UNIVERSIDAD ACADEMIA DE HUMANISMO CRISTIANO

TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS MERMAS, EN UNA EMPRESA DE VENTAS AL DETALLE

Alumno: Luis Andrés Tapia Salgado
Profesor Guía: Arno Klenner
Profesor Informante: Luis Valencia

Tesis para optar al Grado de Licenciado en Ciencias Administrativas
Tesis para optar al Título de Ingeniero Comercial

SANTIAGO – 2014

Agradecimientos

A mi Madre, por su incondicional e incansable labor de apoyo durante todos estos años en los momentos buenos y en aquellos que no lo fueron tanto en los cuales pensé en tantas ocasiones abandonar la carrera y ahí estuvo siempre con su apoyo incondicional sin el cual no habría sido posible cumplir el objetivo de ser el primer Profesional de la familia.

A la Memoria de mi Padre, que no alcanzo a vivir este momento, pero que fue un pilar fundamental durante mis años de estudio para lograr tan ansiado objetivo y que sin duda estaría muy orgulloso.

A mis hijos Luis Esteban y Rodrigo, que son la razón por la cual todo esfuerzo se ve recompensado ya que podré darles un futuro mejor.

A la Universidad y sus profesores, especialmente a Don Luis Rivera por su incansable apoyo en mis años de carrera y a Don Arno Klenner por ayudarme a dar el paso final.

ÍNDICE

Introducción 7

Capítulo 1..... 9

1.- Marco Teórico..... 9

1.1.- Impacto de la globalización a lo largo del tiempo 9

1.2.- El desarrollo de la industria de la venta al detalle 12

1.3.- La mirada tributaria de los contribuyentes 15

1.4.- Concepto de Valor, Precio y Costo 17

1.5.- Cadena de valor..... 20

1.5.1.- Actividades que distingue el modelo de la cadena de valor… 21

1.5.2.- Ineficiencias y la cadena de valor 23

1.6.- Oportunidades que enfrenta la industria 27

1.7.- El rol de la contabilidad estratégica 30

1.8.- Implementación de las IFRS en Chile 31

1.9.- Relevancia de la industria en la sociedad actual 33

Capítulo 2 37

2.- Valorización de inventarios 37

2.1.- NIC 2 (Norma Internacional de Contabilidad N° 2) – Existencias .. 37

2.2.- Comportamiento económico de las ineficiencias 42

2.3.- Contabilidad Financiera – Administrativa 43

2.4.- Contabilidad de Costos 44

2.4.1.- Costos que afectan a las empresas de ventas al detalle 45

2.5.- Mermas 49

2.5.1.- Mermas que afectan a las empresas de ventas al detalle 52

2.5.2.- Mermas por robo 52

2.5.3.- Mermas naturales 54

2.5.4.- Mermas operativas 55

2.5.5.- Mermas administrativas 57

2.6.- Medidas para un correcto control de mermas 58

2.7.- Eficiencia y eficacia 61

2.8.- Ineficiencias en los procesos 62

2.8.1.- Contabilización de las mermas 64

2.9.- NIC 8 (Norma Internacional de Contabilidad N° 8) – Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores. 67

Capítulo 3 71

3.- Aspectos tributarios de las mermas 71

3.1.- Decreto Ley Nº 825, Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios. 71

3.1.1.- Origen de faltantes de inventarios 74

3.1.2.- Justificación de faltantes de inventarios 76

3.1.3.- Obligaciones a comunicar 78

3.1.4.- Examen de inventario, libros y documentos 79

3.2.- Decreto Ley Nº 824. Ley sobre Impuesto a la Renta 80

3.2.1.- Estimaciones de las mermas 81

3.2.2.- Justificación en materia de impuesto a la renta 82

3.2.3.- Efectos en materia de impuesto a la renta de los faltantes no justificados 83

3.3.- Manual de procedimientos, con alcance financiero y tributario 88

3.3.1.- Procedimientos a seguir, respecto de un correcto control de mermas 89

3.3.2.- Efectos tributarios de las estimaciones de mermas 92

4.- Conclusiones 93

5.- Bibliografía 98

6.- Anexos 100

6.1.- Cuadro desarrollo industrial del *retail* 100

6.2.- Norma Internacional de Contabilidad Nº 2 103

6.3.- Norma Internacional de Contabilidad Nº 8 118

6.4.- Decreto Ley Nº 824. 140

6.5.- Decreto Ley Nº 825. 141

6.6.- Circular Nº3 del 13 de enero de 1992 142

6.7.- Decreto Supremo Nº 55 de Hacienda de 1977. 144

6.8.- Formato tarjeta de existencia 145

6.9.- Glosario 145

Introducción

Este trabajo de titulación tiene como propósito ofrecer un enfoque respecto del tratamiento contable de las mermas en las empresas de ventas al detalle, acorde a los efectos que ha tenido la globalización en este tipo de empresas y de acuerdo a lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad Nº 2, respecto al tratamiento de las existencias.

Para ello, es necesario comprender que muchos de los cambios a los que se han visto enfrentadas las empresas, respecto a sus procesos internos, están directamente influenciados por la globalización, los cuales se han debido adecuar a un mundo dinámico y cada vez más exigente.

La integración a un mercado globalizado ha provocado grandes cambios, sobre todo en las empresas, las cuales han debido adaptarse constantemente a estos cambios, gustos y tendencias de las personas, para poder posicionarse y estar vigentes, en mercados cada vez más competitivos.

Aquí es donde nace la principal controversia de este seminario, ya que las empresas deben establecer sus metas y poder convertirlas en objetivos, sin perder su foco, es decir, que siempre permanezcan orientadas y reguladas por las normativas vigentes del país.

En este trabajo de titulación, estudiaremos las diferentes mermas a las que se ven afectadas las empresas de ventas al detalle, desde la mirada de la globalización, las normativas internacionales y lo establecido en la propia ley chilena. Mencionados conceptos, suelen tratarse separadamente por las empresas, siendo ahí dónde se producen las diferencias más notorias.

Capítulo 1

1.- Marco Teórico

1.1.- Impacto de la globalización a lo largo del tiempo

A partir de las últimas décadas y a partir de la revolución industrial, comprendida entre la segunda mitad del siglo XVIII y principios del XIX, en el cual Gran Bretaña fue el pionero seguido por el resto de los países de la Europa continental, el mundo entero se ha enfrentado a diversos cambios, de los cuales ha tenido que aprender a adaptarse.

Desde el punto de vista de la globalización que afecta a las sociedades, es posible afirmar la existencia de aquellos procesos económicos, tecnológicos, sociales y culturales en que se ven envueltos los grupos, las clases sociales, las naciones y los individuos. Todo esto consiste en la creciente comunicación e interdependencia entre los distintos países del mundo unificando así sus mercados, sociedades y culturas.

El proceso de Globalización se encuentra definido por la Real Academia Española (RAE), como *"la tendencia de los mercados y de las empresas a extenderse, alcanzando una dimensión mundial que sobrepasa las fronteras*

nacionales". Es un proceso de interacción e integración entre la gente, las empresas y los gobiernos de diferentes naciones.

Es un proceso en función del comercio y la inversión en ámbito internacional, el cual cuenta con el respaldo de las tecnologías de información. Este proceso produce efectos en el medio ambiente, la cultura, los sistemas políticos, el desarrollo y la prosperidad económica, al igual que el bienestar físico de los seres humanos que conforman la sociedad de todo el mundo, como todo proceso nuevo debe incluir la revisión de lo establecido como práctica en el pasado.

El proceso de globalización ya es un proceso dinámico, producido principalmente por las sociedades que viven bajo el capitalismo democrático o la democracia liberal y que han abierto sus puertas a la revolución informática, plegando a un nivel considerable de liberalización y democratización en su cultura política, en su ordenamiento jurídico y económico nacional, y en sus relaciones internacionales.

La economía basada principalmente en el trabajo manual fue reemplazada por otra dominada por la industria y la manufactura. La

revolución comenzó con la mecanización de las industrias textiles y el desarrollo de los procesos del hierro. La expansión del comercio fue favorecida por la mejora de las rutas de transportes y posteriormente por el nacimiento del ferrocarril.

Por su parte, las innovaciones tecnológicas más importantes, fueron la máquina de vapor y la denominada *Spinning Jenny*[1], una potente máquina relacionada con la industria textil. Estas nuevas máquinas favorecieron enormes incrementos en la capacidad de producción.

Este tipo de economía se caracteriza por la integración de las economías locales a una economía de mercado regional, donde los modos de producción y los movimientos de capital se configuran a escala mundial, cobrando mayor importancia el rol de las empresas multinacionales y la libre circulación de capitales, junto con la implantación definitiva de la sociedad de consumo.

[1] Ver glosario sobre Spinning Jenny.

1.2.- El desarrollo de la industria de la venta al detalle

Retail o venta al detalle, es un sector económico que engloba a las empresas especializadas en la comercialización masiva de productos o servicios uniformes a grandes cantidades de clientes. La razón por la cual se han involucrado a mayoristas y minoristas en un mismo sector, fue la consecuencia de la gran cantidad de problemas y soluciones comunes que tienen ambos sectores, por la masividad y diversidad tanto de sus productos como de sus clientes.

Una empresa que se dedica a la venta al detalle, consiste en: *"Ventas y/o actividades, que están directamente relacionadas, ya sea bienes ó servicios, hacía los consumidores finales, para el uso personal de ellos.*[2]

Los detallistas son aquellos que se encargan de conectar a los productores con los consumidores finales y les brindan bienes ó servicios a ambos. A pesar de que la gran mayoría de las ventas al detalle tienen lugar por medio de tiendas detallistas, esto no impide que pueda hacerla cualquier tipo de empresa, así sea una empresa mayorista.

[2] Fundamentos de Marketing – William J. Stanton (13º Edición cap. 15).

Todos los intermediarios ó detallistas, funcionan fundamentalmente de agentes de compra para sus clientes y de especialistas de ventas para sus proveedores, para esto realizan variadas actividades como:

- Prever los deseos y necesidades de los clientes.
- Desarrollar un surtido de productos.
- Obtener información del mercado y financiamiento.

En el negocio del detalle, se pueden incluir todas las tiendas o locales comerciales que habitualmente se encuentran en cualquier centro urbano con venta directa al público. Sin embargo su uso se encuentra más bien ligado a las grandes cadenas de locales comerciales. El ejemplo más común del detalle lo constituyen los supermercados; otros comercios tradicionalmente asociados al detalle son las tiendas por departamentos, casas de artículos para el hogar, ferreterías, farmacias, venta de indumentaria, librerías, entre otros.

La complejidad del detalle viene dada por la amplia variedad de artículos y tipos de artículos que ofrecen, así como el nivel de operaciones efectuado. Las operaciones de venta al detalle generan una cantidad de datos, lo que puede resultar abrumador para aquellos ajenos al negocio. El negocio de las ventas al detalle resulta en forma resumida, en poner a disposición de los

clientes los productos en forma rápida, a un precio atractivo para ellos, entendiendo que hoy tienen acceso a gran cantidad de información, que le permite tomar o cambiar de decisión rápidamente, pudiendo escoger la mejor opción, si le parece que lo que pagará por un producto es muy alto, en comparación a lo que ofrecen los demás competidores.

En la actualidad, Chile se ha convertido en uno de los mercados emergentes más atractivos del continente Sudamericano. Su estabilidad económica y el bajo riesgo país, lo han posicionado en el podio de los destinos más apetecidos en materia de *retail.*[3]

Según el estudio publicado durante el año 2013 por la revista "*Global Retail Development Index – 12th edition"*, el país tiene uno de los mercados más sofisticados y competitivos de la región, es uno de los que posee mayor crecimiento, con bajo riesgo país y bajo riesgo financiero.

El *retail* moderno ha surgido gracias a la fuerte economía, la inversión relevante de los minoristas locales y el alza de un 9% anual que ha anotado el espacio destinado al comercio durante los últimos cinco años.[4]

[3] Ver anexo - Cuadro desarrollo industrial del retail.
[4] 2013 Global Retail Development Index – 12th edition.

En Chile, las empresas se han visto influenciadas por este crecimiento del mercado, especialmente aquellas entidades catalogadas como “grandes contribuyentes”.

1.3.- La mirada tributaria de los contribuyentes

El organismo fiscalizador en nuestro país es el Servicio de Impuestos Internos (S.I.I.), que con la finalidad de orientar sus equipos a la labor fiscalizadora, ha agrupado a sus contribuyentes de tal manera que pueden orientar los controles y recursos de manera más eficiente, de acuerdo a algunos de los siguientes criterios:[5]

- ✓ Tener ingresos o ventas anuales iguales o superiores a 90.000 Unidad Tributaria Anual[6] (UTA), en todos y cada uno de los tres últimos años comerciales.

- ✓ Poseer un Capital Propio Tributario, en los términos señalados en el N° 1 del Art. 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), igual o superior a 110.000 UTA en todos y cada uno de los últimos tres años tributarios.

[5] www.sii.cl – Grandes contribuyentes
[6] Ver glosario sobre UTA

- ✓ Tratarse de contribuyentes que sean propietarios, en forma directa o indirecta, de un 20% o más del capital de otras empresas o que mantengan una relación patrimonial, de control o de administración, directa o indirecta, o mantengan interés económico, con contribuyentes que cumplan con alguno de los criterios de las letras a) o b) precedentes.

- ✓ Estar sometidos a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras; la Superintendencia de Valores y Seguros; la Superintendencia de Salud y/o la Superintendencia de Pensiones, y que en cualquiera de los últimos tres años comerciales, hayan tenido ingresos de su giro, iguales o superiores a 5.000 UTA.

- ✓ Haber declarado exportaciones por un monto promedio anual igual o superior a 25.000 UTA, en cada uno de los últimos tres años comerciales.

- ✓ Tratarse de Sociedades de Plataforma de Inversión, entendiéndose por tales aquellos contribuyentes que se encuentren inscritos en el registro de Sociedades Anónimas acogidas al Art. 41 D de la LIR a que se refiere la Resolución Ex SII Nº 44, de fecha 22 de agosto de 2003.

Los criterios mencionados anteriormente, no son todos aquellos que el SII define para catalogar a una empresa como “gran contribuyente”, pero corresponden a aquellos que tienen directa relación con la industria descrita.

