | 73.178.774 | Total Patrimonio y Pasivos                 | 73.178.774  |

| <b>Estado de Resultado Integral desde el 1 de enero al 31 de diciembre del año actual</b> |                   |
|---|-------------------|
|   | <b>M\$</b>        |
| Ingresos de Actividades ordinarios  | 11.053.338        |
| Costo de Ventas   | -11.763.680       |
| Ganancia (Pérdida) Bruta  | <b>-710.342</b>   |
| Gastos de Administración  | -2.040.200        |
| Otras ganancias (pérdidas)  | -148.257          |
| Ingresos Financieros  | 22.815            |
| Costos Financieros  | -328.551          |
| Diferencias de cambio   | 114               |
| Resultado por unidades de reajuste  | -1.359            |
| Ganancia (Pérdida) antes de Impuesto  | <b>-3.205.780</b> |
| (Gasto) Ingreso por Impuesto a las ganancias, operaciones continuadas                     | -                 |
| Ganancia (pérdida) procedente de operaciones continuadas                                  | <b>-3.205.780</b> |
| Ganancia (Pérdida) del periodo  | <b>-3.205.780</b> |

| <b>Estados de Cambio en el Patrimonio Neto</b>   |                       |                      |                       |                            |   |
|--|-----------------------|----------------------|-----------------------|----------------------------|---|
| <b>Al 31 de Diciembre año Actual</b>             |                       |                      |                       |                            |   |
| <b>Expresado en miles de pesos chilenos M\$</b>  |                       |                      |                       |                            |   |
| <b>Estado de Cambios en el Patrimonio</b>        | <b>Capital Pagado</b> | <b>Prima Emisión</b> | <b>Otras Reservas</b> | <b>Pérdidas Acumuladas</b> | <b>Patrimonio Atribuible al Propietario</b> |
|  | <b>M\$</b>            | <b>M\$</b>           | <b>M\$</b>            | <b>M\$</b>                 | <b>M\$</b>                                  |
| Saldo Inicial al 1º Enero año actual             | <b>101.216.001</b>    | <b>25.436</b>        | <b>807.009</b>        | <b>- 33.473.246</b>        | <b>68.575.200</b>                           |
| <b>Cambio en el Patrimonio</b>                   |                       |                      |                       |                            |   |
| Emisión de Patrimonio                            | 4.909.876             |                      |                       |                            | 4.909.876                                   |
| Pérdidas del periodo                             |                       |                      |                       | -3.205.780                 | -3.205.780                                  |
| <b>Cambios en el Patrimonio</b>                  | <b>4.909.876</b>      |                      |                       |                            |   |
| <b>Saldo Final al 31 de Diciembre año actual</b> | <b>106.125.877</b>    | <b>25.436</b>        | <b>807.009</b>        | <b>-36.679.026</b>         | <b>70.279.296</b>                           |

| <b>Estado de Flujos de Efectivo</b>   |                  |
|---|------------------|
| <b>Al 31 de Diciembre del año actual</b>                                    |                  |
|   | <b>M\$</b>       |
| <b>Flujos de efectivos Actividad de Operación</b>                           |                  |
| Cobros:   |                  |
| Procedentes de ventas de bns. y servicios                                   | 11.235.130       |
| otros procedentes de actividades de operación                               | 2.800.222        |
| Pagos:  |                  |
| A proveedores por el suministro de bienes y servicios                       | -12.122.709      |
| A y por cuenta de los empleados   | -1.879.818       |
| <b>Flujos de Efectivos Netos procedentes de Actividades de Operación.</b>   | <b>32.825</b>    |
| <b>Flujos de efectivos Actividades de Inversión</b>                         |                  |
| Compras Activo Intangibles  | -                |
| Compras de Activo Fijo  | -106.909         |
| Intereses Recibidos   | 22.815           |
| <b>Flujos de Efectivos Netos procedentes de Actividades de Inversión.</b>   | <b>-84.094</b>   |
| <b>Flujos de efectivos Actividades de Financiación.</b>                     |                  |
| Préstamo de Entidades Relacionadas  | -4.425.049       |
| Importes procedentes de subvenciones del Gobierno                           | -                |
| Aumento de capital  | 4.909.876        |
| Intereses pagados   | -484.827         |
| <b>Flujos de Efectivos Netos procedentes de Actividades de Financiación</b> | <b>0</b>         |
| <b>Incremento neto (disminución) de disponible</b>                          | <b>-51.269</b>   |
| <b>Disponible al principio del periodo</b>                                  | <b>1.013.804</b> |
| <b>Disponible al final del periodo</b>                                      | <b>962.535</b>   |

