



FACULTAD CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORÍA

**“ANÁLISIS COMPARATIVO DEL TRATAMIENTO DE
EXISTENCIAS DE ACUERDO A LA NORMATIVA
INTERNACIONAL: FULL, PYME Y SECTOR
PÚBLICO, Períodos 2009-2012”**

Tesis para optar al Título de Contador Público Auditor y al Grado de Licenciado en
Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión.

Tesista: Yenny Katty Henríquez Vásquez

Profesora Guía: Marlene Piña Galdames.

Valparaíso, Diciembre 2013.

ÍNDICE

	Páginas
ÍNDICE	2
RESUMEN	3
MARCO TEÓRICO	5
<i>Antecedentes Generales</i>	5
<i>Ventajas y Desventajas de la aplicación de la Normativa Internacional</i>	7
<i>Existencias</i>	9
<i>2.1 Tipos de Existencias</i>	10
<i>Medición de las Existencias</i>	13
<i>Valorización de las Existencias</i>	14
<i>Valorización de los elementos de los Estados Financieros</i>	16
<i>Métodos de Valorización</i>	18
<i>Sistemas de Inventario</i>	19
<i>Fórmulas del Costo</i>	20
<i>Mermas, Castigos y Obsolescencia</i>	22
<i>Descuentos vinculados a la adquisición de Inventarios</i>	24
<i>Relación Normativa Internacional Contable número 2 con otras Normativas Internacionales Contables</i>	24
<i>De los Sectores en Estudio</i>	40
<i>7.1 De la industria</i>	46
PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	50
OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	51
<i>Objetivo General</i>	51
<i>Objetivos Específicos</i>	51
METODOLOGIA	52
<i>ETAPA 1: Recopilación de Información.</i>	52
<i>ETAPA 2. Sistematización de la información, identificación de las empresas en estudio.</i>	52

<i>ETAPA 3: Diseño de Herramientas de Investigación.</i>	<i>53</i>
<i>ETAPA 4: Análisis y Discusión de la información recopilada.</i>	<i>55</i>
<i>ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS</i>	<i>56</i>
<i>Planteamiento Caso Simulado Empresa pyme bajo NIIF para pymes sección 13 del 2009.</i>	<i>65</i>
<i>Desarrollo Caso Simulado Empresa pyme bajo NIIF para pymes sección 13 del 2009.</i>	<i>68</i>
<i>Planteamiento Caso Simulado Empresa del Sector público bajo NICSP 12 año 2009.</i>	<i>74</i>
<i>Desarrollo Caso Simulado Empresa del Sector público bajo NICSP 12 año 2009.</i>	<i>77</i>
<i>CONCLUSIONES</i>	<i>83</i>
<i>REFERENCIA BILIOGRÁFICA</i>	<i>85</i>
<i>ANEXOS</i>	<i>88</i>
<i>ANEXO 1 Parámetros fórmulas del costo.</i>	<i>88</i>
<i>ANEXO 2 Calendario de aplicación Normativa Internacional Contable S. Privado.</i>	<i>91</i>
<i>ANEXO 3 Cuadro Comparativo de las normativas Internacionales sobre Existencias.</i>	<i>93</i>
<i>ANEXO 4 Cuadro de Conceptos Normativa Internacional Contable 2.</i>	<i>94</i>

RESUMEN

La implementación del plan de convergencia de las Normas Internacionales, 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 e IFRS SP. Es justificable pensar que uno de los rubros más importante es Existencias, teniendo para cada empresa un significado único. Hoy año 2013, para empresas bajo aplicación FULL IFRS esto ya es una realidad, no así los sectores de pequeñas y medianas empresas y del sector público, que aún está pendiente su implementación.

El proceso de armonización de las normas internacionales de contabilidad trae consigo una problemática en los distintos tipos de empresas existentes en Chile y sobre todo en el rubro de las Existencias, para efectos de esta investigación Cuantitativa Descriptiva, se analizó de forma comparativa el tratamientos 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. Se determinaron las diferencias y similitudes de las diferentes formalidades que acompañan la aplicación de la NIC respectiva a FULL IFRS, PYME y Sector Público, a través de un cuadro comparativo, y por último se identificaron los procedimientos contables a seguir para el tratamiento de existencias en PYME y Sector Público mediante la simulación de casos prácticos.

Los resultados indican que en razón a las tres normativas, que no existen diferencias sustanciales, de hecho, existen similitudes absolutas respecto a su Objetivo, Alcance, Métodos de Valorización y Presentación. Diferencias no sustanciales existen a la hora de valorizar ciertas partidas en el sector público, entendiéndose que el Estado entrega bienes de forma gratuita a la población en la que no hay una retribución onerosa. Respecto a las PYMES, primero no existe un tratamiento especial para los costos de activos que requieran de un período de tiempo significativo antes de estar listo para su uso o venta, Luego a este tipo de empresas se le permite valorizar sus existencias al precio de adquisición más reciente, entendiéndose la complejidad y el gasto significativo que puede producirse al aplicar la técnica del costo estándar o minorista. La mayor dificultad para todas es el mayor gasto en personal calificado para preparar EE.FF en modalidad IFRS.

MARCO TEÓRICO

Antecedentes Generales

La necesidad internacional de entregar y recibir información contable para la toma de decisiones en un lenguaje común, se hace menester en la década del 70 (1973), cuando el mundo está en vías de globalización, por lo que nace en el año 1973 en Londres el IASC. Sus funciones son crear normas de contabilidad que unifiquen la manera de tratar rubros y partidas;

- para establecer pautas de acción
- permitir contar con un marco de referencia
- y facilitar la adopción de decisiones

Conjuntamente en Estados Unidos nace en el mismo año (1973) USGAAP que busca el mismo objetivo pero de una manera más rígida.

Con el tiempo exactamente en el año 2002 la idea de unificar el lenguaje contable globalmente cobra fuerza por lo que se impulsa los Estados Financieros Únicos. Con lo cual se funda el IASB que se encarga de su difusión. En Chile bajo Principios Contables Generales Aceptados (PCGA), En noviembre de 1971, el Honorable Consejo General del Colegio de Contadores de Chile A.G. creó la “Comisión de Principios y Normas Contables”, para cumplir con una resolución del Cuarto Congreso Nacional realizado en septiembre de 1970 y de acuerdo con la atribución contenida en la letra “G” del artículo 13 de la Ley 13011 que creó el Colegio de Contadores, que le entregó la facultad de “dictar normas relativas al ejercicio plasmándolo en el [Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros](#)”. Por lo que se adopta y se sigue el modelo Inglés en la redacción y emisión de los Boletines Técnicos de 1 (1973) al 55 (1997). Luego el número 56 (1997) señala: remítase a las NIC. A partir del número 57 en adelante se continúa bajo la influencia de Inglaterra.

El Colegio de Contadores de Chile A.G. a través de la emisión del Boletín Técnico N° 79 (2008) deroga, a partir del 01 de enero de 2013, los Boletines Técnicos como fuente sustentadora de normativa contable para Chile. En su reemplazo se aplicarán en Chile las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por su sigla en inglés) traducidas por dicho organismo y presentadas a través de documentos técnicos denominados "NIFCH" (Norma de Información Financiera Chilena). Esta situación sólo aplica a las empresas no reguladas, es decir, aquellas entidades que no están bajo la supervisión de un agente estatal (ejemplo de ello son las empresas que cotizan en el mercado bursátil, fiscalizadas por la Superintendencia de Valores y Seguros; así como las instituciones financieras, fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras). Las empresas reguladas deben aplicar las normas contables que sus propios reguladores indican (para el caso de las empresas fiscalizadas por la Superintendencia de Valores y Seguros es aplicable las IFRS full emitidas por el IASB, no las traducidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G.). Los documentos traducidos por el Colegio de Contadores de Chile A.G. contienen tanto las IFRS completas o full, así como las IFRS PYME.

Dentro de las organizaciones de cualquier tamaño y cualquier tipo las Existencias son el motor debido a que son ellas las que generan la sinergia necesaria para que la empresa nazca y sobreviva a su mercado. En Chile bajo PCGA las existencias no tienen un boletín en especial aunque son tratadas en los boletines técnicos N° 1 (1973), N° 3 (1974) y N°13 (1979) emitidos por el Colegio de Contadores de Chile A.G. los cuales entregaban una guía sobre el criterio a utilizarse en cuanto a su reconocimiento, medición y determinación de costo de adquisición.

Revisando la historia de la normativa por IAS PLUS traducida por Deloitte & Touch Ltda., Colombia. IASC crea en 1974 la normativa internacional número 2 la cual abarcaba el reconocimiento, medición y determinación del costo de adquisición de las existencias, debido a la necesidad de contener todos los posibles elementos que intervengan con Existencias para este contexto se usa el Costo Histórico. Esta es promulgada en 1975.

En el año 1993 prorrumpo la NIC 2 que menciona "La presente Norma, revisada en 1993, estará vigente para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a

partir del 1 de enero de 1995, sustituyendo a la NIC 2, Valoración y Presentación de las Existencias, según el Sistema del Costo Histórico, aprobada por el Consejo del IASC en octubre de 1975. La cual había sido discutida para su aprobación en el año 1974 como se señaló anteriormente.

En el año 2003 se actualiza. “Esta Norma revisada sustituye a la NIC 2 (revisada en 1993) Existencias, y se aplicará en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada.

- Esta Norma deroga la NIC 2 Existencias, revisada en 1993.
- Esta Norma deroga la SIC-1 Uniformidad – diferentes fórmulas para el cálculo del coste de las existencias.”

También se ha emitido una Interpretación SIC que tiene relación con la NIC 2, se trata de SIC-1: Uniformidad —Diferentes Fórmulas para el Cálculo del Costo de las Existencias

Para luego en el año 2008 es revisada nuevamente constituyendo su IV difusión, donde se exige su aplicación en ejercicios que comiencen a partir del 01 de enero 2009 o con posterioridad, la que aún sigue vigente.

Lo anterior demuestra que hay una continua revisión de las normas por parte de los organismos reguladores para ir mejorando de acuerdo al tiempo y las nuevas necesidades el tratamiento a las existencias.

Ventajas y Desventajas de la aplicación de la Normativa Internacional

Como es evidente, en cada proceso de cambio se debe evaluar si se está optando por la mejor alternativa buscando las ventajas y desventajas de este nuevo proceso a continuación una recopilación de estas características recogidas a partir de los enunciados de Sergio Tubío, Daniel Joignant, Jasón Anglin y Rubén López, socios de las cuatro empresas auditoras más grandes en Chile en gestión.cl (2008)

Las Ventajas de las normas internacionales de información financiera son:

- Aumento en la cantidad y calidad de información para el mercado.
- Estándar contable para empresas chilenas
- Al eliminar la corrección monetaria, la contabilidad se hará más sencilla, generando mayor exactitud en la proyección de utilidades.
- El ratio Precio/Utilidad sería uno financiero y más certero para los analistas a la hora de hacer estimaciones de precios y comparables de industrias internacionales.
- Tendería a existir un mayor reflejo del valor económico de los activos en el balance.
- Elimina barreras al flujo de capitales
- Disminuye costos de elaboración de información, en especial si operan a nivel internacional y cotizan en otros mercados
- Facilita proceso de consolidación de la información de grupos multinacionales
- Ayuda a la correcta evaluación de riesgos crediticios
- Mejora la competitividad empresarial

Por otro lado, algunas desventajas o implicancias del uso de la normativa serán:

- Se genera un costo adicional para las empresas al adaptarse a un nuevo modelo.
- Algunas compañías podrían ver disminuido su patrimonio, lo que podría afectar su valorización de mercado o el cumplimiento de covenants financieros.
- Resistencia al cambio de todos los actores (empresas, auditores externos, académicos, organismos reguladores)
- Potencial falta de coordinación de los organismos reguladores
- Riesgo de adoptar conceptos, principios, criterios y técnicas propias de otros ámbitos geográficos y culturales
- Necesidad de formación y capacitación permanente de todos los actores involucrados
- Necesidad de nuevos sistemas de información en las empresas.

A continuación se presentan definiciones consideradas importantes para un mejor entendimiento de la aplicación de las Normativas Internacionales denominadas IFRS (Internacional Financial Reporting Standards).

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 se identifica;

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 abarcando varios elementos conteniendo a las a la vez los otros conceptos.

Para efectos de la investigación se recogerá la definición expresa en la circular 1.501 de fecha 4 de Octubre de 2001 de la Superintendencia de Valores y Seguros la cual hace referencia al rubro de mercaderías no a una cuenta contable como señala Zárate (2007) . La circular define: “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 explicativa, el detalle de sus componentes por categoría. Los productos que no cumplan con la definición anterior deberán ser clasificados en el “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 la provisión por ajuste de aquellos productos cuyo valor contabilizado es superior a los valores netos de realización.

El sinónimo de Existencias es concepto de Inventarios, el cual está definido en la Normativa Internacional número 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.”

Y donde Activo según marco conceptual significa; “Activo 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 existencias en su párrafo 2 en relación al Alcance; “Esta norma es aplicable a todos los inventarios, excepto:

- Obras 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.

Debido a que estas materias son tratadas de forma extensa en otros numerales de las normas internacionales.

También en el párrafo 3 menciona, 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.”

Lo que en su conjunto significa Existencias, Inventarios o Mercaderías para efectos Contables por ende par esta investigación.

2.1 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 María Teresa García (2004):

- **Materia Prima;** Consiste en los insumos necesarios para darle la consistencia al producto que se quiere lograr para empresas industriales las cuales u rubro es producir, es decir, crear desde lo primitivo como plástico un producto final denominado juguete para niños como por ejemplo.
- **Producto en proceso;** Es la etapa siguiente 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 normativa internacional número 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, 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 mercadería o inventario, 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).

Esta operación se genera cuando un consignador o comitente remite las mercaderías a él consignatario o comisionista para que este venda por cuenta del consignador las mercaderías, recibiendo a cambio una comisión por cada venta efectuada, para el caso si la venta es de contado la comisión es mayor y si la venta es al crédito la comisión disminuye, por el tiempo y riesgo del cobro a los clientes.

Existen dos formas para el reconocimiento de estas mercaderías;

- I. Las mercaderías entregadas en consignación siguen siendo propiedad exclusiva del consignador y forman parte del inventario al precio de compra o al costo de producción. En este sentido el comisionista no tiene que realizar un reconocimiento contable de dichas mercaderías.
- II. Otra alternativa para el reconocimiento de este tipo de inventario en un segundo escenario las mercaderías en consignación son reconocidas en una cuenta de orden. Ejemplificación omitiendo el IVA.

Respecto del Consignatario

_____ X _____	
Mercadería recibida en consignación	100
A Consig. De mercaderías recibidas	100
G: Reconocimiento de mercadería en consignación al valor de contrato	

_____ X _____	
Cliente	102
A IVA DF	16
A Ingresos	86

G: Reconocimiento de venta de mercaderías en consignación por 100 con una comisión del 2%

_____ X _____	
Mercaderías	84
IVA CF	12
A Cuentas por Pagar	100

G: Reconocimiento de las mercaderías en consignación vendidas en el inventario de la empresa.

_____ X _____	
Consig. De mercaderías recibidas	100
A Mercadería recibida en Consig.	100

G: Ajuste de eliminación cuentas de Orden

_____ X _____	
Costo de Venta	100
A Mercaderías	100

G: Ajuste por costo de venta mercaderías vendidas

_____ X _____	
Cuentas por Pagar	100
A Forma de Pago	100

G: Cancelación de Proveedor con mercaderías en consignación.

Respecto del Consignador

Se crea una cuenta complementaria del Activo Mercadería, denominada Mercadería Consignada la cual rebaja al Activo.