1.4.- Concepto de Valor, Precio y Costo

Con los cambios señalados anteriormente, la industria se ha visto obligada a revisar el entendimiento clásico de las diferencias entre el precio, el costo y el valor.

El valor se obtiene del resultado de lo que el cliente está dispuesto a pagar por un producto o servicio, tiene un alto componente entre lo subjetivo y relativo, debido a que el valor que un cliente estaría dispuesto a pagar por un determinado producto, varía en las diferentes épocas de año, de la utilidad que éste pueda prestar, de los momentos de la vida, el nivel socioeconómico en que se desenvuelva, el círculo social e incluso la hora del día en que se encuentre al momento de decidir aceptar la oferta.

El costo, se define como *“el valor monetario de los consumos de factores que supone el ejercicio de una actividad económica, destinada a la*

producción de un bien o servicio." Todo proceso de producción de un bien, supone el consumo o desgaste de una serie de factores productivos, por ello el concepto de costo, está íntimamente ligado al sacrificio incurrido para producir ese bien.

A tener en cuenta el evento que una cadena de valor comienza, en el punto en donde se termina la cadena de valor del proveedor. En la economía ocurre el intercambio de valores, y todo costo conlleva un componente de subjetividad, que toda valoración supone, esto más la utilidad esperada por parte del dueño de la empresa.

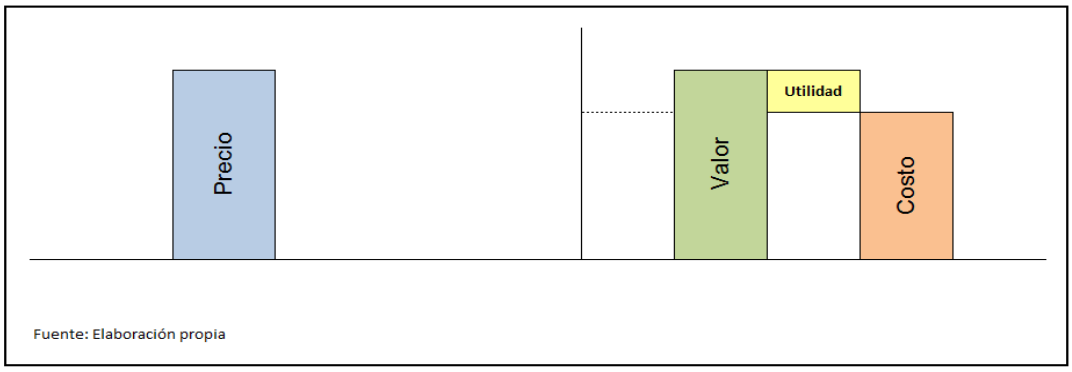
Esto cambia en la medida que hoy los consumidores, no son tan solo consumidores de productos, sino que se han vuelto consumidores de experiencias emotivas, que reciben al comprar determinados productos.

La teoría del valor-trabajo considera que el valor de un bien o servicio depende directamente de la cantidad de trabajo que lleva incorporado, propia de la escuela clásica de la economía política y la escuela marxista. También es denominada como *teoría substantiva del valor*. Propone que *"el valor es el monto necesario para la producción social de un bien económico (es decir, lo que tiene valor de uso) en un determinado nivel de desarrollo tecnológico."*

Para estas escuelas, los precios se derivan del valor, por lo que siempre se mueven en pequeñas variaciones en torno a él. En la economía clásica, además, tratándose de valores de cambio al costo de producción se agrega el de oportunidad, es decir, la cantidad de ganancias potenciales que se pierden por tomar la decisión de producir uno u otro bien. Alternativamente a ésta, es la teoría del valor como costo de producción.

Los factores de la producción tienen un valor debido a la utilidad que ellos han conferido al producto final (su utilidad marginal).

El siguiente esquema, muestra la diferencia existente entre la percepción que le dan los consumidores a los productos (denominado valor) versus el precio y el costo real otorgado por la empresa para dichos productos.

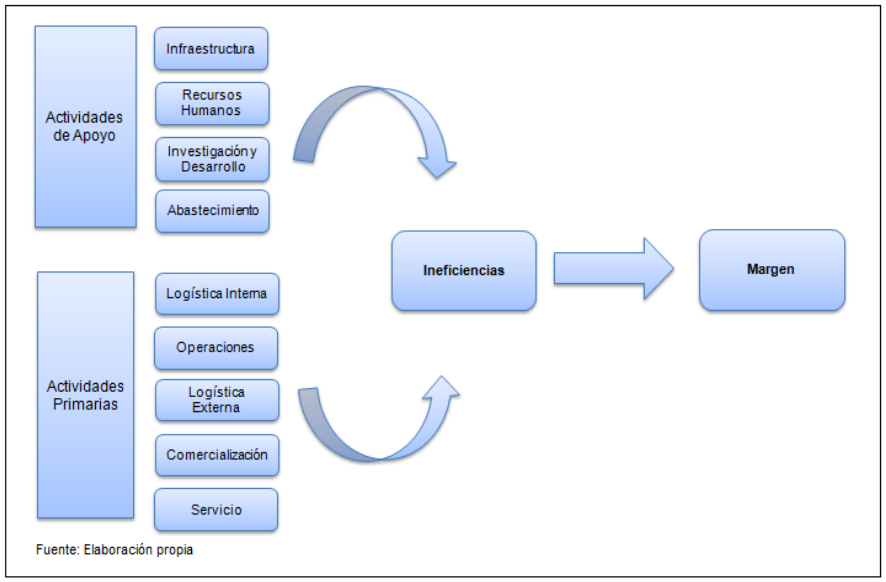


Fuente: Elaboración propia

1.5.- Cadena de valor

La cadena de valor empresarial o cadena de valor, es un modelo teórico que permite describir el desarrollo de las actividades específicas del negocio de una organización, generando valor al cliente final, descrito y popularizado por *Michael Porter* en su obra *"Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance (1985)."* En donde expone la cadena de valor como una poderosa herramienta de análisis para la planeación estratégica de los negocios, básicamente facilitando la identificación de ventajas competitivas en una organización.

De acuerdo al esquema planteado por Porter y a las interpretaciones para el rubro de ventas al detalle, las distintas actividades que desarrolla este tipo de empresas quedarían expresadas de la siguiente manera:



Fuente: Elaboración propia

Las actividades primarias se refieren a la creación física del producto, diseño, fabricación, venta y el servicio posventa. Pueden también a su vez, diferenciarse en sub-actividades, directas, indirectas y de control de calidad.

1.5.1.- Actividades que distingue el modelo de la cadena de valor

Actividades primarias:

- ✓ Logística interna: comprende la recopilación de datos, recepción, almacenamiento y manipulación de los productos en bodega.

- ✓ Operaciones (procesos): es el proceso que realiza una empresa, antes de la venta al consumidor final. En donde, se solicitan pedidos internos para el abastecimiento de los locales de venta, además de encargarse de mantener un adecuado control de vigilancia, en las diferentes instalaciones de la empresa.

- ✓ Logística externa: es el proceso de la distribución de los productos al consumidor final. Ya sea, presencialmente en los locales de venta o realizando gestiones de venta a través de otros medios, cómo compras por internet.

- ✓ Comercialización: actividades con las cuales se da a conocer el producto, mediante publicidad, promociones o desarrollo de propuestas comerciales. Es aquí donde se fijan los precios y se agilizan las acciones para la venta del producto.

- ✓ Servicio: de posventa o mantenimiento, agrupa las actividades destinadas a mantener y realzar el valor del producto, mediante la aplicación de garantías, servicios técnicos y soporte de fábrica al producto.

Por otra parte, las actividades primarias están apoyadas o sustentadas por las actividades de apoyo (también denominadas actividades secundarias), que tal como su nombre lo indica son aquellas que sirven de apoyo o base para que las actividades primarias se desarrollen en su totalidad.

Actividades de apoyo:

- ✓ Infraestructura de la empresa: compuesta por actividades que prestan apoyo a toda la empresa, como planificación, contabilidad, finanzas y gestión de inversiones.

- ✓ Recursos humanos: comprende la búsqueda, contratación, capacitación, compensaciones y motivación al personal.

- ✓ Investigación y desarrollo: comprende el diseño de productos y procesos, investigación de materiales, investigación de mercado, control y gestión de tecnología.

- ✓ Abastecimiento: se refiere a la adquisición de los productos necesarios por la demanda de la clientela.

1.5.2.- Ineficiencias y la cadena de valor

Son parte de la interpretación que se le ha dado al modelo planteado por Porter, considerados como errores efectuados por las empresas, debido a que, al no darle el cumplimiento adecuado a las actividades anteriormente mencionadas, se ven obligadas a asumir el costo monetario de aquellas ineficiencias.

El objetivo de este modelo es, maximizar la creación de valor para el cliente mientras se minimizan los costos. Esto se traduce en el margen entre lo que acepta pagar y los costos incurridos por adquirir la oferta.

Sin embargo, la práctica ha demostrado que la reducción de costos monetarios tiene también un límite tecnológico, pues en ocasiones ha afectado también la calidad de la oferta y el valor que ésta genera. Por ello el pensamiento sistémico en este aspecto ha evolucionado a desarrollar propuestas de valor, en las que la oferta se diseña integralmente para atender de modo óptimo a la demanda.

Por otra parte, tener una ventaja de mercado es contar con una rentabilidad relativamente superior a los rivales en el sector industrial en el cual se compite, la cual debe ser sustentable en el tiempo.

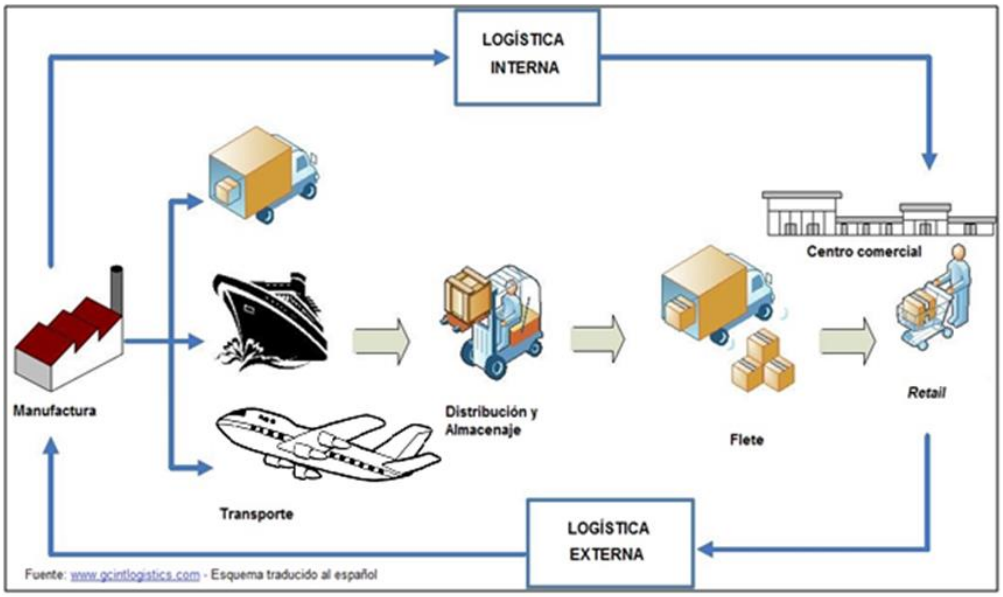
Cada actividad que realiza la empresa debe generar la mayor rentabilidad posible. De no ser así, debe costar lo menos posible, con el fin de obtener un margen superior al de los rivales.

Capturar el valor generado a lo largo de la cadena, es la nueva aproximación que han adoptado muchos estrategas de la gestión. A base de explotar la información que se dirige hacia arriba y hacia abajo dentro de la cadena, las compañías pueden intentar superar los intermediarios creando nuevos modelos de negocio.

El modelo de la cadena de valor, resalta las actividades específicas del

negocio en las que se pueden aplicar mejor las estrategias competitivas y en las que es más probable que los sistemas de información tengan un impacto estratégico. El modelo considera a la empresa como una serie de actividades primarias y de apoyo que agregan valor a los productos y servicios de una empresa.

Lo anterior, se puede apreciar en el siguiente esquema:



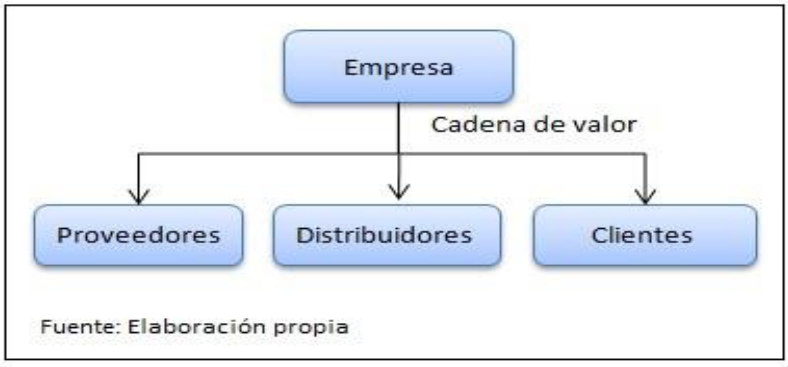
El uso del modelo de la cadena de valor de una empresa considera la comparación de sus procesos de negocios, con los de sus competidores o con otras empresas de industrias relacionadas y ayuda a identificar las mejores prácticas de la industria. El *benchmarking* implica la comparación de la eficiencia y efectividad de sus procesos de negocios, contra estándares

estrictos y luego la medición del desempeño contra esos estándares.

Igualmente la cadena de valor se encuentra directamente relacionada al desarrollo del modelo de negocio, esto planteado desde los procesos de pensamientos y estructuras lógicas de las herramientas que lo estructuran.

La cadena de valor de una empresa se debe enlazar con las cadenas de valor de sus proveedores, distribuidores y clientes. Una red de valor consiste en sistemas de información que mejoran la competitividad en toda la industria promoviendo el uso de estándares y al dar a las empresas la oportunidad de trabajar de manera más eficiente con sus socios de valor.