### **Nota Nº 1 Políticas Contables para Existencias.**

Bajo este rubro se presentara el stock de tarjetas sin contrato de material PVC (denominadas "Locoval") que son vendidas a los usuarios del transporte público en Valparaíso, siendo de rápida rotación y no visualizando índices de deterioro. Solo aquellas que eventualmente presenten problemas técnicos. Están valorizadas al menor valor entre el costo de adquisición y el valor neto realizable. El método de costeo a utilizar por la sociedad será el precio promedio ponderado (PMP).

También se registran algunos repuestos menores, los cuales se estiman serán consumidos en el transcurso del año siguiente. Estarán valorizados a su costo de compra.

La sociedad en cuestión al 31 de Diciembre de 2012 y 2011, no presentara inventarios entregados como garantía.

### **Nota Nº10 Inventarios Corrientes**

| <b>Nota a los Estados Financieros</b>   |                         |                           |
|---|-------------------------|---------------------------|
| <b>En miles de pesos Chilenos M\$</b>   |                         |                           |
| Movimientos en la cuenta Existencias (Tarjetas PVC) entradas y consumos (costo de ventas)                         |                         |                           |
| TARJETAS PVC PARA VENTA   | 31 Diciembre año Actual | 31 Diciembre Año Anterior |
| <b>Saldo Inicial</b>  | <b>28.842</b>           | <b>23.826</b>             |
| Entradas  | 75.000                  | 81.624                    |
| Consumos  | 88.166                  | 76.608                    |
| <b>Saldo Final</b>  | <b>15.676</b>           | <b>28.842</b>             |
| Consumos: correspondes a los importes reconocidos como costo de cada periodo producto de la venta de tarjetas PVC |                         |                           |
| La empresa no mantiene inventarios entregados en garantía   |                         |                           |
| Los Movimientos en la cuenta de Repuestos, entradas y consumos  |                         |                           |
| REPUESTOS PARA CONSUMO INTERNO  | 31 Diciembre año Actual | 31 Diciembre Año Anterior |
|   | <b>M\$</b>              | <b>M\$</b>                |
| <b>Saldo Inicial</b>  | -                       | -                         |
| Reclasificación   | <b>130.581</b>          | -                         |
| Entradas  | 57.605                  | -                         |
| Consumos  | 91.411                  | -                         |
| <b>Saldo Final</b>  | <b>96.775</b>           | -                         |
| Consumos: corresponden al cambio de filtros y mantención del sistema de peajes (torniquetes)                      |                         |                           |
| <b>Han sido reclasificados desde Activo Fijos a Inventario Corriente</b>  |                         |                           |
| La empresa no mantiene repuestos entregados en garantía   |                         |                           |

## CONCLUSIONES.

Considerando la investigación desarrollada, no existen diferencias sustanciales dentro de las normativas en cuestión, similitudes absolutas se pueden encontrar respecto a su objetivo, a su alcance, métodos de valorización y presentación. Sin embargo, en exclusiones al alcance en el momento en que el sector público entrega existencias a la sociedad de forma gratuita, o como se señala con una retribución simbólica, la normativa NICSP sección 13 indica que estas existencias se exceptúan de ser valorizadas al costo.

También en medición se identifica una diferencia por cuanto nuevamente el sector público realiza transacciones más específicas y de mayor complejidad, lo que la norma recoge e informa “Cuando se adquiere un inventario a través de una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición” (NICSP 23, 2011).

Se debe tener en consideración que a diferencia de la NIC en la NIIF no existe un tratamiento especial para los costos de activos que requieran de un período de tiempo sustancial o significativo antes de estar listo para su uso o venta.

Los inventarios deberán medirse al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición cuando se mantengan para:

- Distribuir sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante;
- Consumirlos en el proceso de producción de bienes que van a ser distribuidos sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante.