<hr/> X <hr/>		
Deudor por Mercadería Consignada	100	
A Mercadería Consignada		100
G: Consignación de Mercadería a valor del contrato		
<hr/> X <hr/>		
Cientes	100	
A IVA DF		16
A Venta		84
G: Venta de la mercadería Consignada al Consignatario		
<hr/> X <hr/>		
Costo de Venta	80	
A Mercaderías		80
G: Costo de Venta Mercaderías Consignadas		
<hr/> X <hr/>		
Mercadería Consignada	100	
A Deudor por mercadería Consignada		100
G: Pago del Deudor de mercadería Consignada		
<hr/> X <hr/>		

Medición de las Existencias

Se refiere a medición la forma en cómo se determina el costo del rubro, en este caso existencias, bajo los preceptos PCGA el costo de correspondía al valor de adquisición del bien, o como se denomina Costo Histórico. Con el cambio a la normativa internacional este se cambió al menor precio entre el costo y el valor neto realizable 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” (NICSP12 año 2009). Esto quiere decir, 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 y reconociendo el menor de ellos para ajustar o no la contabilización, abonando existencias y cargando una cuenta de resultado que puede ser menor valor de existencias. En el caso de que

Para identificar a qué tipo de costos se refiere, se debe desglosar esta definición, Torres (2008).

Menciona **costos de adquisición** que son simplemente el 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 bodega y otros costos directamente atribuibles a la adquisición, deduciendo las posibles rebajas como descuentos y otras partidas.

Costos de transformación estos son atribuibles a una empresa manufacturera ya que están relacionados con las unidades producidas, son costos de transformación 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 en el cálculo del costo de las existencias, se incluirán otros costos, en el, 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. Por ejemplo;

El costo del inventario no debe incluir:

- 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
- Costos por intereses cuando los inventarios se compran con elementos de liquidación diferidos

Además se diferencian los costos de un bien con los de un servicio.

En el caso de un **prestador de servicios** 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.

En síntesis;

Costo de inventario = costos de adquisición + costos de transformación + otros costos.

Costos de adquisición = precio de compra + aranceles de importación + otros impuestos (no recuperables en su naturaleza) + otros costos directos.

Costos de transformación = costos directos + costos indirectos (costos indirectos de producción distribuibles).

Costos indirectos de producción distribuibles = costos indirectos fijos + costos indirectos variables de producción.

Los costos indirectos de producción no distribuibles no forman parte del costo del

Inventario. Son reconocidos como un gasto en la determinación de resultados del periodo en el que se incurrieron.

Valorización de los elementos de los Estados Financieros

El mencionado Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros de año 1989 el cual fue aprobado por el consejo del IASC en abril y publicado en Julio del mismo año, establece cuatro tipos de costos, los cuales están permitidos para valorizar los Estados Financieros estos son;

- **Costo Histórico;** Los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor Razonable de la contra partida entregada a cambio en el momento de la adquisición. Los pasivos se registran por el valor del producto recibido a cambio de incurrir en la deuda o, en algunas circunstancias (por ejemplo en el caso de los impuestos), por las cantidades de efectivo y otras partidas equivalentes que se espera pagar para satisfacer la correspondiente deuda, en el curso normal de la explotación.
- **Costo Corriente;** los activos se contabilizan según el importe efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente. Los pasivos se registran contablemente por el importe sin descontar de efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo que se precisaría para liquidar el pasivo en el momento presente., es decir, al costo que cuesta recuperar los activos o liquidar los pasivos en el presente inmediato.
- **Valor Realizable (o de liquidación);** los activos se contabilizan por el importe efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían ser obtenidos, en el momento presente, por la venta no forzada de los mismos. Los pasivos se registran a sus valores de liquidación, esto es, los importes sin descontar de efectivo u otros equivalentes al efectivo, que se espera necesitar para pagar las deudas, en el curso normal de la explotación., en otras palabras, es la cantidad recuperada o pagada después de liquidar los activos u/o los pasivos en el instante.
- **Valor Actual;** los activos se contabilizan según su valor actual, descontando las entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de la explotación. Los pasivos se registran por el valor actual, descontando las salidas netas de efectivo que se espera necesitar para pagar las deudas, en el curso normal de la explotación. Es la cantidad de activos o pasivos proyectadas en el futuro traído mediante una fórmula matemática al momento de hoy.

Métodos de Valorización

La NIC 2 (revisada 2008) señala “Los sistemas para la determinación del costo de las existencias, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, podrán ser utilizados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado.”

La contabilidad de costo mide y presenta información financiera y de otro tipo relacionada con la adquisición o el consumo de los recursos de una organización. La contabilidad de costo proporciona información tanto a la contabilidad administrativa como la financiera (Horngren 2002)

Los contadores definen el costo como el recurso que se sacrifica o se pierde para lograr un objetivo específico. Por lo general, se mide como el importe monetario que se debe pagar para adquirir bienes y servicios. Un costo real es el costo en que se incurre (un costo histórico), que se distingue de los costos presupuestados o pronosticados. (Horngren 2002)

El sistema de costos estándar es fundamentalmente un instrumento de las organizaciones para controlar y reducir los costos en todos los niveles directivos y en todas las unidades productivas u operativas de la empresa.

En otras palabras el sistema de costos estándar consiste en establecer los costos unitarios y totales de los artículos a elaborar por cada centro de producción, previamente a su fabricación, basándose en los métodos más eficientes de elaboración y relacionándolos con el volumen dado de producción.

La característica esencial es el uso de los costos predeterminados o planeados, como medida de control para cada elemento del costo durante los ciclos de producción.

Los costos se calculan una sola vez en lugar de hacerlo cada vez que se inicie una fase de producción, orden, trabajo o lote.

En cambio en el **Método de costo de los Minoristas**. La praxis del comercio dificulta el cálculo manual de este criterio, optando muchas empresas por el proceso informatizado,

basado generalmente en la utilización del sistema de inventario permanente, Horngren (2002), lo que exigirá, no obstante, una revisión periódica del inventario con el fin de cotejar las unidades expresadas por el programa con las unidades realmente existentes, aspecto que, además, debe posibilitar detectar las unidades que pudieran encontrarse en mal estado y proceder a corregir contablemente las pérdidas de valor de las mismas.

En relación con el método de los minoristas, la atención destinada en la literatura contable española es más bien escasa. En cambio, sí ha habido interés por parte de usuarios en proponer este método al sector comercio.

Para empresas comerciales al por menor, que manejan multitud de artículos diferentes de varios proveedores y con diferentes precios de adquisición, se pueden valorar las existencias después de deducir del valor de venta esperado el margen bruto comercial considerado, siempre que el valor resultante no difiera significativamente del que se obtendría de aplicar cualquier convenio de valoración de salidas a precios o costos históricos.

En este apartado nuevamente la NIC 2, se hace parte de los temas de contabilidad de costos, lo que vuelve a mostrar que esta no será una materia extracontable, sino que tendrá una relación directa con la presentación financiera final de los reportes contables. En otras palabras cuando la norma se refiere al sistema de medición de los costos, está contemplando que hay dos opciones claras, en una de ella se valoriza desde el costo de adquisición más los costos de transformación razonable, menos el porcentaje de margen. (Zárate 2007)

Sistemas de Inventario

La modalidad de determinación de los saldos de inventario dice relación con el sistema de inventario que adopte cada entidad en particular. Los sistemas de inventario más utilizados son los siguientes:

- Sistema de Inventario Periódico
- Sistema de inventario permanente o perpetuo

Sistema de Inventario Periódico: Consiste en determinar la existencia de mercaderías mediante la realización periódica (a lo menos una vez al año) de un conteo físico, el cual permite servir como base para la valorización, realizar correcciones aritméticas y definir limitaciones en cuanto a la propiedad. Este sistema presenta el inconveniente de que, en la medida que las tomas físicas de inventario sean efectuadas con menos periodicidad, se hacen menos probable poder identificar la oportunidad y causas que provocan los eventuales faltantes de inventario. Comúnmente la determinación de los costos de venta por el sistema de diferencia de inventario trae consigo el riesgo de ocultar aquellos faltantes y la determinación errónea de los costos de la mercancía vendida en el ejercicio (Zárate 2007 página 53).

Por las limitantes a este sistema no es una opción viable para su aplicación junto a IFRS, ya que la medición de inventarios es el menor valor entre valor libro y su Valor neto de realización.

Sistema de inventario permanente o perpetuo: Permite conocer el valor de las existencias en cualquier momento, sin necesidad de realizarse un conteo físico periódico. Sin perjuicio de lo anterior, es necesario que a lo menos una vez al año se practique un inventario físico, con el objeto de contrastarlo con el inventario perpetuo, determinando las diferencias e identificándose sus causas (Zárate 2007 página 53).

Debido a su relevancia al momento de identificar los posibles faltantes e identificar el costo asociado este sistema es el adecuado a aplicar junto a IFRS.

Fórmulas del Costo

En razón a su valorización en Chile bajo PCGA, las existencias cuentan con tres métodos, establecidos en el Boletín Técnico N°1 en su apartado V párrafo C-1.

A continuación definiciones según la Normativa Actual.

- FIFO; supone que los productos en Inventarios que fueron comprados o producidos antes, será vendidos en primer lugar y consecuentemente, que los productos que queden en el

inventario al final del período serán los producidos o comprados más recientemente. (NICSP12 año 2009)

- LIFO; las salidas de inventario se valorizan al costo unitario que tienen las mercaderías, considerando desde la más recientes a la más antiguas hasta completar en cada tipo de existencia el número de unidades vendidas o retiradas del inventario. Considera la antigüedad de las mercaderías, no que el costo sea más alto o más bajo. En este método los inventarios finales se encuentran valorizados a partir de los valores más antiguos, hasta completar el número de unidades existentes.

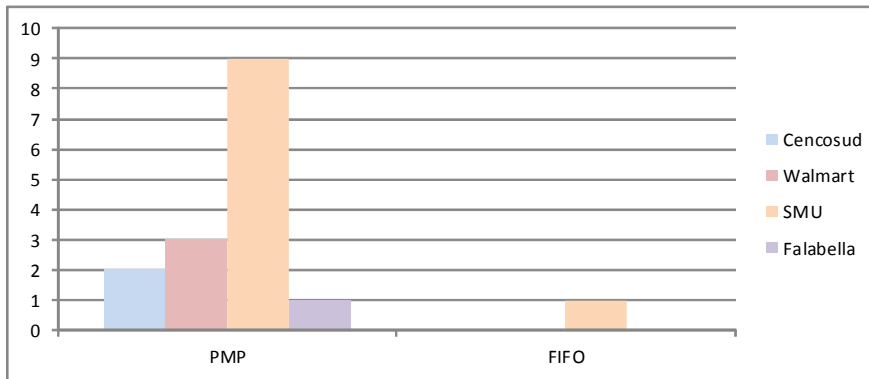
En los métodos FIFO y LIFO debe tenerse cuidado de considerar siempre la antigüedad de las existencias, debiendo identificarse primero aquellas cuyos costos son más antiguos hasta llegar a las más recientes, esto para aplicar correctamente el método a la hora de valorizar las salidas, por lo tanto, para FIFO se comenzará por arriba (las más antiguas) y para LIFO por las de abajo (las compradas más recientemente). (Silva 2010)

- PMP; el costo de cada unidad de producto se determinara a partir de promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del período, y del costo de los mismo artículos comprados o producidos durante el período. El promedio puede calcularse periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias en la entidad. (NICSP 12 año 2009)

Al incorporar la normativa internacional estas fórmulas no cambiaron en su esencia ni en su forma la única salvedad que hubo es que se determinó que el método LIFO no presentaba fielmente la situación financiera por lo tanto su uso se limitó, en el caso de que alguna empresa dispusiera lo contrario debe justificar en las notas explicativas las razones para su uso.

Respecto a las empresas chilenas en el área de supermercados ver ANEXO 1 se puede encontrar en el gráfico las siguientes tendencias respecto a las Fórmulas del costo sobre existencias en el rubro de los supermercados:

Gráfico 1: Tendencias en fórmulas del costo rubro Supermercados en Chile.



Fuente: Elaboración propia 2012, a partir de SMU, 2010 y otros 2012.

Como se ve reflejado en el gráfico las cadenas de supermercados prefieren en su mayoría el método de promedio ponderado para valorizar sus existencias, entendiendo el volumen de existencias con los que trabajan y la variabilidad de los precios por cada producto.

Mermas, Castigos y Obsolescencia

Como indica Silva, 2010 se entiende por;

- **Mermas:** Son los faltantes de inventarios. Existen dos tipos de mermas, normales y anormales.
 - a) **Merma normal,** es el faltante de inventario que se conoce de antemano, se sabe que ocurrirá y no puede ser evitado. Es propia de la naturaleza del producto.

Por ende en la determinación del costo de las existencias se incluyen estas mermas.

- b) **Merma anormal**, es el faltante de inventario que ocurre por causas fortuitas, tales como robos, siniestros. El monto mermado se carga a resultado como pérdida.
- **Castigos:** En general son retiros de unidades del activo, en este caso de los inventarios que se encuentran deteriorados o en condiciones que impiden que se puedan aprovechar o recuperar su valor de costo y por lo tanto se debe reconocer rebajando en los libros el valor del inventario y cargando a pérdida el valor no recuperado.

Por tratarse de inventarios que se encuentran en condiciones que no les permite ser aprovechada, pierden su condición de activo ya que no se mantienen el potencial de generar beneficios en períodos futuros. Por lo que se debe reconocer como gasto. Las causas pueden ser, entre otras, la obsolescencia, daños por imprevistos.

- **Obsolescencia:** según la RAE 1. f. Cualidad de obsolescente.

Obsolescente 1. Adj. Que está volviéndose obsoleto, que está cayendo en desuso.

El diccionario economía- administración-finanzas-marketing indica que la calidad de obsoleto se aplica a los bienes y procedimientos que están anticuados, que han caído en desuso o resultan poco efectivos frente a otros aparecidos con posterioridad.

La obsolescencia es un concepto más económico que tecnológico: un bien de capital puede estar en perfectas condiciones y prestar sus servicios sin inconvenientes, pero será considerado obsoleto si existen ya bienes de producción de mayor rendimiento. En la obsolescencia de las existencias ocurre algo semejante, aunque en este caso es el consumidor quien debe decidir si una mercadería está obsoleta porque le presta menos utilidad que la que podría darle un bien más moderno. En este caso intervienen, además de consideraciones prácticas obvias, los hábitos, usos y costumbres de una sociedad o grupo social determinado, así como la moda y los efectos de la publicidad.

Descuentos vinculados a la adquisición de Inventarios

Silva, 2010, entrega definiciones de descuentos e intereses que intervienen en la determinación del costo de las existencias, señala:

a) Descuentos Obtenidos

Se puede identificar dos tipos de descuentos:

- Descuentos comerciales, o descuentos por volumen
- Descuentos financieros, o descuentos por pronto pago

i. Descuentos comerciales

Los descuentos comerciales son aquellos vinculados a la operación de adquisición propiamente tal, es decir, se obtienen por comprar un determinado volumen o cantidad de inventario. Este descuento se encuentra incorporado en la Factura. Este descuento representa un menor costo de los inventarios adquiridos.

ii. Descuentos financieros

Los descuentos financieros son descuentos obtenidos por pagar antes del plazo concedido para pagar la Factura, antes del vencimiento de la factura. Se recibe una nota de crédito por el descuento obtenido. Este descuento representa un ingreso por disminución de un pasivo respecto a una compra efectuada y no se rebaja el costo de las adquisiciones.

Relación Normativa Internacional Contable número 2 con otras Normativas Internacionales Contables

Dentro de las Ventajas de la aplicación de la normativa internacional, es la unificación de información y el entendimiento global de los Estados Financieros, respecto a Existencias por la importancia que tiene dentro de los EE.FF, se considera que debe tener una relación explícita o implícita con todas o la mayoría de los rubros que lo componen, es por

eso que se decide analizar cada normativa para identificar esta relación, a continuación se presentan las normativas en relación con las existencias, NIC 2 (revisada 2008) sujeto de este estudio.