El siguiente cuadro, representa la conexión de la cadena de valor de una empresa con sus *agentes de comercialización*.



Fuente: Elaboración propia

1.6.- Oportunidades que enfrenta la industria

Las empresas de ventas al detalle a nivel mundial son agentes de la globalización, las que al mismo tiempo se ven afectadas por este fenómeno. Esta realidad se debe al hecho de que este tipo de empresas normalmente tienen filiales en diferentes países, de tal manera que este impacto puede resultar beneficioso o no para ellas.

De acuerdo a lo planteado anteriormente, las empresas de ventas al detalle hoy en día se ven envueltas en la disyuntiva de enfrentarse a diversos factores:

- ✓ Las empresas deben ser capaces de comprender que las necesidades y las tendencias de los consumidores varían continuamente a lo largo del tiempo, ya que los cambios son cada vez más intensos en el comportamiento de los consumidores, deben ser capaces de anticiparse a los cambios que ocurrirán en el mercado, producto de los cambios en el sistema económico, político, los cambios climáticos que puedan afectar la demanda, la obsolescencia programada o el nacimiento de nuevos bienes sustitutos, sino que bienes que además satisfagan las diferentes necesidades emocionales.

- ✓ Por lo que deben ser capaces de desarrollar habilidades de observación e interpretación, basadas en:

    - Alimentación.
    - Vestuario.
    - Calzado.
    - Equipamiento para el hogar (artículos electrónicos, electrodomésticos, menaje, ferretería, jardinería).
    - Medicamentos.
    - Artículos de cuidado personal.
    - Accesorios básicos para automóviles.

- ✓ Existencia de planteamientos de mejoras en los estándares de información enfocada a la atención al cliente y a sus propias necesidades.

Para poder lograr esto, las empresas debiesen ser capaces de anticipar, monitorear y auto-regular las prácticas que las puedan impactar, ejecutando acciones en las áreas de distribución, comercialización y atención al cliente.

Estas prácticas pueden generar cambios que influirán a las empresas. Las cuales tendrán a su alcance la posibilidad de adoptar dichos cambios

como oportunidades de diferenciación, de reputación y de barreras de entrada ante su competencia.

- ✓ Algunas de estas prácticas pueden ser:

    - Perfeccionar el procedimiento de ventas en locales y ventas telefónicas.
    - Mejorar el servicio de post-venta ofrecido.
    - Monitorear la entrega inmediata del producto.
    - Ser capaces de incluir en el precio de venta aquellas ineficiencias que puedan cometer, sin que el consumidor logre captarlas.

- ✓ Plantear mejoras acorde a sus procesos internos.

    - Optimizar los plazos de mantenimiento de sus productos en bodega.
    - Utilizar en su totalidad la capacidad de almacenaje en bodega.
    - Tener un correcto *layout*[7] en todas las dependencias de la empresa.
    - Establecer una correcta comunicación a nivel de unidades de procesos existentes dentro de la empresa.

[7] Ver glosario sobre Layout.

- Incorporar acciones concretas para atraer y retener talento, generando una propuesta de valor alineada a las aspiraciones y expectativas de bienestar de los empleados y prospectos.
- Incorporar tecnologías de mejora en el desarrollo de sus procesos, aplicando una visión sistémica de ellos para asegurar estándares deseados de calidad.
- Desarrollar un ambiente laboral que sea capaz de operar en red y comparta múltiples miradas para resolver desafíos.

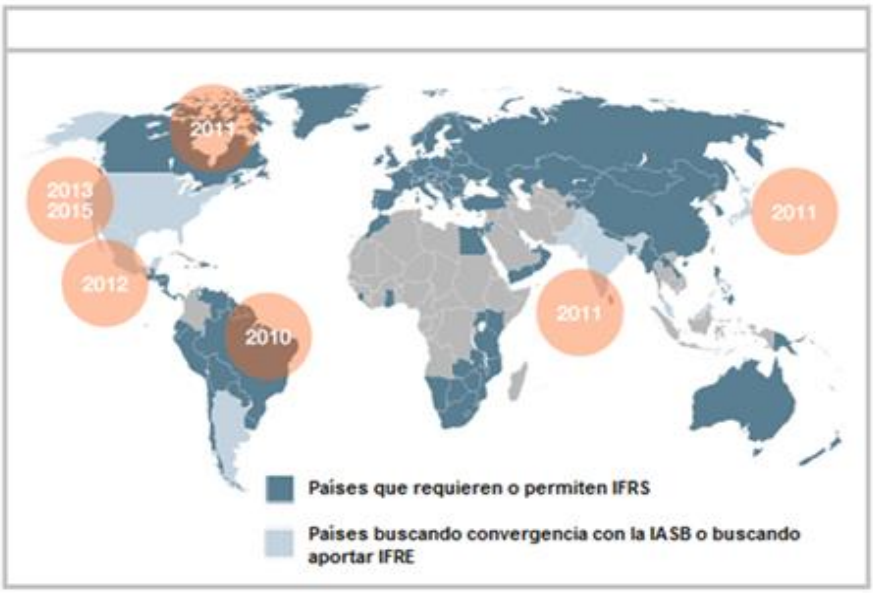
- Adaptar el sistema de gestión de Recursos Humanos (RR.HH.) con foco en los trabajadores, contemplando sus necesidades y expectativas de una mejor calidad de vida.

1.7.- El rol de la contabilidad estratégica

Este proceso de expansión económica lleva a la estandarización de la información financiera, motivo por el cual las empresas a nivel mundial se han visto en la necesidad y obligación de implementar nuevas políticas contables, para así lograr una mejora en la interpretación y utilización de la información.

Para esto, se han creado las *International Financial Reporting Standard*

(IFRS) [8] o Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en español, siendo aquellas las que establecen los principios contables de aplicación mundial que hoy en día se utilizan en más de 100 países, las cuales están orientadas a igualar las prácticas contables. Estas son emitidas por la *International Accounting Standards Board* (IASB) y que establecen aquellas obligaciones que tienen relación con las transacciones y acontecimientos económicos que son importantes en la preparación de los estados financieros.



Fuente: Villa Consultores

1.8.- Implementación de las IFRS en Chile

A ojos de un analista, los negocios y las actividades se encuentran saturados de ineficiencias o imperfecciones, tema que será abordado en este

[8] www.ifrs.cl

seminario, nos abocaremos a descubrir cuáles son las ineficiencias que hacen mermar o disminuir el valor del producto, cuales son los costos que no tendrán su correspondiente retorno a la organización como valor de cobro al cliente.

En Chile, las *IFRS* han implicado un cambio en los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)", lo que significa que todos los integrantes de una empresa deberán aprender un nuevo lenguaje contable. La fecha de transición a *IFRS* establecido por la entidad que regula el proceso es la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), que se han comenzado a aplicar a partir del 1° de Enero del 2008. De acuerdo a la circular N° 368 de la SVS, las sociedades emisoras de valores deberán presentar sus primeros estados financieros de acuerdo a IFRS al 31 de diciembre de 2009.[9]

El Boletín Técnico número 81 y 82 donde se especifica que el Honorable Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile ha aprobado la convergencia de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile, a las Normativas Internacionales de Información Financiera (NIIF), esto se aplica mediante las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

[9] www.svs.cl

Las *NIIF* y las *NIC* son un conjunto de normas, leyes y principios que establecen la información que se deben presentar en los estados financieros y la forma de cómo se debe presentar esta información en dichos estados. En la actualidad, las *NIIF* se utilizan para poder sustituir a la información que presentan las *NIC* y estandarizar las normas contables. Esta información podrá ser oficial y utilizable en todo el mundo, el día en que se establezca una NIIF que reemplace la interpretación de las "Existencias" y "Activo Fijo". En el capítulo 2, se conceptualizará el desarrollo del tratamiento de las mermas, desde el punto de vista que establece la NIC 2.

1.9.- Relevancia de la industria en la sociedad actual

La relevancia de esta industria y la manera en que estos grandes grupos económicos crecen y se expanden en el globo terráqueo hace necesario reconocer el impacto que generan en nuestra sociedad actual, mediante la generación de empleo, la mejora o contribución al bienestar social, a partir de los aportes realizados al desarrollo económico y mediante el pago de impuestos y tributos.

Ejemplo de esto, es la información presentada en la revista "*Forbes*" del 04 de marzo del 2013, en donde se señala el origen de las fortunas en América, alrededor de 2.444,9 billones de dólares, de los cuales el 76,8%

son de origen norteamericano puro y 23,4% corresponde al resto de América, de estos US$189,3 billones son Brasileños; 148,5 US$ son mexicanos, US$ 92,05 son Canadienses y en 4° lugar para un país de apenas 16,5 millones de habitantes, viene Chile con US$61,35 billones (61 mil millones); más que las fortunas de los empresarios de países como Colombia, Perú, Argentina y Venezuela por separado, que tienen una población total superior a Chile, que podrían tener empresarios relativamente más “emprendedores” que en nuestro país.

Entre los 670 billonarios latinoamericanos se destacan empresarios chilenos, según Forbes serían:

Lugar	Empresario	Patrim US$ Bil.	Negocio	Familia	Fortuna Familiar
35	Iris Fontbona	17,4	Minería	Luksic	17,4
114	Horst Paulmann	9,7	Retail	Paulmann	9,7
363	Bernardo Matte	3,7	Papel	Matte	11,1
363	Eliodoro Matte	3,7	Papel	Matte	11,1
363	Patricia Matte	3,7	Papel	Matte	11,1
363	María Solari F.	3,7	Retail	Solari Falabella	7,1
395	Juan Cuneo S.	3,4	Retail	Cuneo Solari	3,4
395	Teresa Solari F.	3,4	Retail	Solari Falabella	7,1
437	Piero Solari D.	3,1	Retail	Solari Donaggio	3,1
458	Álvaro Saieh B.	3	Banca	Saieh Bendeck	3
589	Sebastián Piñera	2,5		Piñera Echeñique	2,5

Álvaro Saieh aparece categorizado en el negocio de la Banca, sin embargo está participando activamente en el retail, todo esto a partir de la compra de una serie de cadenas de supermercados.

Si consideramos que el *PIB*[10] estimado para Chile en el año 2012 fue de US$316.916 millones de dólares y la fortuna de estos 11 empresarios es de US$57,3 mil millones, que pertenecen en realidad a sólo siete familias madres o de origen y además relacionadas, esta información queda reducida a sólo cinco familias, la concentración del capital monetario de estas familias es de casi 18,1% de toda la producción (PIB) total del año 2012.

Pensando en una familia como la del actual presidente de Chile, Sebastián Piñera que posee una fortuna de US$ 2,5 billones (2.500 millones), y tomando en cuenta que está conformada por un grupo de 9 personas entre hijos y padres, cada integrante dispone de la no despreciable cifra de 277 millones de dólares en fortuna. *Que alcanza para varios kilos de pan*.

Resumiendo, 11 empresarios y con un total 99 personas (el 0,0006% de la población de Chile) aproximadamente en todo el grupo de las familias, concentran el 18,1% del PIB del año 2012. Entonces, 16.499.901 (el

[10] Ver glosario sobre PIB.

99,9994% de la población) personas perciben el 81,9% del PIB. Debe quedar más que claro, que son cifras abismantes.

Son cifras que nuevamente vienen a confirmar los estudios de la alta desigualdad y la concentración de la riqueza en Chile, en tan sólo un pequeño grupo de personas; en este caso tan sólo 7 familias concentran casi la quinta parte del trabajo de un año de todos los chilenos, que aunque no son ingresos propiamente tales, resultan de la explotación y del trabajo de todos los chilenos.

Los aspectos que hemos definido en nuestro marco teórico, dicen relación con los elementos que se deben considerar cuando revisemos el impacto de estas empresas y como se han visto influenciadas por la globalización, las economías de escala y el comercio internacional.

En el capítulo 2 realizaremos un análisis de la NIC 2 relativa a valorización de existencias desde una mirada financiera, la importancia de esta NIC dice relación con los grandes volúmenes de inventarios que trasladan desde el proveedor al consumidor final las empresas de venta al detalle, por lo que a través de mencionada NIC, se ha buscado una forma de valuación adecuada.

Capítulo 2

2.- Valorización de inventarios

2.1.- NIC 2 (Norma Internacional de Contabilidad N° 2) – Existencias

El objetivo principal de esta norma es prescribir, dar pautas o criterios contables, para el tratamiento de las existencias. Un tema fundamental en la contabilidad de las existencias, es la cantidad de costo que se debe reconocer como un activo y ser diferido hasta que los correspondientes ingresos ordinarios sean reconocidos.[11]

Aunque la NIC 2 no te indica que partidas en específico se deben activar para poder calcular el costo correcto de los productos, si te da un marco regulatorio para ello, ya que el valor final, debe ser el menor entre el "*valor neto realizable*" y el "*valor razonable*".

Para que una empresa, pueda reconocer sus existencias como activos, primero se debe entender lo siguiente:

- ✓ *Las existencias son activos cuando:*

[11] Ver anexo – NIC 2.

- Son adquiridos para ser vendidos en el curso normal de la explotación.
- Están en proceso de producción de cara a esa venta.
- Se encuentran en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios.

Luego de comprender, que las existencias son activos, se debe tener claridad, de que dentro de las principales características que menciona la NIC 2, se encuentran las dos maneras de poder registrar el valor de las existencias. Las cuales son:

- ✓ **Valor neto realizable:**

Es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la explotación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

Además hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de las existencias en el curso normal de la explotación.

- ✓ **Valor razonable:**

Refleja el importe por el cual esta misma existencia podría ser intercambiada en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados.

El valor neto realizable es un valor específico para la entidad, mientras que el valor razonable no.

Principales diferencias entre los métodos de valorización

Es necesario, para entender el posible cálculo del valor neto realizable, comprender cuales son los costos de aquellas partidas, derivadas de la adquisición del activo, de su transformación o de los costos en los que se haya incurrido, para darles su condición y ubicaciones actuales.

- ✓ Costos de adquisición:

El costo de adquisición de las existencias comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables, posteriormente por las autoridades fiscales), los transportes, el

almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios.

Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

La manera de poder registrar y reflejar de acuerdo a la normativa vigente la valorización de las existencias, es acorde a una eficiente implementación de la ya mencionada, contabilidad de costos.