Para las técnicas de medición la diferencia identificable tiene que ver con las Pymes, ya que a este tipo de empresa se les permite valorizar sus existencias al precio de adquisición más reciente, entendiendo la complejidad y el gasto significativo que puede producirse al aplicar la técnica de costo estándar o minoristas.

En información a revelar se generan mayores desigualdades. En comparación con IFRS FULL y NIC SP, las PYMES no revelan en sus Notas Explicativas el importe de los libros en el inventario que se llevan a valor razonable menos los costos de venta, tampoco revela el importe de las rebajas de valor de los inventarios reconocidas como un gasto en el período. Ni los importes de las reversiones en las rebajas de valor que son reconocidas en el estado de rendimiento financiero del período y las circunstancias o eventos que han producido la reversión de las rebajas de los inventarios.

Si bien las empresas PYME y del sector público, ven su aplicación bastante nublosa, a través de este estudio, se puede decir que no es así, ya que las diferencias sustanciales entre las normativas no generan mayores problemas, si bien se debe adquirir costos asociados respecto a la convergencia de los estados financieros , en el rubro existencias es regular las actividades que ya estaban establecidas en las organizaciones, debido a que los boletines técnicos ya anticipaban un tratamiento contable de las existencias mirando hacia las normativas internacionales.



## BIBLIOGRAFÍA.

- AméricaEconomía. (2011). Chile: cuatro cadenas de supermercados concentran el 88% de las ventas del sector. Extraído el 06 de Octubre 2012. <http://www.americaeconomia.com/negocios-industrias/chile-cuatro-cadenas-de-supermercados-concentran-el-88-de-las-ventas-del-sector>
- Bolsa de Santiago. (2012). Extraído el 06 de Octubre 2012. <http://soa.bolsadesantiago.com/ifrs/obtenerpdf.asp?nemo=FALABELLA>
- Colegio de Contadores de Chile A.G. (1997). Boletín Técnico N° 56.
- Colegio de Contadores de Chile A.G. (2008). Boletín Técnico N° 79.
- Gálvez y Zúñiga. (2008). Aplicación de la norma internacionales de contabilidad y su incidencia en la situación actual en el tratamiento de las existencias. Tesis. Facultad de Administración y Economía de la Universidad de Santiago.
- García. M (2004). Fundamentos y Normativa de la Contabilidad. Editorial Legal Publishing. Santiago, Chile.
- HIPERMARC S.A. Y FILIALES. (2012). Extraído el 06 de Octubre 2012. <http://soa.bolsadesantiago.com/ifrs/obtenerpdf.asp?nemo=HIPERMARC>
- Horngren C, Foster G, M. Datar S. (2002). Contabilidad de Costos. Editorial Pearson Educación, México.
- International Accounting Standard Board. (2009) Normativa Internacional de Información Contable N°2.
- International Accounting Standard Board, Normativas Internacionales de Información Contable N°1 a N°41, últimas modificaciones desde los años 2005 a 2012.
- International Accounting Standard Board, Normativas Internacionales de Información Financiera N°1 a N°13, últimas modificaciones desde los años 2008 a 2013.
- International Accounting Standard Board. (2009). Normativa Internacional de Información Contable Sector Público N°12.
- International Accounting Standard Board. (2009). Normativa Internacional de Información Contable para PYMES sección N°13.

- NICSP 23. (2011). Ingresos de transacciones sin contraprestación.
- SMU. (2012). Extraído el 06 de Octubre 2012. [http://www.smu.cl/pdf/financiero\\_nuevo.pdf](http://www.smu.cl/pdf/financiero_nuevo.pdf)
- Supermercados de Chile A.G. (2012). Socios de ASACH. Extraído el 06 de Octubre 2012.<http://www.asach.com/Socios/socios%202012.pdf>
- Torres y Varela. (2008). Manual de Consultas IFRS Existencias. Editorial Ediciones Costa Brava, Providencia Santiago, Chile
- Walmart Chile (2012). Extraído el 06 de Octubre 2012. <http://soa.bolsadesantiago.com/ifrs/obtenerpdf.asp?nemo=WMTCCL>
- Zárate B., Cid E y Rebolledo G. (2007). Inventarios-Existencias dentro del plan de convergencia de la normativa contable-IFRS. Editorial Edimatri, Santiago, Chile.