Para clasificar el impacto que tiene la normativa sobre existencias respecto a las demás normativas internacionales es que se ha propuesto categorías de acuerdo a los parámetros señalados, a continuación;

a) **Respecto a su clasificación:**

NIC 1 “Presentación de estados contables”; Se relacionan respecto a la presentación de los Activos Netos de correcciones valorativas, en su párrafo 33, y pone como ejemplo las existencias ya que se presentan neta de la provisión de obsolescencia. Además como clasificarlas como Activos No Monetarias ya que son aquéllos cuyo poder adquisitivo no varía, ya que independientemente de la cantidad de unidades monetarias en que estén expresados, conservan su valor intrínseco ya sea en períodos de inflación o deflación (definición.org) y presentadas como Activo Corrientes en el Balance de Situación Financiera. Además de las revelaciones que se deben concretar respecto de este rubro como por ejemplo, la rebaja del valor de las existencias hasta su valor neto realizable, o de los elementos del inmovilizado material hasta su importe recuperable, así como la reversión de tales rebajas.

NIC 7 “Estado de flujos efectivos”; Clasifica a las existencias dentro de los rubros operacionales y contempla que pueden generar tanto ingresos como egresos en el Estado de flujo, de hecho señala en su párrafo 14 y 15 “(...) Algunas transacciones, tales como la venta de un elemento del inmovilizado material, puede dar lugar a una pérdida o ganancia que se incluirá en la ganancia neta. Sin embargo, los flujos derivados de dichas transacciones se incluirán entre las actividades de inversión. “

Y en el párrafo 15 “ Una empresa puede tener títulos o conceder préstamos por razones de intermediación u otro tipo de acuerdos comerciales habituales, en cuyo caso estas inversiones se considerarán similares a las existencias adquiridas específicamente para revender. Por tanto, los flujos de efectivo de estas operaciones se clasifican como procedentes de actividades de explotación. De forma similar, los anticipos de efectivo y

préstamos realizados por entidades financieras se clasificarán habitualmente entre las actividades de explotación, puesto que están relacionados con las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos ordinarios de la empresa.”

NIC 16 “Propiedad, Planta y Equipos”; El enlace más importante que hace con la Normativa sobre existencias es en su párrafo número 8 donde señala “Los repuestos y el equipo auxiliar se contabilizan habitualmente como existencias y se reconocen en utilidad o pérdida del período cuando se consumen. Sin embargo, los repuestos importantes y el equipo de mantenimiento permanente, que la entidad espere utilizar durante más de un período, cumplen las condiciones para ser calificados como partidas del activo fijo. De forma similar, si los repuestos y el equipo auxiliar sólo pudieran ser utilizados con relación a una partida del activo fijo, se contabilizarán también como activo fijo.”

Se entiende que la NIC Activo Fijo, crea una distinción para el tratamiento de sus elementos, y clasifica como existencias a los repuestos y similares que se encuentren en bodega.

También revela que el desmantelamiento de la propiedad planta o equipo será incluido en el costo de ella cuando su propósito ha sido diferente a la producción de existencias, y no como un gasto general de fabricación según NIC 2.

Se hace mayor referencia en el párrafo 18 de la NIC 16, “Una entidad aplicará la NIC 2 Existencias para contabilizar los costos derivados de las obligaciones por desmantelamiento, retiro y rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el activo, en los que se haya incurrido durante un determinado período como consecuencia de haber utilizado dicho activo para producir existencias. Las obligaciones por los costos contabilizados de acuerdo con la NIC 2 o la NIC 16 se reconocerán y valorizarán de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.”

De igual modo en el párrafo 22 de la normativa sobre Activos Fijos, aclara que el costo que se le debe dar a un activo fijo construido por la misma empresa se le dará el mismo tratamiento que las existencias para su reconocimiento, o sea eliminado cualquier utilidad interna que pudiera generarse en ese tipo de transacción, para obtener el costo de adquisición de dicho activo. De forma similar, no se incluirán, en el costo de producción

del activo, los montos que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados.

De igual forma la NIC 16 dilucida el reconocimiento por el cargo de depreciación, manifestando en su párrafo 49, “El cargo por depreciación de un período se reconocerá habitualmente en utilidad o pérdida. Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos. En este caso, el cargo por depreciación formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su valor de libros. Por ejemplo, la depreciación de una instalación y equipo de manufactura se incluirá en los costos de transformación de las existencias (ver NIC 2). De forma similar, la depreciación de activos fijos utilizada para actividades de desarrollo puede ser incluido en el costo de un activo intangible reconocido de acuerdo con la NIC 38 Activos Intangibles.” Donde queda de forma simple estipulado el tratamiento como gasto generales de fabricación.

NIC 21 “Efectos de las variaciones de las tasas de cambio de la moneda extranjera”; Clasifica en su párrafo 16 a las existencias como una partida No Monetaria, Explicando, “(...) no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Entre los ejemplos se incluyen: montos pagados por anticipado por bienes y servicios (por ejemplo, arriendos pre pagados); “Goodwill”; los activos intangibles, las existencias, el activo fijo, así como las provisiones que se liquidan mediante la entrega de un activo no monetario.”, además en su párrafo 25 menciona que la determinación del valor libros en algunos rubros es comparando, en existencias el costo y Valor neto realizable y así muchas más partidas señalando que “El efecto de esta comparación puede dar lugar al reconocimiento de una pérdida por deterioro en la moneda funcional, pero no sería reconocida en la moneda extranjera, o viceversa.”

NIC 29 “Información financiera en economías hiperinflacionarias”; La normativa señala respecto a las partidas NO monetarias como existencias la manera en que se calcula su valor libro en su párrafo número 15 indica “La mayoría de las partidas no monetarias se llevan al costo o al costo menos depreciación y por lo tanto están expresadas a valores corrientes de su fecha de adquisición. El costo re-expresado, o el costo menos

depreciación de cada partida se determina aplicando al costo histórico y a la depreciación acumulada la variación de un índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta el cierre del período sobre el cual se informa. Por lo tanto, activo fijo, inversiones, existencias de materias primas y mercaderías, “Goodwill”, patentes, marcas y otros activos similares, son re-expresados desde la fecha de su adquisición. Las existencias de productos en proceso y de productos terminados se re-expresan desde las fechas en que se incurrió en los costos de adquisición y de conversión.”, y continua explicando en su párrafo número 19 “El monto re-expresado de una partida no monetaria se disminuirá, de acuerdo con lo establecido en la Norma correspondiente, cuando su monto exceda del monto recuperable por el uso futuro de la partida (incluyendo su venta u otra forma de liquidación). Por lo tanto, en tales casos, los saldos re-expresados de los elementos componentes de activo fijo, “Goodwill”, patentes y marcas se reducirán hasta su monto recuperable, los saldos re-expresados de las existencias serán rebajados hasta su valor neto realizable, y los saldos re-expresados de las inversiones corrientes serán rebajados hasta su valor de mercado.” O sea explica cómo debería determinarse un costo de forma re- expresada, para los Activos NO monetarios.

NIC 41 “Agricultura”; al igual que la NIC11, 32, 39, los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha quedan excluidos de la normativa sobre existencias, pero si les dedica un párrafo “**Costo de los productos agrícolas cosechados desde activos biológicos**, párrafo 20. De acuerdo con la NIC 41 *Agricultura*, las existencias que comprenden los productos agrícolas que una entidad haya cosechado de sus activos biológicos, son valorizadas en el reconocimiento inicial a su valor justo menos los costos de enajenación en el punto de venta de la cosecha. Este es el costo de las existencias a esa fecha para la aplicación de esta Norma.” Y para obtener un mayor entendimiento la NIC 41 en su párrafo número 3 indica, “Esta Norma se aplica a los productos agrícolas, que son los obtenidos de los activos biológicos de la entidad, pero sólo en el punto de su cosecha o recolección. A partir de entonces será de aplicación la NIC 2 *Existencias*, u otras Normas Internacionales de Contabilidad. De acuerdo con ello, esta Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas con posterioridad a su cosecha; por ejemplo, el que tiene lugar con las uvas para su transformación en vino por parte del viticultor que las ha cultivado. Aunque tal procesamiento pueda constituir una extensión lógica y natural de la actividad agrícola y los eventos que tienen lugar guardan

alguna similitud con la transformación biológica, tales procesamientos no están incluidos en la definición de actividad agrícola contemplada en esta Norma.”, entonces cuando el fruto del activo biológico se desprenda del mismo, pasara a constituir existencias por cuanto su tratamiento se iguala a la de cualquier producto, inclusive en el método de costeo, depreciación y posibles pérdidas.

NIIF 1 “Adopción por primera vez de las NIIF”; No menciona directamente a las existencias, pero esta normativa es sumamente importante por cuanto una empresa decide o se ve obligada a la aplicación de la normativa bajo IFRS, donde obliga a reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF, no reconocer partidas como activos o pasivos si las NIIF no lo permiten, reclasificar partidas reconocidas según los PCGA anteriores como un tipo de activo, pasivo o componente del patrimonio, pero que conforme a las NIIF son un tipo diferente de activo, pasivo o componente del patrimonio, y aplicar las NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos, en sus estado de situación financiera de apertura conforma a las NIIF.

b) **Respecto a su Ajuste:**

NIC 8 “Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores”; Menciona a la provisión de obsolescencia de las existencias como un cambio en la estimación contable, debido a que se está sujeto a incertidumbre inherente y debe estimarse el monto de esta provisión respecto a las existencias en situación de obsolescencia.

NIC 10 “Hechos ocurridos después de la fecha del balance”; menciona Existencias respecto a los hecho posteriores a la fecha del balance que implican ajuste ya que una venta de existencias después del cierre del ejercicio puede proporcionar información respecto al valor neto de realización de las mismas.

NIC 12 “Impuestos a las ganancias”; Indirectamente cualquier cambio, en la composición de los rubros afecta a los impuestos determinados.

NIC 27 “Estados financieros consolidados e individuales”; Esta normativa manifiesta la eliminación en su totalidad los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre las entidades que conforman un mismo grupo. Donde puede estar incluida la venta de

existencias entre empresas relacionadas, eliminado la ganancia o pérdida que pudiere provocarse en esa transacción. Y por esta eliminación es aplicable a las diferencias temporarias que surjan como consecuencia de la eliminación de las utilidades y pérdidas derivadas de las transacciones entre entidades de un mismo grupo. Como menciona la NIC 12 de Impuesto a la Renta.

NIC 37 “Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes”; la normativa número 37 no menciona a las existencias pero si la normativa sobre existencias menciona a la NIC 37, en su párrafo 31 señala una situación respecto al valor neto realizable y los posibles contratos suscritos, “31 Las estimaciones del valor neto realizable también toman en consideración el propósito para el cual las existencias son mantenidas. Por ejemplo, el valor neto realizable de la cantidad de existencias mantenidas para cumplir con los contratos de venta, o de prestación de servicios, se basa en el precio que figura en el contrato. Si los contratos de ventas son por una cantidad inferior a la cantidad de existencias mantenidas, el valor neto realizable del exceso está basado en los precios generales de venta. Pueden surgir provisiones por contratos de venta a firme que excedan las cantidades de productos en existencia, o bien de productos que vayan a obtenerse por contratos de compra a firme. Tales provisiones son tratadas de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.*” Se entiende que de haber algún compromiso sobre las existencias, la entidad puede o no cubrir con esa obligación, en el caso que no pueda ser así debe provisionar las posibles consecuencias de no cumplimiento.

NIC 38 “Activos intangibles”; no existe una relación ya que ambas normativas tratan a los activos de características contrarias, es así como las existencias tienen una forma física, y los intangibles una forma ficticia.

Sin embargo, en su párrafo 99 la normativa sobre activos intangibles señala “Normalmente, la amortización se reconocerá en utilidad o pérdida. No obstante, en ocasiones, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se absorben dentro de la entidad, en la producción de otros activos. En estos casos, el cargo por amortización formará parte del costo de esos otros activos y se incluirá en sus valores de libros. Por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en el proceso de producción se incorporará al valor de libros de las existencias (ver NIC 2, *Existencias*).” Lo que se

quiere decir es que en casos excepcionales, por ejemplo, el costo de las franquicias obtenidas puede ser llevado al costo de las existencias en inventario.

NIC 40 “Propiedad de Inversión”; las existencias no caben dentro de su alcance y son excluidas como propiedades de inversión, no obstante, esta normativa menciona en varias oportunidades a existencias como por ejemplo;

Cuando se realiza una transferencia desde una propiedad a existencias por el inicio de un desarrollo con intención de venta, para esto se “requiere que la entidad transfiera una propiedad de inversión a existencias cuando, y sólo cuando, exista un cambio de uso, evidenciado por el inicio de un desarrollo con intención de venta. Cuando la entidad decida enajenar una propiedad de inversión sin hacer un desarrollo específico, continuará calificando a la propiedad como de inversión hasta que sea eliminada de las cuentas (eliminado del estado de situación financiera) y no lo tratará como si fuera un elemento de las existencias. De forma similar, si la entidad reinicia el desarrollo de una propiedad de inversión, para continuar manteniéndola en el futuro como propiedad de inversión, ésta permanecerá como tal y no se reclasificará como instalación ocupada por el dueño durante su nueva etapa de desarrollo.” Párrafo número 58.

También identifica y da solución a “problemas de reconocimiento y valorización que son aplicables cuando la entidad aplica el modelo del valor justo para las propiedades de inversión. Cuando la entidad utiliza el modelo del costo, las transferencias entre propiedades de inversión, instalaciones ocupadas por el dueño y existencias, no varían el valor de libros ni el costo de dichas propiedades, a efectos de valorización o información a revelar.” Párrafo número 59.

Porque para existencias y activo fijo se utilizara el valor justo en la fecha del cambio de uso.

Sin embargo cuando la transferencia es a la inversa esto quiere decir de existencias a propiedad de inversión, cualquier diferencia entre el valor justo de la propiedad a esa fecha y su valor de libros anterior se reconocerá en utilidad o pérdida.

Y estos cambios deberán ser revelados en la nota referente al modelo de valor justo y la forma de medición junto con otros tipos de transferencias

NIIF2 “Pagos basados en acciones”; En su párrafo número 5 esta normativa señala “Como se indicó en el párrafo 2, esta NIIF se aplicará a las transacciones con pagos basados en acciones, en las que una entidad adquiera o reciba bienes o servicios. Entre esos bienes se incluyen inventarios, consumibles, propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos no financieros. Sin embargo, una entidad no aplicará esta NIIF a transacciones en las que la entidad adquiere bienes como parte de los activos netos adquiridos en una combinación de negocios según se define en la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (revisada en 2008), entonces normalmente, surgirá un gasto por el consumo de bienes o servicios. Por ejemplo, los servicios se consumen, normalmente, de forma inmediata, en cuyo caso se reconocerá un gasto cuando la contraparte preste el servicio. Los bienes pueden ser consumidos a lo largo de un período de tiempo o, en el caso de los inventarios, vendidos en un momento posterior, en cuyo caso se reconocerá un gasto cuando los bienes sean consumidos o vendidos. Sin embargo, a veces es necesario reconocer el gasto antes de que los bienes o servicios sean consumidos o vendidos, porque no cumplen los requisitos para su reconocimiento como activos. Por ejemplo, una entidad podría adquirir bienes como parte de la fase de investigación de un proyecto para desarrollar un nuevo producto. Aunque tales bienes no hayan sido consumidos, podrían no cumplir las condiciones para reconocerse como activos, según las NIIF aplicables. Entonces se tienen que al recibir bienes o servicios a cambio de pagos basados en acciones estos deben reconocerse en activo en un inicio y luego a gasto por la parte que ha sido objeto de consumo o enajenación.

c) **Respecto a su Exclusión en el Alcance:**

NIC 11 “Contratos de construcción”; Esta normativa no menciona a las existencias pero si la NIC de existencia menciona a los contratos de construcción en sus alcance, debido a que lo excluye, al tener el tratamiento de estos señalados en la normativa número 11.