Se debe tener en cuenta que, aunque la norma indica qué partidas se pueden activar, puede ocurrir, que las empresas decidan no activar todas las partidas mencionadas, ya que pueden ser generadas por ineficiencias en sus procesos.

Esto se debe, a que tendrían que ser capaces de activar parte de las partidas que han registrado cómo gastos en el periodo, y que se han producido por algunas ineficiencias cometidas en el proceso de su cadena de valor.

Cómo ejemplos más comunes se pueden encontrar:

- ✓ Exceso de bodegaje.
- ✓ Exceso de transporte.
- ✓ Errores de manipulación de los productos:

Si las empresas tienen la audacia de activar sus ineficiencias y traspasarlas a sus clientes, podrán ser capaces de generar valor a sus productos, y que puedan mantener o incrementar su margen operacional, en comparación a sus competidores y a la regulación del mercado.

Las empresas de ventas al detalle, no suelen fidelizar a sus clientes, ya que los productos que ofrecen son homogéneos a los de su competencia. Lo que hacen, es poder generar valor, ya sea:

- ✓ Estrategia de diferenciación.
- En la calidad de los productos que ofrecen.
- En la especialización de sus actividades.

- ✓ Estrategia de liderazgo en costos.

2.2.- Comportamiento económico de las ineficiencias

Concepto	Empresa A	Empresa B	Empresa C	Empresa idónea
Ventas	**1.000.000**	**1.000.000**	**1.100.000**	**1.100.000**
Costos:	**750.000**	**850.000**	**850.000**	**750.000**
Adquisición	500.000	500.000	500.000	500.000
Transporte	100.000	150.000	150.000	100.000
Bodegaje	100.000	130.000	130.000	100.000
Otros	50.000	70.000	70.000	50.000
Margen de Operación	**250.000**	**150.000**	**250.000**	**350.000**

Cómo hemos mencionado, en el cuadro anterior, se muestra cuál sería el comportamiento que tendrían las empresas, si fuesen capaces de activar sus ineficiencias, que se hayan producido en alguna de las actividades de la cadena del valor.

Para la "*Empresa A*" que no comete errores, o no presenta ineficiencias, el margen de operación está dado por el valor de sus ingresos, menos los costos asociados al producto.

En cambio, para la "*Empresa B*", que tiene mayores costos y su margen de operación es menor, se mantendrá en la misma situación a través del tiempo, si no es capaz de revertir esta situación en la que se encuentra.

La "*Empresa C*", a pesar de tener ineficiencias que afectan sus costos, ha sido capaz de traspasar estos errores a sus clientes y lograr que su margen de operación no se vea afectado por esta situación, posicionándose en el mismo punto de *eficiencia* que la "*Empresa A*".

Por su parte, la "*Empresa idónea*", no solo ha sido capaz de generar valor a sus productos, sino que además, ha podido mitigar las ineficiencias (si es que las hubiese tenido) y aumentar su margen de operación, siendo de entre los cuatro casos, la que posee una mejor estrategia de negocios y una mayor fidelidad por parte de su clientela.

2.3.- Contabilidad Financiera – Administrativa

En la actualidad, las empresas buscan poder ser capaces de abordar y mantener su estabilidad y el funcionamiento de sus negocios, desde las diferentes perspectivas, en términos de rentabilidad y sustentabilidad.

El concepto de contabilidad, se define como un sistema adaptado para clasificar los hechos económicos que ocurren; recolectando, clasificando, registrando e informando las operaciones cuantificables en dinero realizadas por el negocio. Siendo su función principal, llevar en forma histórica la vida económica de la empresa.

La contabilidad financiera está orientada, a proporcionar información a terceras personas que estén relacionadas con la empresa, como; accionistas, instituciones de crédito e inversionistas, a fin de facilitar la toma de decisiones.[12]

Por otro lado la contabilidad administrativa, se enfoca en la emisión de información con orientación pragmática destinada a facilitar las funciones de planeación, control y toma de decisiones.

[12] Manual de contabilidad de costos - Valenzuela Barros (1995 – 2005)

Para llegar a la toma de decisiones, es necesario que una empresa, haya efectuado una serie de procesos, para dar curso normal a sus actividades. Los cuales deben ser clasificados dentro del modelo de la “cadena de valor”.

2.4.- Contabilidad de Costos

La contabilidad de costos, es la disciplina utilizada por la contabilidad administrativa para determinar, entre otros, el margen de contribución, el punto de equilibrio y el costo de un producto para la posible toma de decisiones.

Los datos que arroja la contabilidad de costos se toman como base para la elaboración de estados financieros proyectados, además sirve de apoyo para el cálculo de variaciones de costos estándar, encaminados a la medición del desempeño de distintos departamentos de una empresa.

Los objetivos de la contabilidad de costos son:

- ✓ Generar información para medir la utilidad del negocio.
- ✓ Valorizar los inventarios.
- ✓ Proporcionar reportes para ayudar a ejercer el control administrativo.
- ✓ Ofrecer información para la toma de decisiones.
- ✓ Generar información para ayudar a la administración o fundamentar la planeación de operaciones.

Los tipos de costos son:

- ✓ Costos directos

- ✓ Costos indirectos
  - Costos específicos.
  - Costos generales.

- ✓ Costos fijos
  - Costo de capacidad comprometida.
  - Costos fijos de operación.
  - Costos fijos programados.

- ✓ Costos variables
  - Progresivos.
  - Degresivos.
  - Regresivos.
  - Proporcionales.

- ✓ Costos semi variables

- ✓ Costos escalonados

2.4.1.- Costos que afectan a las empresas de ventas al detalle

Dentro de los costos mencionados, se encuentran aquellos en los que las empresas de ventas al detalle se ven directamente afectadas, tales como:

Los costos directos: son el valor identificable en cantidades y valores, dentro del proceso de compra. Dicho de otra manera, es el valor unitario al que este tipo de empresa comprará un producto.

- ✓ Precio compra a proveedor directo, ya sea extranjero o nacional.

Los costos indirectos: a diferencia de los costos directos, estos no son identificables ni atribuibles a cada producto, pero son necesarios para el desarrollo de las actividades de las empresas.

La distribución de los costos se torna arbitraria, ya que es muy difícil o resulta poco probable que se pueda asignar una porción de estos costos a la mantención o almacenaje de los productos de manera exacta.

Hoy en día es común que las empresas tomen la decisión de no distribuir estos costos en los procesos, en el caso contrario, es decir, que tomen la decisión de hacerlo, deberán tener bases de distribución óptimas para este tipo de costos y no cometer errores en el camino.

Por la compra de producto terminado

- ✓ Flete de bodega a puerto.
- ✓ Seguro de los productos.
- ✓ Gastos aduaneros y de internación.

Los costos fijos: son aquellos que permanecen constantes durante un periodo de tiempo determinado, sin importar si existe desarrollo de las actividades de la empresa o no.

Son considerados costos fijos en su monto total, pero esto no significa que unitariamente sean considerados como costos variables, ya que son capaces de variar a lo largo del tiempo.

Los costos fijos más utilizados por las empresas de ventas al detalle, son aquellos que tienen directa relación con las decisiones tomadas por la alta gerencia, y que influyen en la venta y distribución de los productos.

- ✓ Gastos de almacenaje.
- ✓ Seguros de bodega, en caso de casos fortuitos.
- ✓ Arriendo de bodega.
- ✓ En el caso que las ventas de las empresas disminuyan, los costos fijos serán mayores, debido a que deberán distribuirse en menor cantidad de productos.

Los costos variables: son aquellos que se modifican en relación al nivel de actividad que desarrolle la empresa, es decir, existirán en base al movimiento generado por las ventas que tenga.

Para este tipo de costos, existen 4 categorías:

- ✓ Progresivos, son aquellos que aumentan en mayor grado en relación a los cambios en el nivel de actividad de la empresa.
- ✓ Degresivos, son similares a los costos progresivos, salvo que afectan en menor grado el aumento de los costos.
- ✓ Regresivos, son aquellos que fluctúan en sentido contrario, es decir, al aumento de la actividad existe una disminución de los costos.
- ✓ Proporcionales, son aquellos que cómo su nombre lo indica, aumentan de forma proporcional al incremento de las actividades de la empresa.

Para estos tipos de costos, se pueden entender los siguientes ejemplos:

- ✓ Electricidad.

- ✓ Embalaje, envases y etiquetas.

Los costos semi variables: son aquellos que están compuestos por una parte fija y una parte variable de costos, los cuales se modifican dependiendo del nivel de actividad desarrollada. Este tipo de costos se comportan en niveles de actividad bajos como costos fijos y cuando dicho nivel aumenta se comportan como costos variables.

- ✓ Costos de telefonía
- ✓ Agua

Los costos escalonados: son aquellos que permanecen constantes, pero al generarse un cambio en el nivel de actividad desarrollada tienden a crecer a punto determinado, aquel aumento se produce debido a que los recursos y sus costos se encuentran disponibles en cantidades indivisibles.

- ✓ La remuneración de un supervisor de local de venta. Esto quiere decir, que si por 8 trabajadores se necesita un encargado, entonces serían necesarios 2 supervisores para 15 empleados. Si se contrata una personas más, seguirían siendo necesarios 2 supervisores. En cambio si se tienen 19 trabajadores, es necesario contratar a un supervisor más.

Debido a que los costos son capaces de clasificarse tanto en fijos cómo en variables, se convierten en las prácticas más utilizadas por las empresas que desean llevar un correcto control de sus costos, para así poder tomar decisiones óptimas y acorde a las necesidades, requerimientos y proyecciones de éstas mismas.

Dentro de las principales ventajas, se encuentran:

- ✓ Facilita el análisis de las variaciones que puedan producirse.
- ✓ Permite calcular el punto de equilibrio.
- ✓ Facilita el diseño de presupuestos.
- ✓ Permite utilizar el costeo directo.
- ✓ Garantiza un mayor control de los costos.

Independiente del método de costeo, que decida llevar la empresa, es necesario que hoy en día se guíen por las normativas existentes, para así evitar errores de estimaciones en sus procedimientos, que puedan terminar por afectar el resultado de sus operaciones o las actividades regulares de las mismas.

Como hemos mencionado en el capítulo anterior de este seminario, a nivel mundial las empresas se han visto obligadas a implementar un lenguaje contable de manera global, interpretado por las *IFRS*, dentro de las cuales se pueden encontrar las *NIC*, que son aquellas encargadas de regular las partidas de los hechos económicos.

2.5.- Mermas

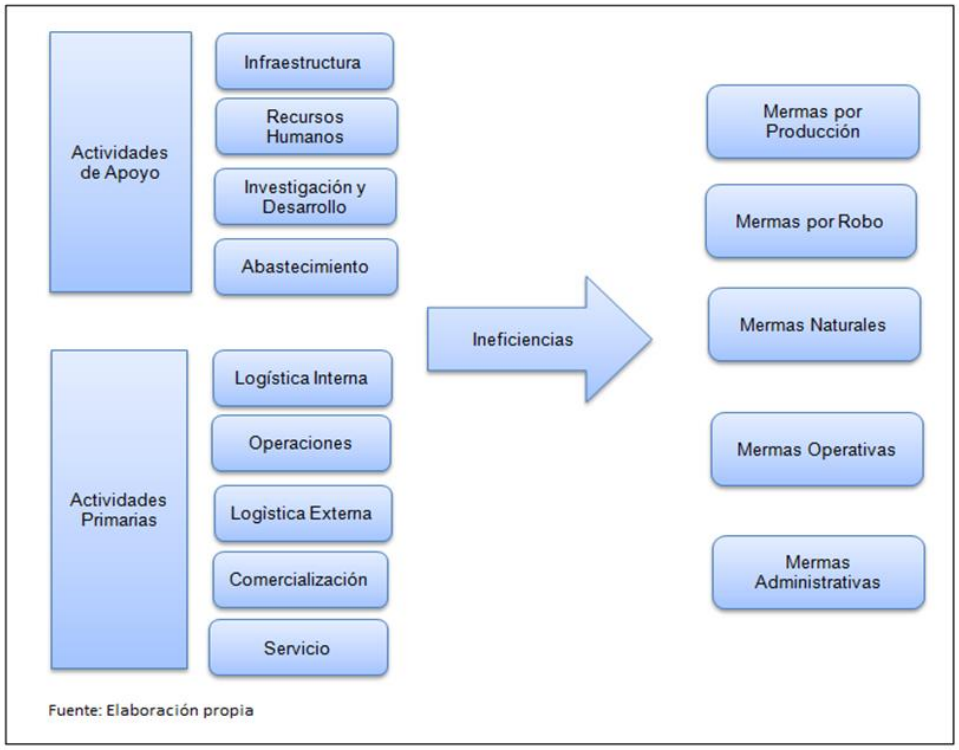
De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, la palabra merma significa: *"porción de algo que se consume naturalmente o se sustrae"*. Asimismo, significa *"bajar o disminuir algo o consumir una parte de ello"*.

En el ámbito tributario, las normas definen el concepto de merma como: *"pérdida física en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo"*.

Como se ha mencionado, las mermas de las existencias se generan en la comercialización o producción de estas, debido a que en la realización de estos procesos se incurre en; transporte, almacenamiento, distribución, producción y la venta.

Dichas mermas, afectan la naturaleza y constitución física de las existencias, convirtiéndose en una pérdida cuantitativa para la empresa, es decir, se pueden contar, medir y pesar en unidades.[13]

El siguiente esquema representa lo anteriormente mencionado, en el que se pueden apreciar las diferentes actividades dentro de la cadena del valor, y los tipos de consecuencias que generan las ineficiencias cometidas por las empresas.



Fuente: Elaboración propia

[13] Todo sobre existencias – Instituto Pacífico.

Como se puede apreciar en el esquema anterior, las mermas producto de ineficiencias, se pueden clasificar en las siguientes categorías:

- ✓ Las mermas por producción: son aquellas que se producen en los casos en que la materia prima tiene un desperdicio al momento de su producción.

- ✓ Las mermas por robo: son aquellas generadas por la sustracción de dinero o de productos, realizadas dentro del negocio o establecimiento en cuestión, tanto de manera interna como externa.

- ✓ Las mermas naturales: son aquellas que se presentan en productos perecederos, por lo tanto se les debe dar rotación antes de que no se encuentren aptas para la venta.

- ✓ Las mermas operativas: son aquellas que se producen por descuidos, por operaciones indebidas en el manejo de los productos, por omisiones o negligencias del personal a cargo.

- ✓ Las mermas administrativas: son aquellas en las cuales se cometen errores en los movimientos administrativos, como las transferencias en

los montos por cargos, por malos cobros en las cajas o por no recibir adecuadamente los productos.

2.5.1.- Mermas que afectan a las empresas de ventas al detalle

Día a día, las empresas de ventas al detalle se ven enfrentadas a situaciones en las cuales sus existencias sufren pérdidas cuantitativas, las que generan una pérdida monetaria para ellas, de las cuales no tienen un control exhaustivo para poder mitigarlas. Dentro de los diferentes tipos de merma, hemos definido que las “mermas por producción”, no afectan a las empresas de ventas al detalle, ya que son un mero intermediario entre productos y consumidor final, que no tiene implicancia en el proceso productivo.

2.5.2.- Mermas por robo

Este tipo de merma se produce, tanto en actividades primarias como en actividades de apoyo, dentro de la cadena de valor.

En el ámbito externo se da principalmente,

por los descuidos que pueda cometer la empresa, en la falta de seguridad en sus locales de distribución y por el leve castigo que reciben las personas legalmente al cometer estas faltas.

En el ámbito interno se da principalmente, por la poca ética de los trabajadores, debido a que no tienen conciencia de lo que esto pueda afectar a la empresa, creyendo que al realizar una sustracción de productos y/o de dinero, la empresa no se verá afectada en el transcurso de sus actividades.

Este pensamiento egoísta de las personas suele verse reflejado, al no sentirse valorados por la empresa, lo que los lleva a buscar una retribución monetaria de manera personal, para compensar lo que sienten que han entregado a sus empleadores, ya sea por su trabajo realizado o por el tiempo invertido en la empresa.

Lo anteriormente planteado, se debe a la motivación por la necesidad innata de las personas, de querer tener un mejor estándar de vida y al lograr encontrar la oportunidad para llevarlo a cabo.

Los ejemplos más comunes de las mermas por robo son:

- ✓ Robo hormiga.

- ✓ Robo en centro de venta (realizados por el mismo personal de la empresa).
- ✓ Robo existencias en bodegas.

2.5.3.- Mermas naturales

Este tipo de merma se produce, tanto en actividades primarias como en actividades de apoyo, dentro de la cadena de valor.

Para este tipo de mermas, se debe tener un control cronológico y ordenado de las existencias, sobre todo para aquellos productos que se encuentran catalogados dentro del grupo de los perecederos.

Hay productos que no se catalogan de acuerdo a su fecha de vencimiento o caducidad, pero existe un factor que les afecta de igual manera, el cual se puede denominar “término de temporada”. Principalmente, se da para aquellos productos que tienen una vida útil en una temporada determinada, por lo tanto, al quedar *stock* en las bodegas de la empresa,

estos debiesen darse de baja, debido a que sólo utilizaran espacio y generarán gastos extras a la empresa si se mantienen esos inventarios.

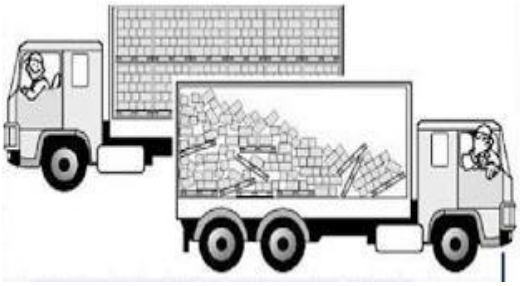
Los ejemplos más comunes de las mermas naturales son:

- ✓ Mantención de productos vencidos, debido a un erróneo sistema de inventarios.

- ✓ Excesiva compra de productos de temporada, debido a que al ser productos de gustos estacionarios, no serán de libre transacción a temporadas siguientes.

2.5.4.- Mermas operativas

Este tipo de merma se produce, tanto en actividades primarias como en actividades de apoyo, dentro de la cadena de valor.



En el ámbito interno se da principalmente, por la falta de experiencia o conocimiento del personal, en el desarrollo de las operaciones en las que se requiere la manipulación de los productos.

Los errores cometidos en dichas operaciones, pueden ser producidos por; falta de capacitación del personal, errores en el proceso de reclutamiento o el nivel excesivo de actividades a desarrollar por cada trabajador. Esto se refiere a que, si un trabajador está desempeñando actividades correspondientes al nivel de carga laboral que requieren dos personas, se tienden a cometer errores al cumplir con las exigencias que le atribuye la empresa a tiempo.

Los ejemplos más comunes de las mermas operativas son:

- ✓ Descuidos que pueda cometer el personal de la empresa en la manipulación de los productos, tanto en la bodega como en los locales de venta.
- ✓ Por el transporte que involucre a terceros.
- ✓ Por negligencias en la emisión de guías de despacho.
- ✓ Errores al momento de colocar las etiquetas de los productos.
- ✓ Mala manipulación de los productos exhibidos por parte de clientes.
- ✓ Errores en la toma de inventarios.

2.5.5.- Mermas administrativas

Este tipo de merma se produce, en actividades de apoyo principalmente en infraestructura de la empresa. Los errores cometidos en este tipo de mermas, pueden ser generados de manera voluntaria o involuntaria por parte del personal de la empresa.

Uno de los factores que involucran estos errores, es que se pueden producir debido a la omisión de información en los procesos administrativos, al momento de etiquetar los productos, ya que esto puede provocar una falla en los cobros que se realicen.

Los ejemplos más comunes de las mermas administrativas son:

- ✓ Errores de facturación, entendiendo por esto que existen posibilidades de que los productos en el sistema de inventarios correspondan a un código y precio diferente del que se encuentra en el sistema de facturación, generando esto que los productos salgan

del local sin registrarse debidamente, como consecuencia de esto, se produce una pérdida en la gran mayoría de los casos.

- ✓ Error en el etiquetado de productos, lo que puede generar un cargo monetario indebido al momento de pasar los productos por caja.
- ✓ Error en el cobro realizado a través de *transbank*[14] (digitación errónea del precio).

2.6.- Medidas para un correcto control de mermas

Existen diferentes medidas para poder mitigar o disminuir las mermas, que se producen en las empresas de ventas al detalle.

Cómo se ha mencionado, la mayoría de ellas son producto de errores u omisiones cometidas en la labor realizada, por el personal de las empresas y estas podrían ser mitigadas con las siguientes actividades:

[14] Ver glosario sobre transbank.

- ✓ Implementar mejores sistemas de vigilancia (en bodega y locales de venta), para evitar darles la oportunidad, a aquellos que se vean en la tentación de tomar lo ajeno.

- ✓ Establecer modalidades de protección de los productos, tales como; etiquetados anti-robos, encintados que refuercen los distintos envoltorios para poder impedir o dificultar su apertura, colocar los productos en cajas plásticas protectoras, resguardando éstos mismos en vitrinas, o lugares controlados en zonas de almacenamiento (cuando se trate de robo interno).

- ✓ Cuando un robo se puede detectar en los traslados, desde proveedores o centros de distribución, hacia los locales de venta, se debiesen implementar estrictos controles de los productos al momento de su ingreso.

- ✓ Capacitar al personal que tiene relación con el manejo de los productos, es una de las herramientas fundamentales que deben implementar las empresas, las que deben estar orientadas a que éstos comprendan el impacto y la importancia que tiene un trabajo bien hecho, sobre la rentabilidad de la empresa para la cual trabajan y de la cual son parte.

- ✓ Verificar la fecha de caducidad de los productos perecederos, manteniendo un estricto control de inventarios.

- ✓ Dejar establecidas en un reglamento las condiciones de trabajo, en el lugar de almacenamiento, en cuanto a las personas y los productos, ya puede ayudar a establecer parámetros de medición de productividad y control de mermas.

- ✓ Mantener un adecuado control en las reposiciones y traslado de los productos por parte de los responsables de las distintas áreas, para asegurar el cumplimiento de los estándares de trabajo esperados.

- ✓ El poder establecer el por qué y cómo se rompe la mercadería, proporciona la información necesaria para tomar medidas correctivas, que darán solución o minimizarán éstas.

- ✓ Contar con personal idóneo para mejorar la toma de inventarios y que estos sean efectuados de forma periódica en la empresa, evitando errores en el conteo de los productos.

Independientemente de cuál sea el motivo o el tipo de merma que se esté produciendo, estas deberán estar debidamente registradas dentro de la contabilidad de las empresas, mediante los diferentes modelos de costeos existentes y dependiendo de cuál sea el que la empresa esté aplicando.

2.7.- Eficiencia y eficacia

La Real Academia Española, define los siguientes conceptos, cómo: "*eficiencia es la capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado*". Por su parte, "*eficacia es la capacidad de lograr el efecto que se desea o se espera*".

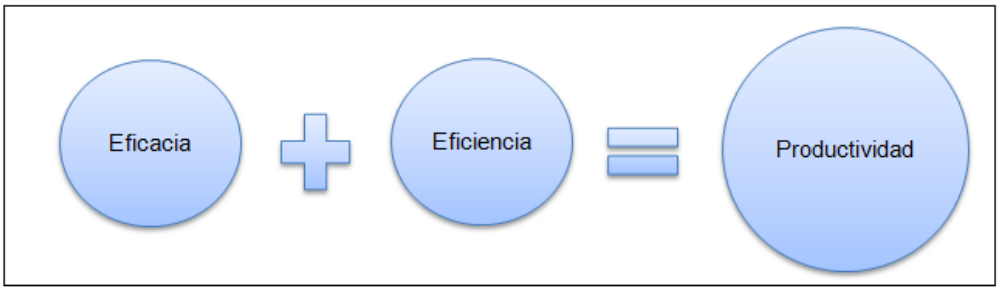
Una empresa eficiente, es aquella capaz de optimizar la relación entre los recursos utilizados y los logros conseguidos. Se puede entender que la eficiencia, se da cuando se utilizan menos recursos para lograr un mismo objetivo.

En cambio eficacia, se puede entender cuando una empresa es capaz de optimizar el nivel de consecuencia de sus metas y objetivos.

La eficiencia hace referencia a la capacidad para lograr lo que las empresas se proponen, con la óptima utilización de los recursos, mientras

que la eficacia, hace referencia en la capacidad para lograr un objetivo, incluso aunque en el proceso no se haya hecho el mejor uso de los recursos para ello.

Se puede ser eficiente sin ser eficaz y viceversa. Lo ideal para una empresa, es que sea capaz de lograr ambos objetivos, para así poder sacar el máximo provecho a sus procesos, sin que estos presenten inconvenientes en el camino.



2.8.- Ineficiencias en los procesos

Las ineficiencias son producto de tomar decisiones erróneas, en el momento indicado. Esto se genera en el desarrollo de cada una de las actividades comprendidas en el modelo de la cadena de valor.

Las empresas debiesen asumir como costo directo de sus productos dichas ineficiencias, siempre y cuando estas no afecten el margen de utilidad

de la comercialización de los mismos. En el caso que ocurra lo contrario y se generen perdidas, deberán analizar las causas que las estén provocando, para poder encontrar un método de solución efectivo de revertir esta situación.

- ✓ Dentro de las ineficiencias más comunes, se encuentran:

Procesos	**Ineficiencia incurrida por la empresa**	**Merma que afecta**
Abastecimiento	Estimación errónea en la necesidad de los productos.	Mermas Operativas
Logística Interna	Mantener *stock* inadecuado de inventarios.	Mermas Operativas
Logística Interna	Tener insuficiente rotación de productos perecederos.	Mermas Naturales
Logística Interna	Almacenamiento inadecuado de productos en bodega.	Mermas Operativas
Operaciones	Distribución y manipulación negligente de los productos, desde bodega a locales de venta.	Mermas Operativas
Logística Externa - Recursos Humanos	Personal ineficiente; en el *layout* de los productos en las diferentes instalaciones y en el proceso de venta al consumidor final.	Mermas Operativas - Mermas Administrativas
Operaciones	Instalaciones y equipamientos defectuosos.	Mermas Operativas
Comercialización	Publicidad engañosa y desleal.	Mermas Administrativas
Operaciones	Sistema de seguridad inadecuada, que	Mermas

	pueda generar robos internos y externos.	Administrativas - Mermas por Robo
Servicio	Cuando se ha vendido un producto defectuoso o que no cumple con las políticas necesarias y el consumidor hace uso de la garantía, devolviendo el producto.	Mermas Administrativas - Mermas Naturales
Logística Externa	Producto de una mala vigilancia, que se desaparezcan los productos de los locales de venta	Mermas por Robo

Estas ineficiencias generan pérdidas tanto monetarias cómo físicas, las que usualmente son calificadas como *mermas*. Se pueden clasificar en diferentes categorías y tratamientos.

Independiente de cuales sean las causas que las puedan generar, las empresas considerarán dentro de su tratamiento contable, todo tipo de merma como cuenta de gasto, para que no se vea afectado el margen operativo.

2.8.1.- Contabilización de las mermas

Sin importar cuál sea la merma que se haya producido en la empresa, o el motivo por el que esta ocurra, sea o no mediante una ineficiencia de las

empresas, su tratamiento financiero será el mismo, siempre que esté acorde a la normativa vigente y que la empresa este aplicando.

Las mermas, serán consideradas como gasto para las empresas, afectando directamente sus estados financieros y el margen de utilidad de los mismos.

Ejemplo: El 5 de noviembre del 2012, la empresa “El Mayorista” ha comprado un lote de conservas de pescado por M$20.000, dichas conservas tienen como fecha de vencimiento el 25 de mayo del 2013, de acuerdo a informaciones de años anteriores y de mercaderías similares se estima que no se venderá el 5% de la totalidad hasta la fecha de vencimiento.

Se ha incurrido en gastos de almacenaje, fletes, internación por M$1.000.

En concordancia a las Normas Contables específicamente, la NIC 2 – Existencias al 31 de diciembre se debe registrar una provisión para desvalorización de existencias por el 5% de las mercaderías adquiridas.