NIC 32 “Instrumentos financieros: presentación”; La normativa sobre existencia excluye el rubro instrumentos financiero de su alcance debido a que existencias no es un activo financiero como lo explica en el párrafo GA10 Los activos físicos (como existencias y activos fijos), los activos arrendados y los activos intangibles (como patentes y marcas registradas) no son activos financieros. El control sobre tales activos tangibles e

intangibles creará la oportunidad de generar entradas de efectivo u otro activo financiero, pero no dará lugar a un derecho actual para recibir efectivo u otro activo financiero.

NIC 36 “Deterioro del valor de los activos”; Esta Norma se aplicará en la contabilización del deterioro del valor de todos los activos, salvo los siguientes: existencias (ver la NIC 2, *Existencias*); debido a que esta Norma no es aplicable a existencias, a los activos derivados de los contratos de construcción, a los activos por impuestos diferidos, a los activos que surgen de los beneficios a los empleados, ni a los activos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo de elementos para enajenación que se haya clasificado como mantenido para la venta) porque las Normas existentes aplicables a estos activos establecen los requerimientos para su reconocimiento y valorización.

El deterioro de las existencias se denomina obsolescencia.

NIC 39 “Instrumentos financieros: reconocimientos y medición”; Esta normativa no menciona relación con existencias, pero si existencias lo excluye de su alcance de igual forma que a la normativa 32 por que las existencias no son instrumentos financieros. Sin embargo esta normativa señala un caso respecto al riesgo de tipo de cambio de transacciones pronosticadas entre entidades que forman un mismo grupo, puede ocurrir una partida cubierta serían las compras o ventas previstas de existencias entre entidades que conforman el mismo grupo, si posteriormente se vendiesen a un tercero ajeno al grupo. Esta puede afectar a la utilidad o pérdida consolidada.

NIF 13 “Medición del Valor Razonable”; Esta normativa contempla las directrices a seguir para la definición y aplicación de Valor Razonable, en relación a la normativa en estudio sobre Existencia, se hace mención en exclusiones al alcance ya que el valor razonable de las existencias se denomina valor neto realizable, y la normativa si entrega información para la determinación de este. En su párrafo numero 6 letra c dice; “c) mediciones que tengan alguna similitud con el valor razonable pero que no sean valor razonable, tales como el valor neto realizable de la NIC 2 *Inventarios* o valor en uso de la NIC 36 *Deterioro del valor de los Activos*.”

La diferencia entre ambos valores se encuentra en la oportunidad de su reconocimiento mientras el valor neto realizable considera el precio estimado de venta menos los

esfuerzos de venta, el Valor Razonable es el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. Como lo menciona la propia normativa sobre Existencias en su párrafo número 7.

d) Respecto a su Costo:

NIC 18 “Ingresos ordinarios”; Esta normativa dice relación a los efectos de reconocer ingresos por conceptos de venta de bienes y como impactan en ciertos temas de administración de inventario o al momento del reconocimiento del costo de venta, y en especial este último punto se relaciona directamente con la NIC 2, ya que el costo de venta de un bien es el costo del activo al momento de ser efectuada la venta (Gálvez y Zúñiga, 2008, p29).

NIC 19 “Beneficios a los empleados”; La normativa considera en su párrafo 10, que los empleados pueden recibir como beneficio mercaderías que la entidad produce o revende, esto para la empresa se considera un gasto pero la NIC 2 permite tratarlos como un costo incluido en el activo.

NIC 20 “ Contabilización de las subvenciones gubernamentales e información a revelar sobre ayudas gubernamentales”; Respecto a esta normativa, se puede señalar que dentro del proceso productivo en el área industrial, los denominados productores de inventarios tienen un origen, la fuente de donde se extrae el inventario en nuestro país tiende a ser un recurso natural, que puede ser de propiedad o no del productor, en el caso de que el productor no sea el dueño de esta fuente esta puede ser arrendada o concesionada. Estas situaciones son reguladas en el marco de esta normativa desde la perspectiva contable-financiera. (Zárate 2007).

NIC 23 “Costos por préstamos”; Dilucida el costo de los componentes por los que deben estar formadas las existencias respecto a su financiamiento y en especial a las producidas por la empresa de forma textual en su párrafo número 3 “(...) Existencias que son manufacturadas, o de otro modo producidas, en grandes cantidades y en forma repetitiva.”, Además señala que si existe un tiempo significativo en la producción de estas se puede clasificar como un activo cualificado y como principio básico se indica “Los

costos de financiamiento que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de algún activo calificado forman parte del costo de ese activo. Otros costos de financiamiento son reconocidos como un gasto.” Separando a los “Activos financieros; y existencias que se manufacturan o que de otro modo se producen, durante un corto período de tiempo, no son activos calificados para los efectos de la presente Norma. Tampoco son activos calificados los que, al adquirirlos, están ya listos para el uso al que se les destina o para su venta.”

NIC 34 “Información financiera intermedia”; Indica en su párrafo número 17 “Ejemplos de algunos tipos de revelaciones que, según el párrafo 16, serían obligatorias. Las NIIF específicas proporcionan directrices sobre la información a revelar para muchas de estas partidas: **(a) el castigo de las existencias a su valor neto realizable, así como la reversión de dichos castigos,**” Entre otras, además como lo indica la NIC 8, se requiere revelar la naturaleza y el monto de cambios en la estimaciones que tengan un efecto significativo como la provisión de obsolescencia y el posterior castigo en el último período contable intermedios, y estos son los mismos que la entidad seguiría si preparase únicamente estados financieros anuales. No obstante, si tales partidas se reconocen y valorizan en un período contable intermedio, y la estimación cambia en un período intermedio posterior de ese año financiero, la estimación original sería corregida en el período posterior, ya fuera cargando la pérdida adicional, o revirtiendo el monto previamente reconocido.

También dedica una explicación a este rubro. “B25 Las existencias se miden, para efectos de la información financiera intermedia, utilizando los mismos criterios que al final del ejercicio financiero. En la NIC 2, *Existencias*, se establecen las normas a tener en cuenta en el reconocimiento y valorización de existencias. Las existencias plantean problemas particulares en cualquier fecha de cierre, por la necesidad de realizar inventarios físicos y determinar los costos y los valores netos realizables. No obstante, se aplican los mismos principios de valorización a las existencias del período intermedio. Con el fin de ahorrar costos y tiempo, las entidades utilizan a menudo estimaciones para valorizar las existencias en la fecha de cierre de los períodos intermedios, en mayor medida que a las fechas de los períodos anuales. En los párrafos que siguen se dan ejemplos sobre cómo aplicar la prueba del valor neto realizable a las existencias del período intermedio y cómo

tratar las variaciones en los costos de fabricación.”, Entonces explica su medición y reconocimiento al igual que la NIC 2 pero sobre la preparación de Estados Financieros Intermedios. Existiendo y tratando las diferencias ocasionadas por el desfase de tiempo.

e) **Respecto a su Consolidación:**

NIIF 3 “Combinación de negocios”; respecto de esta normativa, la preocupación impresa es respecto a la valorización tanto de los activos como de los pasivos, ingresos y gastos a consolidar, ya que bajo IFRS, estos valores deben estar a su valor justo en la fecha de adquisición, el cual para las existencias es el menor valor entre el costo y su valor neto de realización que no es más que el precio de venta descontado los esfuerzo para realizar esa venta como está señalado en este marco teórico.

Sin embargo esta norma discrimina entre;

- Productos terminados y mercaderías, la entidad adquirente utilizará los precios de venta menos la suma de (1) los costos hasta el punto de venta y (2) un margen razonable de utilidad que retribuya el esfuerzo de venta de la adquirente, calculado a base de las utilidades obtenidas en productos terminados o mercaderías similares;
- Producción en proceso, la entidad adquirente utilizará los precios de venta de los correspondientes productos terminados menos la suma de (1) los costos necesarios para completar su fabricación, (2) los costos hasta el punto de venta y (3) un margen razonable de utilidad por el esfuerzo de completar y vender calculado a base de las utilidades obtenidas en productos terminados similares;
- Materias primas, la entidad adquirente utilizará los costos corrientes de reposición.

NIIF 10 “Estados Financieros Consolidados”; respecto a esta normativa se enfatiza que para la consolidación de los estados financieros se deben eliminar las cuentas intragrupo una de las cuales podrían ser existencias según las operaciones que realice el grupo económico, como se menciona en el párrafo B86 letra c respecto a los Requerimientos de contabilización para los Procedimientos de consolidación los estados financieros consolidados: “Eliminan en su totalidad los activos y pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo intragrupo relacionados con transacciones entre las entidades del grupo (resultados del periodo precedente de transacciones intragrupo que están

reconocidos en activos, tales como inventarios y activos fijos, se eliminan totalmente). Las pérdidas intragrupo pueden indicar un deterioro de valor, que requerirá su reconocimiento en los estados financieros consolidados. La NIC 12 Impuesto a las Ganancias se aplicará a las diferencias temporarias que surjan como consecuencia de la eliminación de las ganancias y pérdidas derivadas de las transacciones intragrupo.”

NIIF 11 “Negocios Conjuntos”; Esta normativa el fin que persigue es el de regular las operaciones que surgen cuando una organización es administrada de forma conjunta por otras sociedades o personas donde exista control o participación. Como la normativa abarca todas las situaciones que se pudieran generar, sin duda, la gestión de existencias es un tema que tratar, para eso, en una clasificación que emite la normativa respecto a Activos de operación o negocio conjunto se puede identificar el tratamiento de las existencias en el caso operación conjunta y negocio conjunto. En el siguiente cuadro extraído de la normativa establece las distinciones que se deben hacer frente a la operación que se desea realizar tanto para sus activos en el que encontramos existencias como de sus obligaciones.

Cuadro Comparativo 1: Distinción entre Operación y Negocio Conjunto.

	Operación conjunta	Negocio conjunto
Derecho a los activos	El acuerdo contractual establece que las partes del acuerdo conjunto comparten todos los intereses (por ejemplo derechos, titularidad o propiedad) sobre los activos relacionados con el acuerdo en una proporción especificada (por ejemplo en proporción a la participación en la propiedad de las partes en el acuerdo o en proporción a la actividad realizada a través del acuerdo que se les atribuye directamente).	El acuerdo contractual establece que los activos comprados en el acuerdo o adquiridos con posterioridad por el acuerdo conjunto son activos del acuerdo. Las partes no tienen participación (es decir, no tienen derechos, titularidad o propiedad) sobre los activos del acuerdo.
Obligaciones con respecto a los pasivos	El acuerdo contractual establece que las partes del acuerdo conjunto comparten todos los pasivos, obligaciones, costos y gastos en una proporción especificada (por ejemplo en proporción a la participación en la propiedad de las partes en el acuerdo o en proporción a la actividad realizada a través del acuerdo que se les atribuye directamente).	El acuerdo contractual establece que el acuerdo conjunto es responsable de las deudas y obligaciones del acuerdo.
		El acuerdo contractual establece que las partes del acuerdo conjunto son responsables del acuerdo solo en la medida de sus inversiones respectivas en el acuerdo o de sus respectivas obligaciones a aportar el capital adicional o no pagado al acuerdo, o ambos.
	El acuerdo contractual establece que las partes del acuerdo conjunto son responsables de las demandas planteadas por terceros.	El acuerdo contractual señala que los acreedores del acuerdo conjunto no tienen derecho de recurso contra ninguna parte con respecto a deudas u obligaciones del acuerdo.

FUENTE: IFRS 11 “Negocios Conjuntos” año 2012, Sustituye NIC 31 año 2008, página 13.

Una vez identificado, si se trata de una operación conjunta, “Un operador conjunto contabilizará los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos relativos a su participación en una operación conjunta de acuerdo con las NIIF aplicables en particular a los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos”, sin embargo si se está frente a un negocio conjunto, “Un participante en un negocio conjunto reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión y contabilizará esa inversión utilizando el método de la participación de acuerdo con la NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos a menos que la entidad esté exenta de aplicar el método de la participación tal como se especifica en esa norma.”

A su vez, existen en la normativa tratamiento en el caso de una venta o aporte de activos a una operación conjunta, donde se “reconocerá ganancias y pérdidas procedentes de esta transacción solo en la medida de las participaciones de las otras partes en la operación conjunta. Cuando estas transacciones proporcionen evidencia de una reducción en el valor neto realizable de los activos a ser vendidos o aportados a la operación conjunta o de un deterioro de valor de esos activos, esas pérdidas se reconocerán totalmente por el operador conjunto.”

Y en las compras de activos procedentes de una operación conjunta, donde si existe un operador conjunto “no reconocerá su participación en las ganancias y pérdidas hasta que revenda esos activos a un tercero. Cuando estas transacciones proporcionen evidencia de una reducción en el valor neto realizable de los activos a ser comprados o de un deterioro de valor de esos activos, el operador conjunto reconocerá su participación en esas pérdidas.”

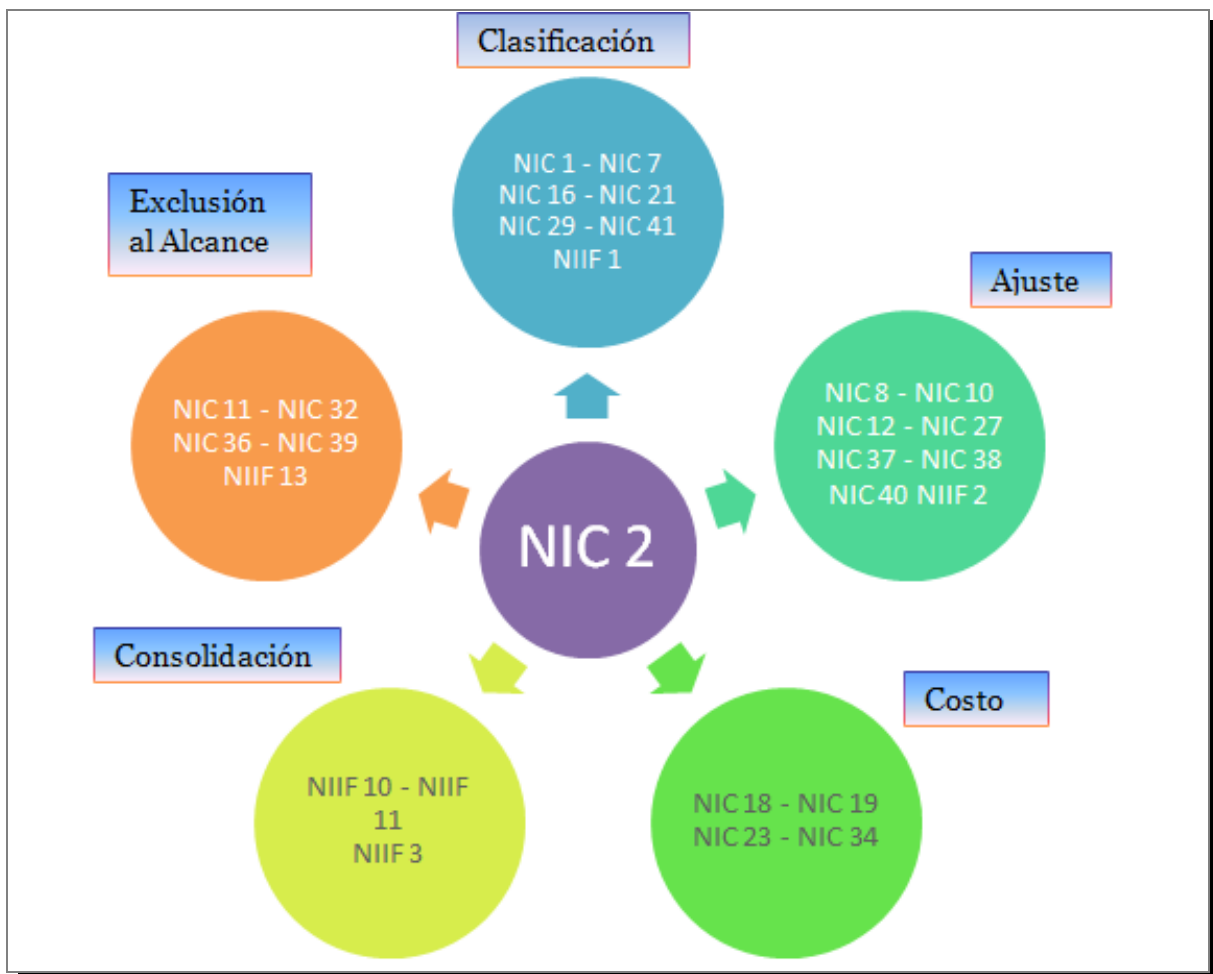
Como se presenta en el esquema número 3, lo que se pretende realizar es un relacionamiento entre las diferentes y variadas normativas internacionales de información financiera y contable, para reconocer el grado de coherencia y cohesión entre las mismas. A través de la creación de estas categorías se logra un mayor entendimiento de esta relación

A partir de la identificación del relacionamiento de existencias con todas las demás normativas internacionales, se propone un esquema para agrupar en categorías la forma de relación que se identificó.