El 30 de junio, fecha en que se elaboran Estados Financieros Intermedios, se ha constatado que se han quedado sin vender un lote de conservas valorizadas en M$1.200.

Para efectos tributarios se ha cumplido con los trámites y requisitos exigidos ante la autoridad tributaria para efectuar la destrucción de los referidos bienes, acto que se llevó a cabo en presencia de un funcionario del gobierno.

Poniéndose en el siguiente caso, la contabilización de la merma sería:

Compra de existencias

Existencias	20.000	
I.V.A. C.F.	3.800	
Proveedor Extranjero		23.800
Glosa: Compra de productos.		

Gastos de internación, almacenaje y flete

Existencias	1.000	
I.V.A. C.F.	190	
Proveedor Nacional		1.190
Glosa: Por concepto de almacenaje, flete, internación.		

Provisión 5% de mermas

Mermas del ejercicios	1.050	
Provisión de mermas		1.050
Glosa: Provisión 5% de las existencias		

Merma efectiva del periodo $1.200

Provisión de mermas	1.050	
Existencias		1.050
Glosa: Por mermas efectivas en el ejercicio.		

Mermas del ejercicios	150	
Existencias		150
Glosa: Diferencia entre proyección y merma efectiva		

Cómo se puede notar en los ejemplos anteriores, hay ocasiones en que las empresas suelen cometer errores en las estimaciones de lo que consideran que utilizarán, como mermas en un determinado periodo o ejercicio comercial.

En el caso de que esto ocurra, deberán hacer cambios en sus estados financieros, producto de estas estimaciones erróneas, las cuales se encuentran reguladas por la "*NIC 8 de cambios en las políticas contables*".

2.9.- NIC 8 (Norma Internacional de Contabilidad N° 8) – Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

"*El objetivo de esta norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios de las estimaciones contables y la corrección de errores*".[15]

[15] Ver anexo – NIC 8 Cambio en las políticas contables.

Se puede comprender que las políticas, son todos aquellos principios específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos, que ha adoptado una empresa para la elaboración y presentación de sus estados financieros.

La empresa, sólo cambiará una política contable, en el caso que:

- ✓ Es requerido por una norma o interpretación.

- ✓ Es necesario, para que los estados financieros proporcionen información fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones en que hayan incurrido.

Los cambios a los que hace mención la NIC, son resultado de las incertidumbres a las que se ven afectadas día a día las empresas en el mundo globalizado en que se desenvuelven, ya que muchas de las partidas de los estados financieros, no pueden ser valoradas con precisión, sino solo estimadas, cómo se da en el caso de las “mermas”.

En el ejemplo anteriormente planteado, se produce este efecto, ya que la empresa, estimó menos gasto de merma, al que realmente se vio afectada, motivo por el cual, debiese aplicar las modificaciones correspondientes.

Para los efectos que produzca un cambio en alguna estimación contable, se deberá reconocer de forma prospectiva, y tendrá que ser incluido en el resultado de:

- ✓ El ejercicio en que tenga lugar el cambio de estimación contable, si este fuera correspondiente a un sólo periodo.

- ✓ El o los ejercicios en que tenga lugar el cambio de estimación contable, si afectase a más de un periodo.

En el caso de que el cambio haya afectado a cuentas de activos y pasivos, o se refiera a una cuenta del patrimonio neto de la empresa, se deberá reconocer la diferencia, en el valor en libros de la correspondiente cuenta de activo, pasivo o patrimonio neto, en el ejercicio en que tenga lugar el cambio respectivo.

Cómo se puede entender, los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los diferentes elementos por los que están compuestos los estados financieros.

Para poder entender y comprender, no tan solo los efectos financieros que producen las mermas en las empresas, sino que además sus efectos

tributarios, es necesario analizar y revisar, que indica la entidad reguladora chilena (Servicio de Impuestos Internos) respecto a este tema.

Capítulo 3

3.- Aspectos tributarios de las mermas

3.1.- Decreto Ley Nº 825, Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios

Tal como se ha establecido anteriormente en el capítulo 2, el concepto de mermas en el ámbito tributario se define como; "*pérdida física en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo"*

La normativa tributaria aplicada en Chile, está regulada entre otros organismos, por el Servicio de Impuestos Internos (conocido por la sigla S.I.I.), institución pública que depende directamente del ministerio de hacienda, el cual tiene como facultad administrar, mediante la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos, de destino fiscal en nuestro país.

Para comenzar a comprender el tratamiento tributario de las mermas, es necesario entender, dónde y cómo se explica.

Desde la perspectiva tributaria la "*Circular Nº 3, de 1992"*[16] del S.I.I. analiza el tratamiento de las mermas de mercaderías frente a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y la Ley de Impuesto a la Renta. El contribuyente debe llevar un cuidadoso registro de las mermas que se produzcan, así como contar también con los antecedentes necesarios para poder justificarlas ante el requerimiento de la autoridad tributaria. Si dichas mermas no son posibles de justificar, esto tendrá efectos tanto respecto del Impuesto al Valor Agregado como respecto al Impuesto a la Renta.[17]

Dentro del análisis que haremos en el seminario, se encuentra lo que señala el artículo Nº 8 letra d, contenido en el decreto ley Nº 825, y establece lo siguiente:

"El impuesto de este título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios, según corresponda:

Los retiros de bienes corporales muebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socios, directores o empleados de la empresa, para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o

[16] Ver anexo – Circular Nº 3 de 1992.
[17] Centro de Estudios Tributarios – Universidad de Chile - Pablo Calderón.

comprados para la reventa, o para la prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa. Para estos efectos, se considerarán retirados para su uso o consumo propio todos los bienes que faltaren en los inventarios del vendedor o prestador de servicios y cuya salida de la empresa no pudiere justificarse con documentación fehaciente, salvo los casos fortuitos o de fuerza mayor, calificados por el Servicio de Impuestos Internos, u otros que determine el Reglamento.

Igualmente serán considerados como ventas los retiros de bienes corporales muebles destinados a rifas y sorteos, aun a título gratuito, y sean o no de su giro, efectuados con fines promocionales o de propaganda por los vendedores afectos a este impuesto." [18]

Se puede entender, en el artículo 8º letra d de la Ley del IVA, que se gravan con este impuesto, los bienes que falten en los inventarios de las empresas y cuya salida no pudiere justificarse con documentación fehaciente. Estos bienes se consideran retirados para el uso o consumo de los contribuyentes o sus trabajadores. El IVA aplicado a estos faltantes de inventario no podrá ser utilizado como crédito fiscal.

[18] Ley sobre impuesto a las ventas y servicios, D.L. 825

3.1.1.- Origen de faltantes de inventarios

Cómo se ha establecido en el capítulo 2, las mermas pueden producirse por las ineficiencias, que suelen cometer las empresas en sus diversos procesos. Pero el S.I.I. sólo contempla en sus normativas, que las mermas se originan por los faltantes de inventarios.

Según el S.I.I., el faltante de inventario puede producirse por:

- ✓ Salidas de bienes corporales originados por:
  - Motivos propios del contribuyente: retiros personales, ventas y traslados.
  - Robos y hurtos.

- ✓ Perdida de bienes por efecto, causados por:
  - Casos fortuitos o de fuerza mayor.
  - Fenómenos naturales, biológicos, químicos o físicos.

En el capítulo 2 se definió, que las mermas se clasifican de la siguiente manera:

- ✓ Mermas por producción.

- ✓ Mermas por robo.
- ✓ Mermas naturales.
- ✓ Mermas operativas.
- ✓ Mermas administrativas.

A pesar de que en las actividades regulares de las empresas pueden producirse estas clasificaciones, el S.I.I. establece medidas y hechos para que estas ocurran, solo cumpliendo con sus requisitos, podrían ser aceptadas tributariamente.

Cuándo las salidas de inventario, se producen por motivos propios del contribuyente, estas pueden producirse por retiros del dueño. Los cuales pueden ser extraídos de bodegas o de los locales de ventas.

Por su parte los robos y hurtos, pueden producirse por personal interno de la empresa que se haya visto en la oportunidad de efectuarlo, o por personas externas a ella.

Para los casos fortuito o de fuerza mayor, ni las personas ni las empresas tienen control sobre ellos y se producen sin previo aviso. Son desastres naturales, que en la mayoría de los casos, dejan a las empresas indefensas, como ejemplo de ello se encuentran los terremotos, como el

ocurrido el 27 de febrero del 2010 en Chile, producto del cual, se emitió una circular para el correcto manejo de las perdidas y mermas ocurridas. La circular ratifica lo mencionado en la “Circular Nº 3 de 1992”, con la excepción de que alarga los plazos para poder dar aviso al S.I.I. de los daños que ha sufrido.

Dentro de los fenómenos naturales, biológicos, químicos o físicos, se encuentran aquellos casos, que provocan la inutilización o destrucción de los productos, esto se da en el caso de las mermas por descomposición o inutilización de productos perecederos, tales como pan, frutas, pasteles, pescados, etc.

Aunque para las empresas no es necesario dar aviso al SII, en el caso que ocurra uno de estos fenómenos, deberán anotar cronológicamente las mermas en el sistema de inventarios permanente o tarjeta de existencias[19], relacionados con la contabilidad fidedigna que deben registrar.

3.1.2.- Justificación de faltantes de inventarios

El S.I.I. analiza y establece el tratamiento de los faltantes de inventarios o mermas, mediante instrucciones descritas en la circular Nº 03 del 13 de enero de 1992, y en el artículo Nº10 del Decreto Supremo Nº55 de Hacienda,

[19] Ver anexo – Formato tarjeta de existencias

de 1977. Luego del análisis de ambos documentos, se ha llegado a la conclusión, de que las interpretaciones respecto el artículo 8 D.L. 825, son las mismas para el tratamiento de los faltantes de inventario.

Por lo tanto, para que las empresas puedan considerar las ineficiencias cometidas durante el desarrollo de sus procesos, como un gasto aceptado, es necesario que lleven un cuidadoso registro de las mermas que se produzcan, así como también cumplir con lo que la autoridad tributaria requerirá, es decir, que sean debidamente justificadas mediante la documentación fehaciente necesaria A pesar de que la Ley no indica lo que se debe entender por "*documentación fehaciente*", el reglamento de la Ley del IVA en su artículo 10º, establece documentos que pueden tener el carácter de *documentación fehaciente*:

- ✓ Constar con las anotaciones cronológicas efectuadas en el sistema de inventario permanente o tarjetas de existencias, las cuales están directamente relacionadas con la contabilidad fidedigna, que debe mantener la empresa.

- ✓ Realizar la correspondiente denuncia por robo o por accidentes de cualquier naturaleza, la cual deberá ser efectuada ante carabineros, investigaciones y posteriormente deberán ser ratificadas en el juzgado

respectivo. Además, será necesario constar con la copia autorizada de la declaración jurada, entregada por este organismo.

- ✓ Constar con un informe de liquidación del seguro correspondiente, en el caso que hubiesen seguros comprometidos.

- ✓ Para que estas mermas sean aceptadas como gastos, el contribuyente deberá acreditar mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado. Dicho informe deberá contener por los menos la metodología empleada y las pruebas realizadas de que la merma es efectiva. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

3.1.3.- Obligaciones a comunicar

En el caso de que el contribuyente, se encuentre en la necesidad de justificar sus faltantes de inventario, deberá cumplir, además de tener la información respectiva, con los siguientes requisitos:

- ✓ En el caso de que la merma se haya producido por fuerza mayor o caso fortuito, se debe informar al S.I.I. dentro del plazo de 48 horas ocurrido el hecho.

- ✓ Las mermas deberá ser constatada por un funcionario del servicio, para el fin de autorizar su rebaja de los libros de contabilidad exigidos.

3.1.4.- Examen de inventario, libros y documentos

Teniendo la información requerida y cumpliendo con los plazos de aviso, el S.I.I. debe verificar la existencia de las mermas reales, para ello se debe cumplir los siguientes exámenes de inventarios:

- ✓ Podrá examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente, todos lo que sirva para determinar la base del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar.

- ✓ La confección o modificación de los inventarios puede ser presenciado por un funcionario del servicio. Donde podrán confeccionar inventarios reales.

- ✓ Para el desempeño de estas funciones los funcionarios podrán ser auxiliados por la fuerza pública, cuando ocurra oposición del contribuyente.

Todo el análisis mencionado, es el tratamiento que se le debe dar a las mermas respectos del impuesto sobre las ventas, el cual se encuentra regido por la Ley Nº 825. Sin perjuicio de ello, el tratamiento de las mermas, también afecta a los impuestos personales de los socios, y al impuesto renta que deben pagar las empresas, los cuales se encuentran establecidos en la Ley Nº 824.

3.2.- Decreto Ley Nº 824. Ley sobre Impuesto a la Renta

Al igual como se ha mencionado, las mermas aparte de tener tratamiento bajo la Ley Nº 825 sobre Impuesto de Ventas y Servicio, también tienen su tratamiento de acuerdo a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Para ello lo primero, será analizar que se entiende y como afecta esta Ley al tratamiento tributario de las mermas.

Es necesario destacar, que la información a analizar respecto a la Ley Nº 824, y algunas interpretaciones han sido recopiladas del artículo emitido por Pablo Calderón, llamado "*Centro de Estudios Tributarios – Universidad de Chile. Pablo Calderón*".

3.2.1.- Estimaciones de las mermas

Para poder comprender que se entiende por estimación de la mermas, primero se debe entender, que partidas considera el S.I.I. como costo de los productos. Para ello, se entiende el siguiente extracto del artículo 30 de LIR.

"En el caso de mercaderías adquiridas en el país se considerará como costo directo el valor o precio de adquisición, según la respectiva factura, contrato o convención, y optativamente el valor del flete y seguros hasta las bodegas del adquirente. Si se trata de mercaderías internadas al país, se considerará como costo directo el valor CIF, los derechos de internación, los gastos de desaduanamiento y optativamente el flete y seguros hasta las bodegas del importador. Respecto de bienes producidos o elaborados por el contribuyente, se considerará como costo directo el valor de la materia prima aplicando las normas anteriores y el valor de la mano de obra".[20]

Es importante señalar que no se acepta para efectos tributarios, la rebaja como gasto de estimaciones o porcentajes históricos de pérdidas de mercaderías. Por ejemplo, si bien es conocido que se producen hurtos de mercaderías en los supermercados, no se acepta rebajar un porcentaje histórico o estimado de dichas pérdidas como merma.