Estas Categorías son;

- Respecto a su clasificación
- Respecto a posibles ajustes
- Respecto a su exclusión del alcance
- Respecto a la determinación del costo y
- Respecto a su consolidación en los EE.FF.

Esquema N° 1 Sobre relacionamiento NIC 2 con otras Normativas Internacionales.



Fuente: Elaboración Propia año 2013, en relación a las Normativas Internacionales de Contabilidad hasta año 2013.

De los Sectores en Estudio

Es deber de los organismos emisores la expedición de normas que cumplan con las expectativas de los sistemas contables, es decir, que se adapten a las características de los diferentes entornos y los diferentes mercados en los que se desarrolla la economía, a los que apuntan: la aplicación a nivel mundial de las normas emitida con el fin de que existan criterios iguales que permitan cada vez una mayor comparabilidad y medición de las información financiera, para que de esta manera los usuarios interesados en la misma puedan hacer uso de ella sin que presente discrepancia por la procedencia de la información obtenida.

Consiguientemente se definirá los sujetos de estudios a fin de la mayor comprensión sobre el contexto y el tema tratado entendiéndose como;

I. Sector Privado;

Full IFRS; Dentro del contexto de la convergencia a la normas internacionales, la pregunta que surgió en el Colegio de Contadores de Chile A.G. como facultados para guiar este proceso fue ¿A quiénes se les aplicará?

En Chile existen varias denominaciones para encasillar empresas, entonces la respuesta obvia fue a las empresas que tengan los recursos para asumir este desafío, ¿Cuáles son?, la Superintendencia de Valores y Seguros designó criterios para señalar a las empresas obligadas en primera instancias estas fueron:

a) Sociedades emisoras:

- Que sus acciones tengan presencia o transacción bursátil, en los términos dispuestos en la Norma de Carácter General N° 103 de 2001 de la SVS, es decir, aquellas que tengan una presencia ajustada igual o superior al 25% dentro de los últimos 180 días hábiles bursátiles, o
- Que estén obligadas a constituir Comité de Directores, de acuerdo a lo dispuesto en circular N° 1.526 de 2001 de la SVS.

En primera instancia el escenario se veía muy complicado para las empresas chilenas, por lo cual la SVS, tomando en cuenta este escenario, estableció a través del oficio 485 de noviembre de 2008 una flexibilización para la transición a la nueva normativa contable.

Dicha flexibilización consiste en que se le dio a las empresas la posibilidad de presentar en las fechas estipuladas sus balances de dos formas: **Full IFRS** (es decir, cifras 2009 comparativas con 2008, ambas bajo IFRS) o en formato **proforma** (es decir, cifras 2009 comparativas con 2008 bajo GAAP chileno más IFRS proforma de una sola columna 2009). Esta opción fue bien acogida por las entidades afectadas.

Para las Existencias la normativa reguladora es la denominada Normativa Internacional Contable número 2 de Existencias “NIC2”.

- b) PYME;** (Pequeña y mediana empresa.) Son aquellas que no tienen obligación pública de rendir cuentas, y emiten estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia. (International Accounting Standard Board, 2009).

El Ministerio de Economía de Chile distingue a las empresas de acuerdo a la Ley 20.416, de acuerdo al volumen de sus ventas en UF. De acuerdo a lo dispuesto en el Informe de Resultados ELE2 de junio 2012, Como se aprecia en la Tabla 1.

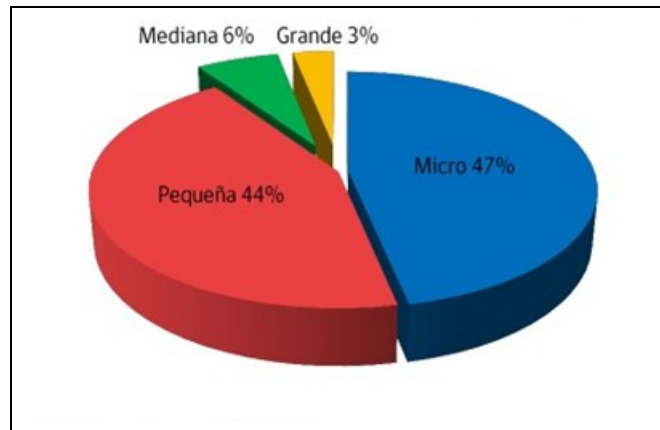
Tabla 1 : Tamaño de empresas según ventas.

Tamaño	Rango de Ventas en UF.
<i>Micro</i>	0,1 hasta 2.400 UF
<i>Pequeña</i>	2.400,1 hasta 25.000 UF
<i>Mediana</i>	25.000,1 hasta 100.000 UF
<i>Grande</i>	100.000,1 UF y más

Fuente: Elaboración propia 2012, a partir de Ley 20.416, Estatuto PYME.

Las PYMES están compuestas de varias empresas de distintos tamaños. En relación al segmento que pertenecen se puede apreciar en gráfico número 2 las MICRO empresas, o sea las que obtienen 0 a 2400 UF, exactamente para este estudio de 800 UF a 2400 UF, lideran la masa de distribución.

Gráfico 2 : Distribución porcentual de empresas según tamaño.



Fuente: Encuesta Longitudinal de Empresas 2011, Instituto Nacional de Estadística.

Las limitaciones inherentes a este tipo de empresas crean la necesidad de modificar la aplicación de la normativa internacional para ellas, es por eso que el IASB emite de una forma más simplificada en comparación con las normas IFRS Full, denominadas Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas y medianas empresas (NIIF para Pymes). Esta se presenta diferenciada en secciones numeradas para cada tema tratado.

El IASB ha señalado que la utilización de las normas para pequeñas y medianas empresas es otorgada por las autoridades señaladas responsables de su legislación emisión y regulación. En el caso por el Colegio de Contadores de Chile Asociación Gremial. Quienes por excelencia se han hecho cargo del proceso de convergencia, el proceso se ha establecido mediante la emisión de los Boletines Técnicos números 81 y 82, además del Boletín Técnico EPYM N°1 publicado el 21 de Diciembre del 2010, en el cual se definen el alcance y acentúa como premisa fundamental el objetivo de adoptar en forma integral, explícita y sin reservas las NIIF para PYMES, sin introducir ningún tipo de

adaptaciones, pero considerando las características y limitaciones propias de las entidades locales.

Según el calendario de aplicación propuesto por el Colegio de Contadores de Chile A.G. Las PYMES tienen fecha de aplicación obligatoria el 1 de enero del 2013 en consecuencia se hace necesario contar con varias plataformas de información contable ya sea para dar cumplimiento a las exigencias impartidas por el SII en materia tributaria como también para la elaboración de estados financieros para propósitos de información general a usuarios externos bajo IFRS para Pymes.

Estas normas han sido elaboradas conforme a:

- Los conceptos fundamentales del marco conceptual del IASB y de los principios y guías obligatorios relacionados de las NIIF completas (incluyendo las Interpretaciones), y
- tomando en cuenta las modificaciones apropiadas en base a las necesidades de los usuarios y las consideraciones de costo-beneficio de producirlas.

Para Existencias la normativa reguladora es la denominada Normativa Información Financiera para PYMES número 12 sobre Inventarios “NIIF 12”.

II. Sector Público;

Es el conjunto de organismos administrativos mediante los cuales el Estado cumple, o hace cumplir la política o voluntad expresada en las leyes fundamentales de un País

Esta clasificación incluye dentro del sector público: El Poder Legislativo, Poder Ejecutivo, Poder judicial y organismos públicos autónomos, instituciones, empresas y personas que realizan alguna actividad económica en nombre del Estado y que se encuentran representadas por el mismo, es decir, que abarca todas aquellas actividades que el Estado (Administración local y central) poseen o controlan, es decir, son las empresas e instituciones bajo control del Estado.

La Contraloría General de la República de Chile, en uso de sus facultades, ha estado realizando desde hace un tiempo, determinadas mejoras a las normas que rigen el

funcionamiento de los Servicios Públicos, a fin de que estos ciñan su actuar bajo los estándares en que se desenvuelven las empresas del mundo privado, prueba de ello es la implementación del Oficio N° 60.820 de 2005 versión actualizada a Octubre 2012, en donde se norma el Sistema de Contabilidad General de la Nación (SICOGEN), que rige actualmente en los servicios públicos.

El oficio define a SICOGEN como; “El conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos, que permiten el registro de los hechos económicos inherentes a las operaciones del Estado, con el objeto de satisfacer las necesidades de información para apoyar el control y el proceso de toma de decisiones de los administradores y para el conocimiento de terceros interesados en la gestión.”

Esta es la actual normativa que utilizan los servicios públicos en Chile, y que está compuesto por dieciséis principios contables, muy similares a los principios de contabilidad generalmente aceptados del Boletín Técnico N°1 del Colegio de Contadores de Chile, siendo los más importantes el del Devengado y el de Entidad en Marcha. Trata a su vez, materias específicas de los servicios públicos y establece un plan de cuentas para el sector público y el sector municipal.

La multiplicidad de prácticas contables en los gobiernos y otras entidades del sector público en la presentación de su información financiera, han preocupado a IFAC (Consejo de la Federación Internacional de Contadores) el que a través de su comité del Sector Público consideró estas necesidades en materia financiera, contable y auditoria, emitiendo Normas Internacionales de Contabilidad para el sector público (NICSP). Con lo cual incrementarán tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera presentada por las distintas entidades del sector público alrededor del mundo.

Los International Public Sector Accounting Standards (IPSAS-NICSP) son emitidos por la International Federation of Accountants (IFAC), a través del Public Sector Committee (PSC), los IPSAS (NICSP) han tomado como fuente los International Accounting Standards (IAS) expedidos por el International Accounting Standards Committee IASC (actualmente IASB).

Respecto a su historia la NICSP N° 12 menciona; “Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de

la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 (revisada en 2003) *Inventarios* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (...) Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2011. La NICSP 12, Inventarios fue emitida en julio de 2001. En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 12 revisada. Desde entonces, la NICSP 12 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

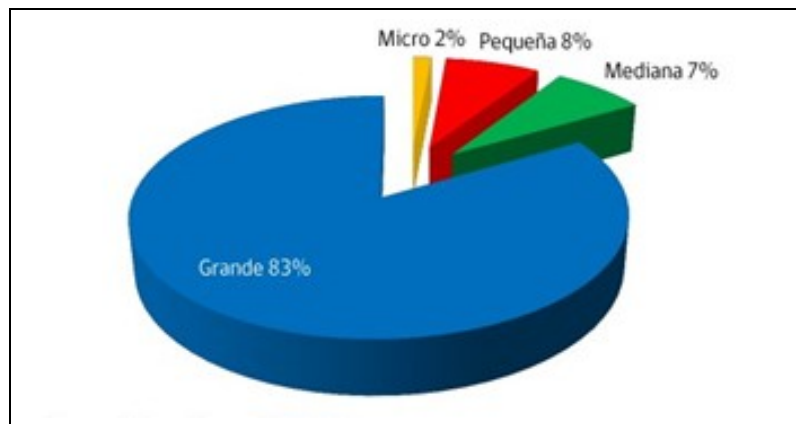
- NICSP 27, Agricultura (emitida en diciembre de 2009)
- Mejoras a las NICSP (emitido en noviembre de 2010).”

Para Existencias la normativa reguladora es la denomina Normativa Internacional Contable Sistema Público Sección 13 sobre Existencias “NICSP Sección 13”.

Es de conocimiento general que la Superintendencia de Valores y Seguros de Chile a calendarizado la adopción de la Normativa Internacional en diferentes fechas para cada tipo de entidad. Ver **ANEXO 2**.

Como se muestra en el gráfico número 3, la participación porcentual de las ventas según los tamaños de las empresas.

Gráfico 3: Participación porcentual en ventas totales según tamaño de empresas.



Fuente: Encuesta Longitudinal de Empresas 2011, Instituto Nacional de Estadística.

Donde en relación a las ventas según tamaño de empresa para el año 2010, se observa que las grandes empresas representan el 83% de las ventas totales, aun cuando son solo

el 3% del total de empresas. Luego les siguen las pequeñas con un 8%, las medianas con un 7% cada una y las micro con un 2% de las ventas en el país.

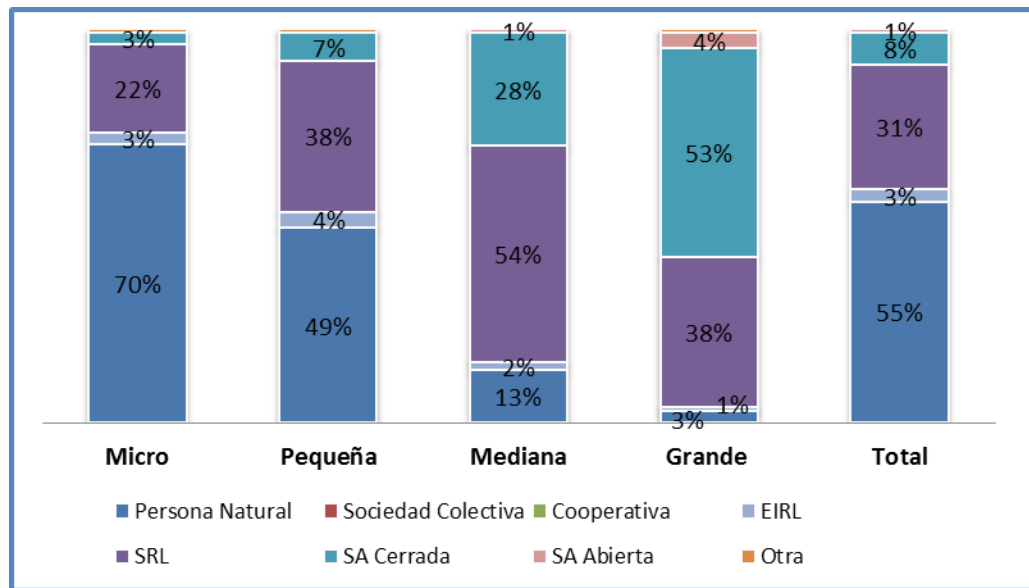
Por ende, de acuerdo a la información obtenida en el estudio anterior, se determinó que la investigación contemplará a las empresas Industriales y comerciales en aplicación FULL y PYME.

7.1 De la industria

En Chile conviven variados grupos empresariales dedicados a distintas actividades económicas, Como señala el gráfico número 4:

Si bien en un comienzo Chile se consideraba un país agricultor con el paso de los años eso ha ido cambiando, a pesar de que la base económica sigue siendo la producción agrícola, en el período del presidente Ricardo Lagos Escobar. (2000-2006). Se segmentó esta base en Turismo, Servicios y Exportación entre otras. Como se muestra en la tabla número 2.

Gráfico 4: Distribución porcentual por tipo de organización jurídica según tamaño.



Fuente: Encuesta Longitudinal de Empresas 2011, Instituto Nacional de Estadística.

Tabla 2: Distribución porcentual del sector económico de las empresas según tamaño.

	Micro	Pequeña	Mediana	Grande	Total
Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	12%	13%	7%	4%	11%
Pesca	1%	1%	0%	1%	1%
Explotación de minas y canteras	0%	1%	1%	2%	1%
Industria Manufacturera	9%	11%	15%	21%	11%
EGA	0%	0%	0%	2%	0%
Construcción	8%	10%	11%	11%	9%
Comercio	37%	33%	35%	33%	35%
Hoteles y Restaurantes	5%	4%	3%	2%	5%
Transporte, almacenamiento y comunicaciones	11%	10%	8%	7%	10%
Intermediación Financiera	0%	0%	3%	4%	0%
Actividades Inmobiliarias	13%	15%	15%	12%	14%
Otras actividades de servicios Comunitarios	5%	3%	2%	1%	4%
Total	100%	100%	100%	100%	100%

Fuente: Encuesta Longitudinal de Empresas 2011, Instituto Nacional de Estadística.

En IFRS, este ha sido una directriz para identificar los distintos métodos aplicables a cada uno de los procesos. Como no se pueden abarcar todos y algunos son más complejos que otros, se han propuesto tres grandes áreas que comprenden y agrupan a las demás.

Estas áreas son Industrial, Comercial y Servicios, siendo esta última menos asistida que las otras, por ende se enfocará en las primeras dos entregando herramientas para entender el tratamiento que se le dan a las Existencias en estas áreas. También identificando a los sujetos de Investigación por tamaño de la entidad que poseen, ya que en Chile esta segmentación difiere en los ingresos que entran al país sustancialmente como se muestra a continuación en la Tabla número 3.

Tabla 3: Participación porcentual en ventas totales según sector económico

Sector de Actividad Económica	
Participación	
Comercio	24%
Industria Manufacturera	21%
Construcción	14%

Sector de Actividad Económica Participación	
Explotación de minas y canteras	10%
Total Sectores más Importantes	69%

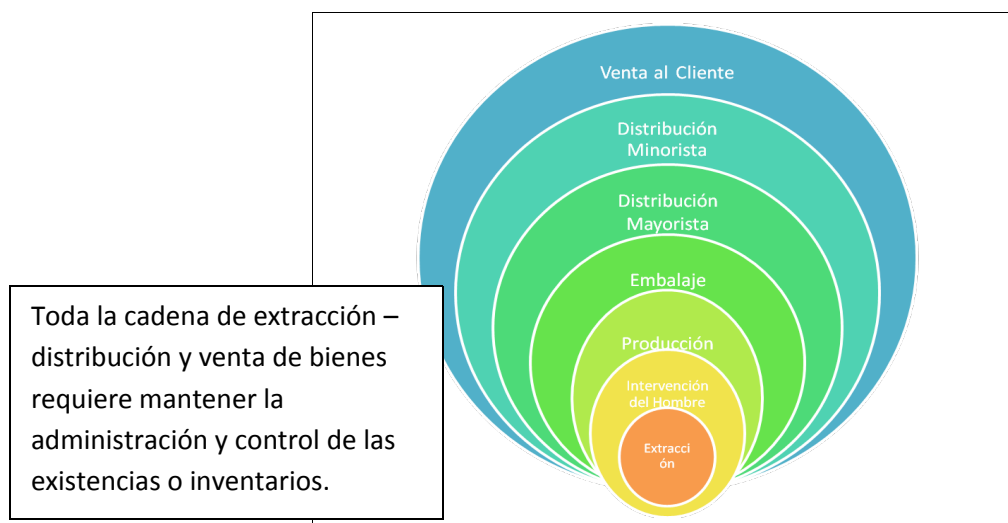
Fuente: Encuesta Longitudinal de Empresas 2011, Instituto Nacional de Estadística.

Al revisar las ventas según sector económico, se ve que las actividades que tienen más importancia relativa corresponden a Comercio con un 24%, seguido por industria manufacturera con un 21%, Construcción con un 14% y Explotación de minas y canteras con 10%, entre otras. Los cuatro sectores con mayor participación en las ventas representan el 69% de las ventas totales de las empresas consideradas.

Entonces se consideran la industria comercial, manufacturera y de servicios debido a su participación en la economía como sujetos de investigación para comprender como estas empresas registran y procesan los distintos tipos de existencias con las que trabajan.

Sector Industrial; para que las existencias lleguen al consumidor final existen una serie de procesos anteriores, como se muestra en la figura número 1.

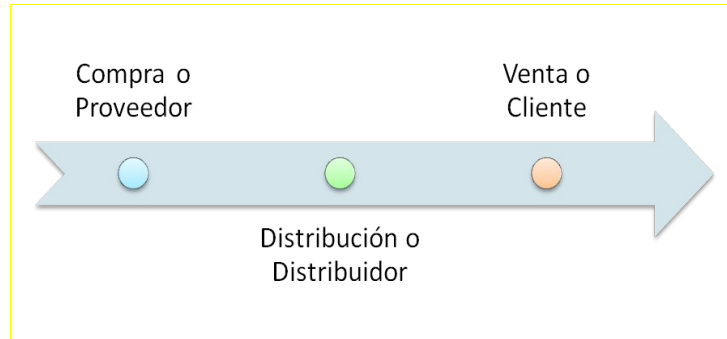
Figura 1: Cadena de Procesos en los que las existencias o inventarios deben ser administrados y controlados por ser el motor del negocio.



Fuente: Zárate 2007, Página 20.

Sector Comercial; en comparación con el sector Industrial, las existencias atraviesan procesos más limitados, como se muestra en la figura número 2.

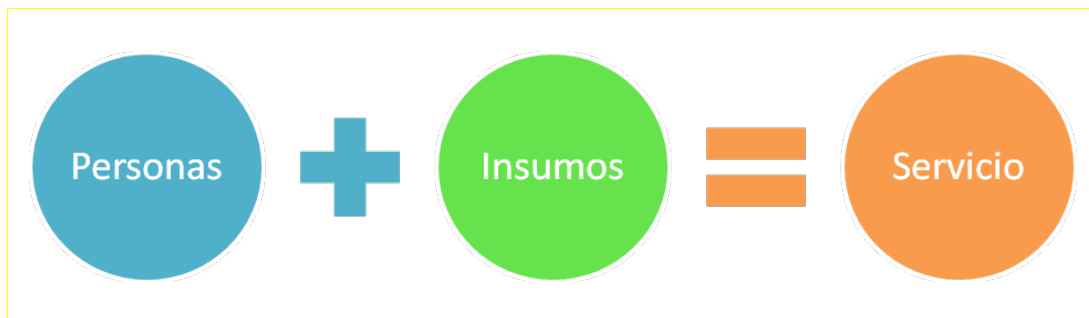
Figura 2: Cadena simple de distribución "Proveedor-Distribuidor-Cliente".



Fuente: Zárate 2007, Página 20.

Sector de Servicios; respecto de la cadena de procesos necesarios para el área de servicios, se puede apreciar que para esta área los procedimientos son más sencillos, solo se necesitan personas y herramientas, como se muestra en la figura número 3.

Figura 3: Cadena de procedimientos para el área de Servicios



Fuente: Elaboración propia 2012, a partir de Zárate 2007

PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Hoy en día, existe una incertidumbre en cuanto a la convergencia de las entidades de ciertos sectores de la economía chilena como son, las pequeñas y medianas empresas igualmente del sector público, a la adopción de la normativa Internacional lo que produce un desconocimiento general en todas las partidas pero en forma especial respecto a la medición valorización y presentación de la partida tan vital como es existencias. Además al no encontrarse obligadas no existe una mayor preocupación del tema, lo que genera que exista escasa información y pocos ejemplos.

La Superintendencia de Valores y Seguros ha propuesto un calendario de aplicación respecto a las entidades en Chile, Ese calendario pretende que para el año 2013, las empresas del sector público y PYME, presenten sus Estados Financieros bajo normativa IFRS. Esta situación causa la necesidad de conocer mayores aspectos referentes al tema, en mayor medida respecto de las existencias ya que es sabido que son 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.

En este contexto se busca a través de la comparación de las Normativas Internacionales que regulan a existencias en los tipos de sociedades sujetos a investigación los cuales, si bien comparten el significado global del reconocimiento de existencias se entiende que para cada tipo de entidad entendiendo las singularidades que existen tienen para cada una ellas un distinto tratamiento el cual identifica y se propone una simulación para el mayor entendimiento.

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Objetivo General

Analizar en forma comparativa, el tratamiento de existencias de acuerdo a la normativa internacional: full, pyme y sector público, períodos 2009-2012.

Objetivos Específicos

1. Describir el tratamiento contable de las existencias en empresas de los rubros: Industrial, Comercial y Servicios, mediante la revisión de las normas vigentes y emitidas por los organismos reguladores facultados para Full IFRS, mediante un cuadro de conceptos.
2. Identificar las diferencias y similitudes de las diversas formalidades que acompañan a la aplicación de la NIC de las Existencias, a través de un cuadro comparativo.
3. Determinar 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, mediante la simulación de casos prácticos.

METODOLOGIA

La presente investigación metodológica es Cuantitativa Descriptiva y se desarrollará en cuatro etapas:

ETAPA 1: Recopilación de Información.

Revisión:

- Norma Internacional Contable N° 2 sobre Existencias del sector privado como del sector público.
- Normativa nacional denominados Boletines Técnicos, emitidos por el Colegio de Contadores de Chile, relacionado con el tratamiento contable de los inventarios.
- Interpretación de dichas normas emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G.
- Tesis relacionadas con el tema de investigación
- Estudios relacionados con la materia de investigación.

ETAPA 2. Sistematización de la información, identificación de las empresas en estudio.

- Ordenamiento del material recopilado, para la elaboración de ejemplos que permitan un mayor entendimiento del lector. Mediante narrativa, tablas, gráficos, esquemas y figuras.
- Identificación de los elementos que intervienen en el tratamiento contable de las Existencias.

- Las empresas seleccionadas para el estudio, son aquellas del sector comercial, industrial y de servicios en la quinta región.

ETAPA 3: Diseño de Herramientas de Investigación.

CUADRO DE CONCEPTOS:

- Elaboración de un cuadro de conceptos con el objeto de describir el tratamiento contable que se le dan a cada tipo de existencias dependiendo del rubro al cual aplican en entidades que apliquen Full IFRS, revisando la normativa Internacional número 2 de Existencia última revisión año 2008 y literatura relacionada. **Ver ANEXO 3.**

Acciones

1. Levantar el significado del tratamiento contable de Existencias.
2. Identificar rubros sujetos a estudio, relacionados con Existencias.
3. Identificar los tipos de existencias según rubro seleccionado.
4. Revisión de la Normativa Internacional Número 2 (2008 revisión). Y literatura relacionada.
5. Elaboración del formato de cuadro de conceptos.
6. Traspaso de datos recogidos en las diferente literaturas y Normativa internacional Número 2.
7. Identificar el tratamiento contable para cada tipo de existencia en cada rubro señalado.

CUADROS COMPARATIVOS:

- Elaboración de un cuadro comparativo, con el objeto de describir el tratamiento que se le dan a las Existencias en los distintos grupos de estudio buscando similitudes y diferencias. Ver **ANEXO 4**

Acciones

1. Levantar los criterios apropiados para realizar una comparación entre las normativas sobre FULL IFRS, Pyme y Sector público, tomando en consideración la normativa sobre Existencias vigente.
2. Revisión de la normativa a comparar FULL IFRS, Pyme y Sector público, relacionada con Existencias.
3. Elaboración de matriz que sustentará el cuadro comparativo de las Normativas Internacionales sobre Existencias de FULL IFRS, Pyme y Sector público.
4. Traspaso de los datos recogidos en el paso número 2.
5. Señalar similitudes y diferencias de las normativas sobre FULL IFRS, Pyme y Sector público.

CASOS PRÁCTICOS SIMULADOS

- Confección de 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 del sector Público.

Acciones

1. Revisión del cuadro de conceptos establecido para el objetivo número 1.

2. Revisión de similitudes y diferencias del cuadro comparativo establecido para el objetivo número 2.
3. Elaboración de una situación económica respecto a PYME Y Sector Público.
4. Desarrollo de la situación económica elaborada en el punto anterior respecto a PYME Y Sector Público.
5. Identificar la situación financiera, desempeño financiero y flujo de efectivo de los casos simulados sobre PYME y Sector Público.
6. Análisis comparativo de la aplicación de la Normativa Internacional de FULL IFRS, Pyme y Sector público en razón a Existencias.

ETAPA 4: Análisis y Discusión de la información recopilada.

1. Tabular Información recogida de los cuadros de conceptos y comparativos.
2. Revisión de la simulación de casos y la contabilización de la información respecto a los efectos en la situación financiera, desempeño económico y flujo de efectivo
3. Análisis de la información recopilada para buscar diferencias y similitudes en la aplicación de la normativa internacional sobre existencias a empresas bajo aplicación FULL IFRS, Pyme y Sector Público de acuerdo a los criterios establecidos en el cuadro de conceptos.
4. Levantar las conclusiones a partir de la información analizada.
5. Redacción del Informe Final de Tesis, de acuerdo al Reglamento de Titulación de la Escuela de Auditoría.

ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Comentarios Generales

Para dar cumplimiento a los objetivos planteados en este trabajo de tesis se procedió a describir a través de un cuadro de conceptos, el tratamiento contable de existencias en FULL IFRS, identificar las diferencias y similitudes de las normativas en cuestión a través de cuadros comparativos, con la finalidad de poder elaborar casos simulados para los sectores PYME y Sector público.

Se recogieron los datos entregados en la normativa para realizar los cuadros que dan cumplimiento a los objetivos números 1 y 2, en consecuencia y con la información procesada se tomaron las consideraciones para realizar las simulaciones de casos sobre los sujetos señalados, es así, que con la consecución de los 3 objetivos juntos se puede sustentar el objetivo general, derivado del planteamiento del problema.

En primer lugar se procedió a través de un cuadro de conceptos a identificar el tratamiento contable que se les da a las existencias en empresas con aplicación FULL IFRS, para establecer a que se refiere con tratamiento contable para aquello se buscaron

a través de la literatura los parámetros indicados. Los cuales son el reconocimiento y determinación del respectivo costo y todo esto respecto de 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 materia prima, producto en procesos y producto 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. El tratamiento que se les debe ofrecer se presenta en la siguiente Tabla.

Tabla 4: Tratamiento Contable para las Existencias Rubro Industrial.

Empresa	Reconocimiento y Presentación	Valorización y Medición
<i>Full IFRS materias primas</i>	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 materias primas se reconocen con el mismo nombre y se presentan en el Estado de situación Financiera bajo el nombre de materias primas. Incluyendo revelaciones en las notas explicativas sobre el método de costeo, entre otras situaciones.	Para llegar a la determinación del costo, se deben distinguir que existe un proceso llamado extracción el cual entrega materias primas las cuales pueden ser directas e indirectas que se agregan en porcentaje a la utilización de estas sobre la existencia terminada, sin embargo para determinar el costo de la materia prima la entidad debe tener establecido las 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

Empresa	Reconocimiento y Presentación	Valorización y Medición
		<p>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.</p> <p>En síntesis costo de adquisición inicial más los otros costos necesarios para su compra,</p>
Full IFRS productos en proceso	<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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>
Full IFRS productos terminados	<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.</p>	<p>Estas existencia conlleva costos asociados a su fabricación producidos por la cadena logística, excluyendo de ellos posibles pérdidas anormales de desperdicios,</p>

Empresa	Reconocimiento y Presentación	Valorización y Medición
	<p>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>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.</p> <p>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.</p> <p>En síntesis son el 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</p>
<p>Full IFRS productos en tránsito</p>	<p>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</p>	<p>Se utiliza el método del costo estándar, o minorista, a través de la fórmula FIFO o PMP. No se incluyen como costo los posibles desperdicios</p>

Empresa	Reconocimiento y Presentación	Valorización y Medición
	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.	anormales de producción y los demás señalados anteriormente. Estas existencias su costo se conforma por el valor CIF. O valor FOB. Mas 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 de 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 5: Tratamiento Contable para las Existencias Rubro Comercial.