[20] Extracto Art 30, Ley Nº 824

Cabe señalar que la Ley sólo acepta la rebaja de estimaciones de mermas, para el caso de productos alcohólicos gravados con el impuesto del artículo 42º de la LIR (Impuesto adicional a las bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares), sin embargo, debe tenerse presente que este impuesto no se aplica a los vendedores al detalle.

Es así como el reglamento indica, porcentajes de mermas aceptadas para los productores, fabricantes, elaboradores y envasadores de bebidas alcohólicas. Conforme a lo anterior, no serán aplicables a los contribuyentes, porcentajes estimados de mermas en productos.

3.2.2.- Justificación en materia de impuesto a la renta

En materia de renta, para poder rebajar como gasto, las pérdidas o daños de mercaderías, es necesario, conforme a lo indicado en el artículo 31 de la ley de la renta, acreditar las pérdidas en forma fehaciente.

Que los gastos se acrediten o justifiquen en forma fehaciente, significa que el contribuyente deberá probar; la naturaleza, efectividad y monto de las mermas o pérdida de mercaderías.

El artículo 31 de la ley de impuesto a la renta, indica:

"La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio."[21]

Como se ha mencionado con anterioridad los contribuyentes, para poder aceptar como gastos tributarios las mermas, deberán justificar su información mediante documentación fehaciente.

Cabe mencionar, que ni la Ley ni el S.I.I. han establecido expresamente normas para justificar fehacientemente los gastos provocados por mermas. Al igual que en el caso del IVA, no se acepta rebajar como gasto, estimaciones de mermas de mercaderías.

3.2.3.- Efectos en materia de impuesto a la renta de los faltantes no justificados

En el caso, de que el contribuyente no pudiera justificar los faltantes de inventarios, en términos generales estos estarán obligados a tener el

[21] Decreto Ley Nº 824. Ley sobre Impuestos a la Renta

carácter de gasto rechazado, conforme a lo que se indica en el artículo 33 de la Ley de la Renta.

De igual modo, tal como lo indica el Decreto Ley Nº 825 (Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios), en donde queda establecido que; todo faltante de inventario se asumirá como retiros particulares, por parte de los dueños de la empresa.

De acuerdo al alcance de este seminario, sólo se hará análisis a lo establecido en la letra c del artículo 33 de la ley de impuesto a la renta, el cual indica lo siguiente:

"Para la determinación de la renta líquida imponible, se aplicarán las siguientes normas:

Se agregarán a la renta líquida las partidas que se indican a continuación y siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada:

c) Los retiros particulares en dinero o especies efectuados por el contribuyente".[22]

[22] Decreto Ley Nº 824. Ley sobre Impuestos a la Renta

Se puede entender, del artículo anteriormente mencionado, que por tratarse del retiro de bienes desde la empresa, los faltantes de inventario se verían afectados con un impuesto de control de tasa del 35%, el cual está establecido en el inciso primero del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Este impuesto tiene el carácter de único a la renta, por consiguiente los faltantes de inventario no deben reponerse en la determinación de la renta imponible de Primera Categoría.

Como se ha mencionado anteriormente, el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, establece lo siguiente:

"Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1, del artículo 58, los empresarios individuales y las sociedades de personas, obligadas a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa o acogidas al artículo 14 bis, deberán declarar y pagar conforme a los artículo 65, número 1, y 69, de esta ley, un impuesto único de 35%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre:

i) Las partidas del número 1, del artículo 33, que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, procediendo su deducción en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría. La tributación señalada se aplicará salvo que estas partidas resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el literal i), del inciso tercero de este artículo."[23]

De acuerdo a la interpretación de los artículos analizados, se establece por ley, que en el caso de que se presente un faltante de inventario en la empresa, y esta no sea capaz de justificarlo, es el dueño o socio, quien deberá hacerse cargo, asumiendo este hecho y proceder con el respectivo cumplimiento de pago, siendo considerados como impuestos personales, sin perjuicio del origen o el motivo real, que genere este faltante de inventario o merma.

En el ejemplo analizado en el capítulo 2, se ha establecido el tratamiento contable que se debe llevar con respecto a las estimaciones de las mermas y por consecuente de los faltantes reales de inventario. Por otra parte, en el ámbito tributario se establece lo siguiente:

[23] Decreto Ley Nº 824. Ley sobre Impuestos a la Renta

Ejemplo: en enero del 2012 la empresa compra un producto por el valor total de $23.800. A su vez ha decidido mantener una provisión por merma de M$1.050 en junio del 2012. Al llegar al cierre del periodo se han percatado de que existe una merma real que asciende a M$1.200.

Por otra parte, la empresa al 31/12/2012, presenta en sus estados financieros una utilidad de M$30.000.

Cómo dato anexo, se puede establecer que la empresa no cumple con los requerimientos indicados por el S.I.I. y por ende, no lleva un orden cronológico de sus mermas.

- ✓ Para efectos de la Ley Nº 825, sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, se considera cómo venta, por lo cual la empresa deberá pagar un impuesto con tasa del 19%, sobre el monto de las mermas efectivas, lo que tendría el siguiente tratamiento:

    - Mermas efectivas : M$ 1.200.
    - I.V.A. Débito Fiscal : M$ 228.
    - Total transacción : M$ 1.428.

- ✓ Para efectos de la Ley Nº 824, sobre Impuesto a la Renta, se considera cómo retiradas de la empresa por parte del socio o dueño, lo que tendría el siguiente tratamiento:

  - Mermas efectivas : M$ 1.200.
  - Impuesto único 35% : M$ 420.
  - Total transacción : M$ 1.620.

El monto de dicha merma, se considerará como un gasto rechazado, por el cual el socio o dueño, deberá pagar un impuesto con tasa del 35%, el que tendrá carácter de impuesto único, motivo por el cual además, no podrá ser incorporado en el cálculo de la renta líquida imponible de la empresa.

3.3.- Manual de procedimientos, con alcance financiero y tributario.

En base a lo planteado y analizado en los capítulos 2 y 3, se podrán interpretar las diferencias más notorias, que influyen a las empresas en relación a sus estimaciones para costear los productos y por consecuente, la valoración a aplicar a las mermas incurridas. Debido a que esto las ha afectado al momento de poder tomar las decisiones más óptimas.

El siguiente manual, es creación propia de este seminario, basado en un manual implementado en México[24] y está hecho para llevar un control adecuado sobre las mermas recurrentes que se presentan en las empresas de ventas al detalle y poder mitigar los riesgos, ya que cómo hemos mencionado, existen diferencias significativas respecto de lo que indica la norma financiera, con lo que menciona el S.I.I. en Chile que se debe hacer respecto a este tema.

3.3.1.- Procedimientos a seguir, respecto de un correcto control de mermas.

- ✓ Tomar inventarios periódicamente. Se recomienda que se realice al menos una vez al año.

- ✓ Que la toma de inventarios, se encuentre acorde con la información presentada en las tarjetas de existencia. De no ser así, la empresa deberá contar con las justificaciones necesarias para explicar el motivo por el que se produjo el faltante de inventario.

- ✓ Que las tarjetas de existencias, coincidan numéricamente con la información presentada en los estados financieros de la empresa.

[24] Manual para la determinación, aplicación y control de las mermas. – ISSSTE (Instituto en México).

- ✓ Mantener un orden cronológico de la información con la que se justificará fehacientemente ante el S.I.I. las mermas y/o faltantes de inventario.

Si la empresa no cumple con alguno de estos procedimientos, estará en la presencia de ineficiencias en sus procesos, lo que la afectará de manera tributaria, tanto a sus dueños o socios, como a la empresa en sí. Motivo por el cual los dueños deberán pagar un 35% sobre el monto de las mermas no justificadas en materia de renta y la empresa, un 19% respecto al IVA del mismo monto de las mermas.

Para poder mantener un mejor control sobre sus mermas, se establecen algunas recomendaciones para la empresa, de manera que sea capaz de disminuir su gasto efectivo de mermas.

- ✓ Establecer políticas respecto a las mermas aceptables para ellos como empresa, a través de algún índice histórico avalado por el mercado y mencionar que pudiese quedar establecido mediante un porcentaje máximo sobre sus ventas totales.

- ✓ Además, para el cálculo del porcentaje aceptado para las mermas, la empresa debe tener un conocimiento histórico de los robos que la han

afectado, ya sea en sus bodegas o en sus locales de venta, siendo este provocado por el personal interno o por terceros. En el caso, de que sea un funcionario de la empresa el que cometa el ilícito, no sólo debiese castigársele con el termino de sus funciones, sino que además, debiese quedar constancia en su finiquito el motivo y monto exacto de por qué se le ha dado cese a sus funciones dentro de la empresa.

- ✓ Sin perjuicio de lo anterior, se debe cuantificar en la toma física de inventarios, las mermas tanto en volúmenes como en precios. En el caso de que estos cálculos fuesen superiores a lo establecido cómo política de la empresa, debiesen ser asumidas por el responsable, ya que son consecuencias de malas tomas de decisiones, las que conllevan a ineficiencias en los procesos de la cadena de valor.

- ✓ Deberá tenerse un correcto control de los movimientos de inventarios, esto quiere decir, que se confirme que la misma cantidad de productos, sea la que ha salido desde las dependencias del proveedor, con la que ha ingresado a la bodega de la empresa. Además, que la cantidad de productos que ha salido de mencionadas bodegas, sea la misma cantidad que ha ingresado a los locales de venta.

- ✓ Deberá tenerse un registro efectivo de las mermas, para poder saber en qué proceso en específico dentro de la cadena de valor, se están cometiendo mayores ineficiencias. De este modo, se podrá identificar quien es el responsable a cargo y poder aplicar el control respectivo, para mitigar los gastos extras en los que se está incurriendo.

3.3.2.- Efectos tributarios de las estimaciones de mermas

Debido a que este impuesto tiene carácter de único a la renta, por consiguiente los faltantes de inventarios, no deben reponerse y/o agregarse en la determinación de la *Renta Líquida Imponible* de primera categoría, ya que los impuestos originados por estos faltantes de inventarios, se encuentran debidamente cancelados por el dueño o socio de la empresa.

Es por este motivo, que las empresas en la actualidad se encuentran en la disyuntiva respecto a la información que deben presentar ante el S.I.I., en el caso en que se produzcan faltantes de inventarios o mermas, ya que este organismo regulador no se encuentra en línea con las actuales situaciones a las que se ven enfrentadas las empresas de ventas al detalle día a día.

4.- Conclusiones

Como hemos visto en el seminario, el tratamiento de las mermas tanto en el método financiero, cómo en el tributario presentan diferencias, las cuales pueden ser significativas si no cumplen con los procedimientos establecidos por el S.I.I. Por lo tanto, al analizarlas hemos podido encontrar diferentes situaciones en las que se ven claramente dichas diferencias y sus posteriores efectos.

Cómo se ha establecido anteriormente, el desembolso de dinero en el que suelen incurrir las empresas en materia de; transporte, almacenaje y bodegaje de los productos, debe ser considerado como un costo para ella, ya que son necesarios para el desarrollo regular de sus actividades. Entonces, ¿qué deberían hacer las empresas si mencionados costos se salen de su control? Esto se debe, que al ocurrir diferentes situaciones las empresas se ven enfrentadas a la presencia de ineficiencias. El caso más emblemático sería el costo de bodegaje *extra o demurrage*[25], ya sea por mantener un stock innecesario o por demasiado tiempo, financieramente la empresa debería asumirlo y activarlo cómo costo, hasta el límite del valor de realización.

[25] Ver glosario sobre demurrage

Por otro lado, lo que se establece en el ámbito tributario, indica que sólo se podrá considerar como costo; el valor del producto (monto indicado en la declaración de ingreso), los derechos de internación y los gastos de desaduanamiento presentes en el caso de que se trate de una importación, y por otra parte, sería el valor indicado en la factura de compra para el caso de que sean productos de origen nacional. Además, puede ser optativo para cada empresa incluir el flete y seguro, hasta que los productos se encuentren en las dependencias o bodegas de la empresa.

Respecto a la cantidad total de mermas presentadas por una empresa de ventas al detalle, el S.I.I. no ha dado especificaciones respecto a cual debiese ser el porcentaje de mermas que ellos aceptarían, ni las bases de medición para ello. Debido a que en sus circulares, sólo se menciona es la información y documentación que deben presentar las empresas, para avalar el castigo de la merma.

Por otra parte, el S.I.I. no considera en sus estándares de aceptación de mermas, todos los tipos que existen y que afectan a las empresas. Debido a que cumplir todos y cada uno de los controles y procedimientos que se les realiza a las mermas, es un requerimiento complejo de realizar, ya que origina la problemática de cumplir con la solicitud que se establece para

poder justificarlas, mediante la documentación fehaciente, siendo un requisito fundamental para poder aceptar como gasto las mermas.

Respecto a esta situación se presenta el primer problema al que se ven enfrentadas las empresas, que consiste en no poder incluir las ineficiencias cometidas (los desembolsos o gastos extras) como parte del costo de los productos, los cuales son necesarios para que las empresas puedan realizar sus actividades regulares y con ello, la venta de dichos productos.

A su vez, las empresas no pueden efectuar un control periódico de sus tarjetas de existencias, ya que para ellos, cerrar sus locales de venta aunque fuese un solo día, origina millonarias pérdidas de dinero, lo que generaría asumir un costo mayor que la misma merma de los productos. Sería conveniente para las empresas, que se les diera flexibilidad al momento de realizar este tipo de control, pudiendo ser una alternativa, que se les permita tomar inventarios por líneas de productos.

Todas aquellas mermas que no puedan ser justificadas ante el S.I.I., afectarán directamente a los dueños o socios de las empresas, ya que serán consideradas como retiros monetarios o de bienes por parte de ellos. Este es el principal motivo, de porque el S.I.I. obliga a los contribuyentes a llevar un control de sus mermas a las que se han visto afectados cómo empresa.