Empresa	Reconocimiento y Presentación	Valorización y Medición
Full IFRS Existencias	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

Empresa	Reconocimiento y Presentación	Valorización y Medición
Full IFRS productos en tránsito	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. Mas 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
Full IFRS Productos en consignación.	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 cancelación 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 2005.

c) Rubro Servicios

En este rubro las existencias cumplen la función accesoria debido a que el 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 6: Tratamiento Contable para las Existencias Rubro de Servicios:

Empresa	Reconocimiento y Presentación	Valorización y Medición
Full IFRS Existencias	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.	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 mas todos los costos asociados

Empresa	Reconocimiento y Presentación	Valorización y Medición
	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.	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
Full IFRS productos en tránsito	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. Mas 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
Full IFRS Productos en consignación.	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 cancelación 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.

Del cuadro se obtienen elementos relevantes para la consecución del objetivo general, ya que permite entender el tratamiento contable que se le dan a las distintos tipos de existencias en los distintos rubros.

Luego se dio cumplimiento al objetivo número 2, sustentado por un cuadro comparativo donde se determinaron los criterios más importantes a comparar entre 3 normativas NIC 2 revisión 2008, NIIF para Pymes sección 13 del 2009 y NICSP 12 del 2009, estos fueron

los que la normativa aborda con mayor detalle, como, Objetivos de las normas, Exclusiones al alcance, Alcance, Medición, Técnicas de Medición, Método de Valorización, Presentación e Información a Revelar. Identificando las diferencias y similitudes.

2.- Similitudes y diferencias entre las Normativas Internacionales; se examina entre 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. Para poder identificar las similitudes y diferencias se parametrizaron ciertos criterios respecto de las normativas en Objetivo, Alcance, Excepciones al alcance, medición, técnicas de medición, técnicas de valorización, presentación e información a revelar. Como se puede observar en el siguiente cuadro comparativo;

<i>Criterios</i>	<i>Full IFRS</i>	<i>PAGME</i>	<i>Sector Público</i>	<i>Observaciones</i>
<i>Objetivo</i>	<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 coste 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 coste, 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 coste que se utilizan para atribuir costes 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 coste 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 coste, 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 coste que se usan para atribuir costes a los inventarios.</p>	<p>Existe una similitud en el objetivo de la normativa ya que todas entregan una directriz para la determinación del coste, 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>
<i>Alcance</i>	<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>

<i>Criterios</i>	<i>Full IFRS</i>	<i>PAGME</i>	<i>Sector Público</i>	<i>Observaciones</i>
<i>Excepciones al Alcance</i>	<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</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</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>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>

Cuadro Comparativo 2: Diferencias entre las normativas de estudio Full, Pyme y SP.

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

Como tercer paso, mediante el cumplimiento de los objetivos 1 y 2 se obtuvo los datos necesarios para crear información y plasmarla a través del planteamiento de una situación simulada y su respectivo desarrollo para la comprensión de la adopción de la normativa internacional respecto a las existencias en empresas que aún no es obligatorio la presentación de los estados financieros bajo IFRS.

3. Casos Prácticos Simulados

3.1 Respecto al objetivo número 3 se presentan el siguiente caso simulado sobre existencias en una empresa PYME.

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

Supongamos una empresa PYME, La empresa Martinipeli Ltda. Ubicada en Valparaíso, Chile. Es una empresa familiar compuesta por 2 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
TOTAL	1921

Respecto al Perfume Estrella Hágalo usted mismo los cuales son empaquetados 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 impuestos al valor agregado. 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:

- Costo de diseñador externo = \$25.000.-
- Mano de obra = \$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:

- Material, importe neto de \$2.000.- recuperado con la venta del producto dado de baja por inservible = \$14.000.-
- Mano de obra = 8.000
- 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:

- Botellas de Vidrio = \$55.000.-
- Mano de obra = \$165.000.-

• Depreciación de la planta utilizada = \$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.
- Su margen de ventas es del 30%

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

Activos		Pasivos	
Activos Circulante		Pasivo Circulante	
Caja	4.000.000	Proveedores	3.000.000
Mercaderías	8.000.000	Remuneración por Pagar	1.500.000
Activos Fijo		Patrimonio	
Bodegas	1.200.000	Capital	7.000.000
		Utilidad	-1.700.000
Total Activo	13.200.000	Total Pasivo	13.200.000

El análisis de Mercaderías es el siguiente;

Mercaderías	
3.600.000	
	2.250.000
	1.250.000
	9.233.333
13.133.333	
Saldo Deudor	4.000.000

El Estado de Resultado es el siguiente;

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
Utilidad Liquida		1.700.000

El contador de la empresa es un pariente del socio M, que no tiene estudios formales y no conoce sobre IFRS.

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.

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 como se calcula el 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, 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, como el contador ya que no se encuentra capacitado para enfrentar el nuevo proceso de convergencia a la normativa internacional.

Primero 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
	Total Costo	\$1.076.235

También se presenta el esquema de la herramienta denominada Kardex para inventario perpetuo según método FIFO de la empresa Martinipeli:

PRODUCTO: HAGALO USTED MISMO.

Código		Entradas			Salidas			Existencias		
Mes	Detalle	Cantidad	V. Unitario	V. total	Cantidad	V. Unitario	V. total	Cantidad	V. Unitario	V. total
1	Compra 212 Sexy	13	6.990	90.870				13		6990 90.870
1	Salida 212 Sexy				13		6990 90.870	0		-
2	Compra 212 Sexy	22	7.990	175.780				22		7990 175.780
2	Salida 212 Sexy				22		7990 175.780	0		-
3	Compra 212 Sexy	54	5.990	323.460				54		5990 323.460
3	Salida 212 Sexy				45		5990 269.550	9		5990 53.910
4	Compra 212 Sexy	45	6.990	314.550				54		6990 377.460
4	Salida 212 Sexy				45	5990 (9)- 6990 (36)	305.550	9		6990 62.910
5	Compra 212 Sexy	33	7.990	263.670				42	6990 (9) - 7990 (33)	326.580
5	Salida 212 Sexy				12	6990 (9) - 7990 (3)	86.880	30		7990 239.700
6	Compra 212 Sexy	22	7.990	175.780				52		7990 415.480
6	Salida 212 Sexy				15		7990 119.850	37		7990 295.630
7	Compra 212 Sexy	11	8.990	98.890				48	7990 (37) 8990 (11)	394.520
7	Salida 212 Sexy				12		7990 95.880	36	7990 (25) 8990 (11)	298.640
8	Compra 212 Sexy	23	6.990	160.770				59	7990 (25) 8990 (11) 6990 (23)	459.410
8	Salida 212 Sexy				15		7990 119.850	44	7990 (10) 8990 (11) 6990 (23)	339.560
9	Compra 212 Sexy	24	6.990	167.760				68	7990 (10) 8990 (11) 6990 (47)	507.320
9	Salida 212 Sexy				20	7990 (10) 8990 (10)	169.800	48	8990 (1) 6990 (47)	337.520
10	Compra 212 Sexy	30	5.990	179.700				78	8990 (1) 6990 (47) 5990 (30)	517.220
10	Salida 212 Sexy				27	8990 (1) 6990 (26)	190.730	51	6990 (21) 5990(30)	326.490
11	Compra 212 Sexy	44	6.990	307.560				95	6990 (21) 5990 (30) 6990 (44)	634.050
11	Salida 212 Sexy				54	6990 (21) 5990 (30) 6990 (3)	347.460	41		6990 286.590
12	Compra 212 Sexy	44	7.990	351.560				85	6990 (41) 7990 (44)	638.150
12	Salida 212 Sexy				54	6990 (41) 7990 (13)	390.460	31		7990 247.690
Totales				2.610.350			2.362.660			

La presentación de los Estados Financieros serán los Siguietes;

Estado de Situación Financiera			
Al 31 de Diciembre año Actual			
Activos M\$		Pasivos M\$	
Activos Corrientes		Pasivos Corrientes	
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	-	Perdida/Ganancia del Ejercicio	2.151.038
Total Activos No Corrientes	1.200.000	Total Patrimonio	10.851.038
Total Activo	13.473.108	Total Patrimonio y Pasivos	13.473.108

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

Estado de Flujos de Efectivo	
Al 31 de Diciembre del año actual	
	M\$
Flujos de efectivos Actividad de Operación	
<i>Cobros:</i>	
Procedentes de ventas de bns. y servicios	13.471.458
otros procedentes de actividades de operación	-
<i>Pagos:</i>	
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
Flujos de Efectivos Netos procedentes de Actividades de Operación.	8.025.418
Flujos de efectivos Actividades de Inversión	
Compras Activo Intangibles	-
Compras de Activo Fijo	-
Intereses Recibidos	-
Flujos de Efectivos Netos procedentes de Actividades de Inversión.	0
Flujos de efectivos Actividades de Financiación.	
Préstamo de Entidades Relacionadas	-
Importes procedentes de subvenciones del Gobierno	-
Aumento de capital	-
Intereses pagados	-
Flujos de Efectivos Netos procedentes de Actividades de Financiación	0
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

	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.

3.2 Respecto al objetivo número 3 se presentan el siguiente caso simulado sobre existencias en una empresa del Sector Público.

Planteamiento Caso Simulado Empresa del Sector público bajo NICSP 12 año 2009.

Las empresas dependientes del Estado de Chile, denominadas del sector público comparten las 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 ejemplo a continuación evocaremos una empresa anónima cerrada que se encuentra inscrita en el registro de valores que mantiene la superintendencia de Valores y Seguros 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;

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 transacciones;

Compras:

En Enero adquieren 50.000 tarjetas plásticas a un precio de \$669 más IVA, a un distribuidor autorizado de la ciudad de Santiago. Luego 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;

En Enero se venden 22.901 unidades

Febrero 24.008 unidades

Marzo 25.000 unidades

Julio 19.000 unidades

Octubre 18.317 unidades y

Diciembre 20.000 unidades

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

En consideración a que los medios de transportes consumen repuestos los cuales 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.

Balance General				
Al 31 de Diciembre año Anterior				
Activos M\$		Proyección próximo	Pasivos M\$	Proyección próximo
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%
Total Activo	76.115.996		Total Pasivo	76.115.996

Estado de Resultado desde el 1 de enero al 31 de diciembre del año anterior		
	M\$	Proyeccion
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 Perdidas	-134.689	
Costos Financieros	-458.387	
Diferencia de Cambio	606.371	
Resultado Antes de Impuesto	-3.597.109	
Impuesto 20%	0	
Resultado Líquido	-3.597.109	

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

Desarrollo Caso Simulado Empresa del Sector público bajo NICSP 12 año 2009.

En primer lugar para la conversión a las normas Internacionales de Contabilidad, se necesita establecer las políticas contables para el rubro en las cuales se estipulan la determinación del costo, el cual es menor valor entre el costo de adquisición y el valor neto realizable respecto al control de existencia la empresa hace mención a que utiliza PMP, 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 a la clasificación de Activo Fijo toda vez 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. Estos no corresponderían a Activos fijos y si a Existencias.

Al momento de la presentación de la Información en el Estado de Situación, se clasificarán 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, en general, 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 público todos estos gastos de presupuestan y se llevan a cabo a través de decretos. Todo esto con el fin de incorporar al país a una contabilidad globalizada con un lenguaje en común.

Determinación del Costo

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

Precio de Venta	\$1.000
Costo Adquisición	\$701
Margen de Utilidad	\$299

Método de Control de Existencia

La empresa ha señalado que no utiliza método de control de Existencia el método de Inventario perpetuo 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.

PRODUCTO: TARJETAS DE PVC LOCOVAL											
Código	Entradas			Salidas			Existencias				
	Mes	Detalle	Cantidad	V. Unitario	V. total	Cantidad	V. Unitario	V. total	Cantidad	V. Unitario	V. total
1	Saldo Inicial								43.306	666	28.842.000
1	Salida				22.901	674	15.435.274	20.405	666	13.589.934	
2	Entrada	50.000	669	33.450.000				70.405	668	46.995.542	
2	Salida				24.008	668	16.025.340	46.397	668	30.970.202	
3	Entrada									-	
3	Salida				25.000	668	16.687.500	21.397	668	14.282.702	
4	Entrada									-	
4	Salida									-	
5	Entrada									-	
5	Salida									-	
6	Entrada	25.000	718	17.950.000				46.397	693	32.141.734	
6	Salida									-	
7	Entrada									-	
7	Salida				19.000	693	13.162.250	27.397	693	18.979.484	
8	Entrada									-	
8	Salida									-	
9	Entrada									-	
9	Salida									-	
10	Entrada	33.286	709	23.600.000				60.684	701	42.531.636	
10	Salida				18.317	701	12.838.136	42.366	701	29.693.500	
11	Entrada									-	
11	Salida									-	
12	Entrada									-	
12	Salida				20.000	701	14.017.500	22.366	701	15.676.000	
Totales		108.286		75.000.000	129.226		88.166.000				

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

Estado de Situación Financiera			
Al 31 de Diciembre año Actual			
Activos M\$		Pasivos M\$	
Activos Corrientes		Pasivos Corrientes	
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 cobra	44.831	Total Pasivos Corrientes	2.816.809
Cuentas por cobrar EERR corrientes	854.011	Activos 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 plusva	16.743	Otras reservas	807.009
Propiedades, Plantas y Equipos	69.453.424	Resultados Acumulados	-33.473.246
Propiedades de Inversión	1.341.350	Perdida/Ganancia 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

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

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

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

Nota N° 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 N°10 Inventarios Corrientes

Nota a los Estados Financieros		
En miles de pesos Chilenos M\$		
Movimientos en la cuenta Existencias (Tarjetas PVC) entradas y consumos (costo de ventas)		
TARJETAS PV PARA VENTA	31 Diciembre año Actual M\$	31 Diciembre Año Anterior M\$
Saldo Inicial	28.842	23.826
Entradas	75.000	81.624
Consumos	- 88.166	-76.608
Saldo Final	15.676	28.842
Consumos: corresponden 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 M\$	31 Diciembre Año Anterior M\$
Saldo Inicial	-	-
Reclasificación	130.581	-
Entradas	57.605	-
Consumos	- 91.411	-
Saldo Final	96.775	-
Consumos: corresponden al cambio de filtros y mantención del sistema de peajes (torniquetes)		
Han sido reclasificados desde Activo Fijos a Inventario Corriente		
La empresa no mantiene repuestos entregados en garantía		

CONCLUSIONES

En consecuencia con la consecución del objetivo número dos, 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.

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.

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 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 FULL y 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.

En consecuencia si bien las empresas PYME y del sector público, ven su aplicación bastante nublosa, a través de este estudio, podemos decir que no es así, ya que las diferencias sustanciales entre las normativas no ejercen 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 existencia mirando hacia las normativas internacionales.

REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

LITERATURA

- García M., Fundamentos y Normativa de la Contabilidad, 2004, Editorial Legal Publishing, Santiago, Chile
- Horngren C, Foster G, M. Datar S., Contabilidad de Costos, 2002, Editorial Pearson Educación, México
- Silva B., Fundamentos del Sistema Contable: Nuevos Enfoques y Actualización, 2010, Ediciones Universitarias de Valparaíso, Valparaíso, Chile
- Superintendencia de Seguros y valores, Circular 1.501
- Torres C., Fernando A., Varela Leiva, Luz C., Manual de Consultas IFRS Existencias, 2008, Editorial Ediciones Costa Brava, Providencia Santiago, Chile
- Zárate B., Cid E., Rebolledo G., Inventarios-Existencias dentro del plan de convergencia de la normativa contable-IFRS, 2007, Editorial Edimatri, Santiago, Chile.

NORMATIVA

- Colegio de Contadores de Chile A.G, Boletín Técnico N° 56, año 1997.
- Colegio de Contadores de Chile A.G, Boletín Técnico N° 79, año 2008.
- International Accounting Standard Board, Normativa Internacional de Información Contable N°2, año 2009.
- 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, Normativa Internacional de Información Contable Sector Público N°12, año 2009.

- International Accounting Standard Board, Normativa Internacional de Información Contable para PYMES sección N°13, año 2009.

TESIS

- Gálvez M, Zúñiga A, Aplicación de la norma internacionales de contabilidad y su incidencia en la situación actual en el tratamiento de las existencias, Tesis 2008, Facultad de Administración y Economía de la Universidad de Santiago.
- Ordenes D., Evaluación y aplicación de la NIC2: existencias, en la empresa retail Cencosud S.A. periodo 2009, Tesis 2010, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas Escuela Auditoria de la Universidad de Valparaíso.

INTERNET

- http://www.contabilidad.com/.pyarticulos_85_norma-internacional-de-contabilidad-n-2-nic-2.html **Extraído el 23 de Agosto 2012.**
- http://www.contraloria.cl/NewPortal2/portal2/ShowProperty/BEA%20Repository/Portal/Bases/Contabilidad/Normativa/Normativas_contenido.html **Extraído el 13 de Diciembre 2012.**
- <http://www.definicion.de/costo/> **Extraído el 02 de Septiembre 2012.**
- http://www.deloitte.com/viewes_cocofdf6c5275d0fb110VgnVCM100000ba42f00aR CRD.htm **Extraído el 23 de Agosto 2012.**
- http://www.deloitteifrslearning.com/spanish/moduleDisclaimer_es.asp?id=ias2_v8 **Extraído el 08 de Septiembre 2012.**
- <http://www.eco-finanzas.com/diccionario/O/OBSOLESCENCIA.htm> **Extraído el 6 de noviembre 2012.**
- <http://www.educaconta.com/2010/12/mercaderias-en-consignacion-tratamiento.html> **Extraído el 11 de Septiembre 2012.**
- <http://www.economia.gob.cl/estudios-y-encuestas/encuestas/encuestas-de-emprendimiento-y-empresas/segunda-encuesta-longitudinal-de-empresas-2011/> **Extraído 25 de Agosto 2012.**

- <http://www.gestion.cl/399/finanzas.php> **Extraído 20 de Septiembre 2012.**
- <http://www.ifrs-udp.cl/Portalsobre-las-ifrsnic-sp> **Extraído el 23 de Agosto 2012.**
- <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/nic.htm> **Extraído el 20 de Septiembre 2012**
- http://www.observatorioifrs.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=41 **Extraído el 16 de Mayo 2013.**
- <http://www.rae.es> **Extraído el 20 de Septiembre 2012.**
- http://www.svs.cl/sitio/legislacion_normativa/normativa/doc/calendario_adopcion_ifrs.pdf **Extraído el 21 de Octubre 2013.**
- <http://www.udem.edu.co/NR/rdoonlyres/8E30A2A6-8B38-44E5-8440-BFBA90DE90F3/12141/JournalNo21291482oartempa%C3%B1olpdf.pdf> **Extraído el 20 de Septiembre 2012.**

Referencias Anexo 1

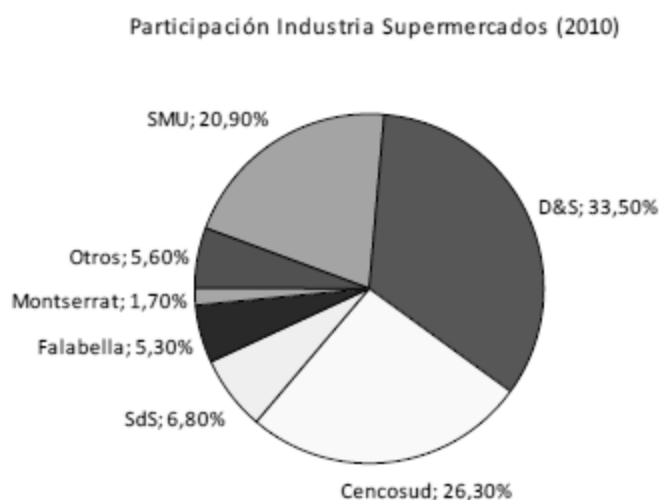
- <http://www.americaeconomia.com/negocios-industrias/chile-cuatro-cadenas-de-supermercados-concentran-el-88-de-las-ventas-del-sector> **Extraído el 06 de Octubre 2012.**
- <http://www.asach.com/Socios/socios%202012.pdf> **Extraído el 06 de Octubre 2012.**
- <http://www.cencosud.cl/secciones.php?fuseaction=SitioWeb.EstadosFinancieros> **Extraído el 06 de Octubre 2012.**
- http://icrchile.webmanager.cl/prontus_noticias/site/artic/20110418/asocfile/20110418092515/informe_smu.pdf **Extraído el 06 de Octubre 2012.**
- http://www.smu.cl/pdf/financiero_nuevo.pdf **Extraído el 06 de Octubre 2012.**
- <http://soa.bolsadesantiago.com/ifrs/obtenerpdf.asp?nemo=FALABELLA> **Extraído el 06 de Octubre 2012.**
- <http://soa.bolsadesantiago.com/ifrs/obtenerpdf.asp?nemo=HIPERMARC> **Extraído el 06 de Octubre 2012.**

- <http://soa.bolsadesantiago.com/ifrs/obtenerpdf.asp?nemo=WMTCL> **Extraído el 06 de Octubre 2012.**

ANEXOS

ANEXO 1 Parámetros fórmulas del costo.

En el siguiente gráfico se muestra el porcentaje de utilización de las fórmulas del costo en el área de supermercados bajo Full IFRS tomando como referencia los siguientes;



Fuente: SMU, año 2010.

De acuerdo a la Asociación Gremial de Industrias Proveedoras (AGIP), a agosto del 2010, la mayor participación en la industria supermercadista, que considera a todas aquellas salas de ventas con más de tres cajas, la exhibía Wal-Mart Chile. La filial del gigante del retail mundial concentraba el 33,4% de las ventas a través de la cadena Líder.

En segundo puesto figura Cencosud, la empresa retailer controlada por el empresario Horst Paulmann, que capta el 30,5% de las ventas a través de sus cadenas Jumbo y Santa Isabel.

Más atrás aparecen SMU, controlada por el grupo Saieh y con Unimarc como protagonista, con el 16,8% de las ventas, y Supermercados del Sur, del fondo de inversión Southern Cross, que compite con la marca Bigger y participa con el 7,1%.

En el quinto puesto aparecen Tottus, filial del retailer Falabella, con 6,3% de las ventas de la industria. El 5,9% restante se distribuye entre cadenas de supermercados regionales, de acuerdo a [El Mercurio](#).

Los porcentajes de participación suceden en el marco de un proceso de concentración que ha experimentado la industria supermercadista en Chile en los últimos años, tomando, a la vez, una participación cada vez más importante de las ventas de alimentos y artículos de higiene personal y del hogar en ese país.

Por ende se investigara las cuatro cadenas más grandes de supermercados.

Cencosud; esta organización comprende a;

- Supermercados Santa Isabel
- Supermercados Jumbo

En sus EE.FF al 31.06.12, página 26, menciona que los activos se mantienen al menor valor entre su costo y su valor neto realizable, y usan el método de Promedio Ponderado.

SMU; esta organización comprende a;

- Supermercados Unimarc y Bigger
- Mayorista 10, Alvi y Maxi Ahorro
- Dipac
- Mayorsa y Maxibodega
- OK Market
- Telemercados

En la página número 25 de sus Estados Financieros al 31.12.11 señala; “**e. Inventarios** - Los inventarios se encuentran valorados al menor valor entre el costo de adquisición y el valor neto de realización. El costo de las existencias comprende todos los costos relacionados con la adquisición, traslado, distribución y otros costos necesarios en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación en tiendas y bodegas.

El cálculo del costo unitario se basa en el método “**precio medio ponderado**”.

Hipermerc S.A, Ex supermercados Unimarc S.A; en la página 18 de los EE.FF al 31.06.12. “El costo de los inventarios y los productos vendidos se determina usando el método FIFO -First in First Out- ó PEPS -Primero en Entrar - Primero en salir-. La Sociedad estima que la mayor parte de los inventarios tienen una rotación menor a un año.”

Walmart: Comprende; Líder, Ekono y Super Bodega Acuenta. Actualmente, operan dos formatos bajo la marca Líder, Hipermercados Hiper Líder y supermercados Express de Líder. En su Página 27. “El método de costeo corresponde al **precio promedio ponderado**. Las existencias en tránsito están valorizadas al costo de adquisición.”

S.A.C.I Falabella al 31.06.12 en su página 29 indica. “**2.14. Inventarios**

Los inventarios se registran al costo o su valor neto realizable, el menor. Los costos incluyen el precio de compra más los costos adicionales necesarios para traer cada producto a su actual ubicación y condición, netos de descuentos comerciales y otro tipo de rebajas. El valor neto realizable es el precio de venta estimado en el transcurso ordinario del negocio, menos los costos estimados para realizar la venta. El valor neto realizable también es medido en términos de obsolescencia basado en las características particulares de cada ítem de inventario. El costo se determina usando el **método promedio ponderado**.

Y comprende a Supermercados Tottus

En total consta de un universo de 16 Supermercados

ANEXO 2 Calendario de aplicación Normativa Internacional Contable S.

Privado.

A continuación el Calendario de aplicación de la normativa internacional contable del sector privado, para la noción de las distintas entidades y su fecha propuesta para la convergencia a IFRS, y su formato de presentación para los Estados Financieros bajo la nueva normativa.

CALENDARIO DE ADOPCION DE LAS NORMAS IFRS PARA LAS ENTIDADES FISCALIZADAS POR LA SVS (ACTUALIZADO AL 02 DE JUNIO DE 2009).

Entidades	Período de Presentación	Formato de Presentación de Estados Financieros.
<p><i>Sociedades emisoras:</i></p> <p><i>a) Que sus acciones tengan presencia o transacción bursátil, en los términos dispuestos en la Norma de Carácter General N° 103 de 2001 de la SVS, es decir, aquellas que tengan una presencia ajustada igual o superior al 25% dentro de los últimos 180 días hábiles bursátiles, o</i></p>	<p>Año 2009</p>	<p>Opción 1 (full IFRS): <i>Presentación de estados financieros trimestrales y anuales del 2009 comparativos con 2008, aplicando íntegramente la norma IFRS</i></p> <p>Opción 2 (pre-ferma): <i>Presentación de estados financieros trimestrales y anuales del 2009 bajo normas locales (FETU). Adicionalmente, presentación de estados financieros trimestrales y anuales del 2009 bajo IFRS, no comparativos con 2008 (denominado "pre-ferma"). A partir de 2010 deben presentar estados financieros comparativos con 2009, aplicando íntegramente la norma IFRS.</i></p> <p>Opción 3 (full IFRS anual): <i>Presentación de estados financieros bajo normas locales (FETU) los primeros tres trimestres del 2009, y presentación de estados financieros anuales del 2009 comparativos con 2008, aplicando íntegramente la norma IFRS. A partir de 2010 deben presentar estados</i></p>

Entidades	Período de Presentación	Formato de Presentación de Estados Financieros.
<p>b) Que estén obligadas a constituir Comité de Directores, de acuerdo a lo dispuesto en circular N° 1.526 de 2001 de la SVS.</p>		<p>financieros comparativos con 2009, aplicando íntegramente la norma IFRS.</p> <p>Opción 4 (pre-forma anual): Presentación de estados financieros del 2009 bajo normas locales (FECU).</p> <p>Adicionalmente, presentación de estados financieros anuales al 31 de diciembre del 2009 bajo IFRS, no comparativos con 2008 (denominado "pre-forma"). A partir de 2010 deben presentar estados financieros comparativos con 2009, aplicando íntegramente la norma IFRS.</p>
<p>Las sociedades emisoras de valores de oferta pública que no cumplan con las condiciones de a) y b) anteriores.</p>	<p>Año 2010</p>	<p>Estados financieros del 2010 comparativos con 2009, aplicando íntegramente la norma IFRS.</p>
<p>Las sociedades inscritas en el Registro de Valores que no sean emisoras de valores de oferta pública.</p>	<p>Año 2011</p>	<p>Estados financieros del 2011 comparativos con 2010, aplicando íntegramente la norma IFRS.</p>
<p>Fondos Mutuos Fondos de Vivienda, FICL y de Inversión, e Intermediarios Valores</p>	<p>Año 2010</p> <p>Año 2011</p>	<p>Mantener para el ejercicio 2010 la presentación de estados financieros anuales y trimestrales, según la actual normativa. Adicionalmente, para diciembre de 2010 presentar estados financieros bajo IFRS, no comparativos con 2009 (denominado "pre-forma"), Auditados.</p> <p>Presentar estados financieros trimestrales y anuales completos de acuerdo a IFRS, con los comparativos correspondientes.</p>

Entidades	Período de Presentación	Formato de Presentación de Estados Financieros.
<i>Compañías de Seguros</i>	Año 2011	<i>Estados financieros trimestrales y anuales completos bajo IFRS, no comparativos con 2010.</i>
	Año 2012	<i>Estados financieros trimestrales y anuales completos de acuerdo a IFRS, con comparativos.</i>

Fuente: Superintendencia de Valores y Seguros, año 2009, En página web www.svs.cl

ANEXO 3 Cuadro Comparativo de las normativas Internacionales sobre Existencias.

Responde al objetivo específico N°2: Identificar las diferencias y similitudes de las diversas formalidades que acompañan a la aplicación de la NIC de las Existencias, a través de un cuadro comparativo.

Este anexo forma parte Integral de la Investigación.

Criterios

Objetivos

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

Alcance

ANEXO 4 Cuadro de Conceptos Normativa Internacional Contable 2.

Responde al objetivo específico N°1 Describir el tratamiento contable de las existencias en empresas de los rubros: Industrial, Comercial y Servicios, mediante la revisión de las normas vigentes y emitidas por los organismos reguladores facultados para Full IFRS.

Este anexo forma parte Integral de la Investigación.

Excepciones al Alcance

Tabla 7: Tratamiento Contable para las Existencias Rubro Industrial.

Empresa	Reconocimiento y	Valorización y Medición
---------	------------------	-------------------------

Medición

	Presentación	
<i>Full IFRS materias primas</i>		
<i>Full IFRS productos en proceso</i>		
<i>Full IFRS productos terminados</i>		
<i>Full IFRS productos en tránsito</i>		

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

Rubro Comercial

Tabla 5: Tratamiento Contable para las Existencias Rubro Comercial.

Empresa	Reconocimiento y Presentación	Valorización y Medición
<i>Full IFRS Existencias</i>		
<i>Full IFRS productos en tránsito</i>		
<i>Full IFRS Productos en consignación.</i>		

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

Rubro Servicios

Tabla 6: Tratamiento Contable para las Existencias Rubro de Servicios.

Empresa	Reconocimiento y Presentación	Valorización y Medición
<i>Full IFRS Existencias</i>		
<i>Full IFRS productos en tránsito</i>		
<i>Full IFRS Productos en consignación.</i>		

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