Una de las principales diferencias que hemos podido detectar, es que lo aceptado como costo en el ámbito financiero, difiere de lo aceptado cómo costo por la administración tributaria. Sin perjuicio de que las empresas realicen sus procedimientos a cabalidad en lo establecido por ambos, siempre se verán enfrentados a la presencia de los diferentes tipos de mermas, las cuales no podrán ser mitigadas en su totalidad.

Además, como ha quedado establecido en este seminario, las mermas no sólo son diferencias existentes entre la toma de inventarios y los productos físicos. Sino que también, son una pérdida de dinero para las empresas, como por ejemplo; si un producto es vendido a un precio inferior al que corresponde, por la ineficiencia cometida, por el encargado de la venta o por el personal que ha etiquetado dicho producto, el S.I.I., no considera esta situación como merma del ejercicio. Siendo que ésta, es una situación que se da regularmente en la industria de ventas al detalle.

A través de este seminario, nos hemos percatado que estas situaciones se deben en gran medida a que el S.I.I. se encuentra ligeramente desactualizado, en cuanto a sus normativas y regularizaciones, en relación al constante crecimiento del mercado en este tipo de industria. Además, no ha considerado los cambios logísticos y tecnológicos a los que se ven

expuestas las empresas, enfrentándose a la discordancia que presentan las normas financieras (NIIF) y las normas tributarias, respecto a la misma materia.

5.- Bibliografía

- ✓ Diccionario de la Real Academia Española, "RAE".
- ✓ Buscador Google "Cadena de valor", de Michael Porter.
- ✓ Fundamentos de Marketing – William J. Stanton (13° edición, capítulo 15).
- ✓ Revista "Global Retail Development Index-12th edition".
- ✓ Página web; Servicio de Impuestos Internos
  www.sii.cl
- ✓ Página web; Sitio global de encuentro y difusión de las IFRS
  www.ifrs.cl
- ✓ Página web; Superintendencia de Valores y Seguros
  www.svs.cl
- ✓ Revista "Forbes".
- ✓ Manual de contabilidad de costos – Valenzuela Barros (1995-2005)
- ✓ Todo sobre existencias – Instituto Pacifico
- ✓ Centro de estudios tributarios – Pablo Calderón.
- ✓ Manual para la determinación, aplicación y control de las mermas. – ISSSTE (Instituto en México).
- ✓ Mermas y desmedros (Criterios contables y tributarios) – C.P.C Alejandro Ferrer Quea.
  http://www.aempresarial.com/web/revitem/5_11555_24429.pdf
- ✓ ¿Cuál es el tratamiento de las mermas y desmedros de existencias? - Pedro José Huapaya
  http://www.aempresarial.com/web/revitem/1_12179_08664.pdf

Normativas consultadas

- ✓ Circular N°3 del 13 de Enero de 1992 – Página web del S.I.I. http://www.sii.cl/documentos/circulares/1992/circu03.htm
- ✓ Circular N°23 del 10 de Marzo de 2010 - Página web del S.I.I. http://www.sii.cl/documentos/circulares/2010/circu23.htm
- ✓ Ley sobre Impuesto a la Renta - Página web del S.I.I. www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/dl824.doc
- ✓ Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios - Página web del S.I.I. ww.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislación/básica/dl825.doc

6.- Anexos

6.1.- Cuadro desarrollo industrial del *retail*

Año	Acontecimiento
1936	Alberto Solari (Yerno de Arnaldo Falabella) entra al negocio familiar de Falabella, para que la gran sastrería que era, pudiera expandirse a otros mercados.
1950	Almacenes Paris, nace a raíz de la "Mueblería Paris", al abrirse paso en el mercado de vestuario.
1957	Manuel Ibáñez, implementa la idea de los supermercados en nuestro país, con el primer local llamado "Almac Supermarkets" en Providencia. Siendo este reconocido como el primer supermercado de Chile y Latinoamérica
1958	Falabella se transforma en una tienda por departamentos.
1961	Nace Las Brisas en Temuco, fundada por los hermanos Paulmann, Jurgen y Horst. Este último funda "Cencosud", el holding de la familia. Y Cooperativa Unicoop, que posteriormente se conocerá bajo el nombre de Unimarc.
1974	Paulmann creó "P y P, pasando y pasando", un local mayorista para pequeños comerciantes.
1976	Paulmann deja "Las Brisas" a su hermano y realiza la apertura del primer hipermercado Jumbo, en un galpón donde actualmente se encuentra el Mall Alto Las Condes.
1980	Falabella implementa CMR, su propia tarjeta de crédito.
1982	Como consecuencia de la crisis económica, se crea un formato más económico de Supermercados. Entre ellos fueron; Ekono, Marmentini y Letelier.
1985	Se funda Distribución y Servicio S.A. (D&S), para abastecer los supermercados (Ekono y Almac) de Los Ibáñez.

1988	Paulmann adquiere terreno perteneciente a CCU, ubicado en Providencia (actual Costanera Center).
1995	Los Ibáñez inauguran el primer hipermercado económico "Líder", en General Velásquez.
1996	D&S se transforma en una S.A. abierta, ingresando a la Bolsa de Comercio de Santiago. Además, crea su propia tarjeta de crédito llamada "Presto".
1996	Falabella, inicia la venta de sus acciones en la Bolsa de Comercio de Santiago.
1997	D&S, a través de Líder comienza con el desarrollo de las marcas propias.
2000	Cencosud adquiere los supermercados Santa Isabel.
2003	D&S compra las operaciones en Chile de 7 hipermercados de la marca Carrefour.
2004	Falabella entra al negocio de los supermercados, al comprar la cadena de supermercados "San Francisco", inaugurando así su supermercado "Tottus".
2004	Cencosud realiza la compra de; Almacenes Paris, Diosco, Las Brisas y Montecarlo. Y se abre camino en la Bolsa.
2006	D&S abre espacios urbanos bajo la marca "Espacio Urbano".
2006	Cencosud, Paulmann da comienzo a la construcción de "La Gran Torre Santiago" (conocida también como Costanera Center), en el terreno comprado en 1988. Además adquiere Economax.
2007	D&S y Falabella, acuerdan su fusión, para formar la compañía de retail más grande del país y Sudamérica.
2007	El grupo de empresas CorpGroup, ligado al empresario Álvaro Saieh, compra las cadenas de supermercados Unimarc, Deca y Bryc.
2008	Cencosud, paraliza la construcción de dos de las torres del Costanera Center, debido a la crisis económica mundial.
2008	Se da a conocer el fallo del Tribunal de Defensa de la Libre Competencia, en donde se rechazó la fusión de D&S y Falabella.

2008	Los empresarios Juan Rendic y Enrique Bravo, se asocian y crean SMU. Comprando los Mayorista 10 y Dipac.
2009	D&S pasa a ser propiedad de Wal-Mart Stores, Inc, quien adquiere la participación mayoritaria de la empresa.
2009	Cencosud, paraliza totalmente la construcción del Costanera Center, debido al escenario económico al que se enfrentaban.

2010	D&S cambia su razón social a Walmart Chile S.A.
2010	SMU, adquiere Telemercados y para seguir con el formato de conveniencia, se une OK Market.
2010	Falabella lanza al mercado, su propia tarjeta visa, llamada "CMR Falabella Visa".
2011	SMU, adquiere los supermercados Alvi y Supermercados del Sur. Además, se crea Construmart
2011	Cencosud, compra la tienda por departamentos "Johnson".
2012	Cencosud, el Costanera Center se convierte en el edificio más alto, de América Latina. Además, se realiza la inauguración, como marcha blanca del centro comercial llamado "Mall Costanera Center".
2012	Falabella se convierte en un Operador Móvil, tras la solicitud aprobada por Subtel.
2013	Wal-Mart inaugura en Pte. Alto su primer supermercado mayorista, llamado "Central Mayorista".
2013	SMU, decide vender Construmart y Dipac.

Fuentes	
Falabella:	Página web-Historia
D&S:	Página web-Historia
Cencosud	Página web-Historia
SMU:	Página web-Historia

6.2.- Norma Internacional de Contabilidad Nº 2

Inventarios

La presente Norma, revisada en 1993, estará vigente para los estados financieros que cubran periodos que comiencen en o después del 1 de enero de 1995, sustituyendo a la NIC 2, Medición y Presentación de los Inventarios según el Sistema del Costo Histórico, aprobada por el Consejo en 1975.

Se ha emitido una Interpretación SIC que tiene relación con la NIC 20, se trata de la:

SIC-1, Uniformidad – Diferentes Fórmulas de Costo de los Inventarios

Índice

Norma Internacional de Contabilidad nº 2 (NIC 2)
Inventarios
Objetivo

	Párrafos
Alcance	1 - 3
Definiciones	4 - 5
Medición de los inventarios	6
Costo de los inventarios	7 - 18
Costos de adquisición	8 - 9
Costos de transformación	10 - 12
Otros costos	13 - 15
Costo de los inventarios para un suministrador de servicios	16
Sistemas de medición de costos	17 - 18
Fórmulas del costo	19 - 24

Tratamiento por punto de referencia	21 - 22
Tratamiento alternativo permitido	23 - 24
Valor neto realizable	25 - 30
Reconocimiento como gasto del periodo	31 - 33
Información a revelar	34 - 40
Fecha de vigencia	41

Inventarios

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

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios, dentro del sistema de medición del costo histórico. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe acumularse en un activo, para diferirlo hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de tal costo, así como para el subsecuente reconocimiento como gasto del periodo, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el valor en libros al valor neto realizable. También suministra una guía sobre las fórmulas de costo que se usan para calcular los costos de los inventarios.

Alcance

1. *Esta Norma debe ser aplicada, dentro de los estados financieros, preparados en el contexto del sistema de costo histórico, para contabilizar los inventarios que no sean:*

   (a) obra en proceso, proveniente de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicio relacionados con ella (véase la NIC 11, Contratos de Construcción).
   (b) instrumentos financieros; y
   (c) inventarios en proceso de productos ganaderos, agrícolas o forestales, así como las menas de mineral, siempre que sean medidos al valor neto realizable, de acuerdo con las prácticas tradicionalmente establecidas en ciertas industrias.

2. El presente Pronunciamiento sustituye a la NIC 2, Valoración y Presentación de los Inventarios según el Sistema del Costo Histórico, aprobada en 1975.

3. Los inventarios a que se ha hecho referencia en 1(c) se miden al valor neto realizable en ciertos estadios de la producción. Ello ocurre, por ejemplo, cuando se han recogido las cosechas agrícolas o se han extraído las menas del mineral, siempre que su venta esté asegurada por un contrato de futuro o la garantía del gobierno, o bien cuando existe un mercado homogéneo, donde el riesgo de fracasar en la venta es mínimo. Tales inventarios, como se ha dicho, caen fuera del alcance de la presente Norma.

Definiciones

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

Inventarios son activos:

(a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;

(b) en proceso de producción de cara a tal venta, o

(c) en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en el suministro de servicios.

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

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

Medición de los inventarios

6. Los inventarios deben ser medidos al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor.

Costo de los inventarios

7. *El costo de los inventarios debe comprender todos los costos derivados de la adquisición y transformación de los mismos, así como otros costos en los que se ha incurrido para darles su condición y ubicación actuales.*

Costos de adquisición

8. El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, incluyendo aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables por la empresa de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán al determinar el costo de adquisición.

9. El costo de adquisición puede incluir diferencias de cambio que surjan directamente de la compra reciente de inventarios facturados en una moneda extranjera, siempre que se cumplan las especiales circunstancias contempladas en el tratamiento alternativo permitido en la NIC 21, Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de las Divisas).

Costos de transformación

10. Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una porción, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se ha incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Costos indirectos fijos son todos aquéllos que permanecen relativamente constantes con independencia del volumen

de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Costos indirectos variables son todos aquéllos costos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

11. El proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se midan los inventarios por encima del costo real. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

12. El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Siempre que los costos de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, será necesario

distribuir el costo total entre los productos, sobre bases uniformes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso, en el momento en que los productos comienzan a poder identificarse por separado, ya sea al haber completado el proceso productivo. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, tienen valores no significativos. Cuando este es el caso, se miden frecuentemente al valor neto realizable, deduciendo tal cantidad del costo del producto principal. Como resultado de esta distribución, el valor en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

Otros costos

13. Se incluirán otros costos, en el valor en libros de los inventarios, siempre que se hubieran incurrido para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, puede ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, los costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.

14. Son ejemplos de costos excluidos del valor en libros de los inventarios, y por tanto a reconocer como gastos del periodo en el cual se incurren, los siguientes:

    (a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
    (b) los costos de almacenamiento, a menos que tales costos sean necesarios en el proceso productivo, previamente a un proceso de elaboración ulterior;
    (c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales, y

(d) los costos de comercialización.

15. En ciertas circunstancias, los costos financieros se incluyen entre los costos de los inventarios. Tales circunstancias se identifican en el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23, Costos Financieros.

Costo de los inventarios para un suministrador de servicios

16. El costo de los inventarios, para un suministrador de servicios, se compone fundamentalmente de mano de obra y otros costos de personal directamente involucrados en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos distribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, así como el personal de administración general, no se incluyen en el costo de los inventarios, siendo por el contrario reconocidos como gastos del periodo en el que se hayan incurrido.

Sistemas de medición de costos

17. Los sistemas para la determinación del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, pueden ser usados 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 revisan de forma regular y, si es preciso, se cambian los estándares siempre y cuando tales condiciones hayan variado.

18. El método de los minoristas se usa a menudo, en el sector comercial al por menor, para la medición de inventarios, cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y

para los cuales es impracticable usar otros sistemas de cálculo de costos. En este sistema, el costo de los inventarios se determina deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje que se usa debe tener en cuenta la parte de los inventarios que se han marcado por debajo de su precio de venta original. Frecuentemente se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

Fórmulas del costo

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

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

Tratamiento por punto de referencia

21. El costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 19, debe ser determinado usando las fórmulas de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado.

22. La fórmula FIFO asume que los productos en inventario que fueron comprados o producidos antes, serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en el inventario final serán los producidos o comprados más recientemente. Si se utiliza la fórmula del costo promedio ponderado, el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del periodo, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el periodo. Se puede calcular el promedio periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la empresa.

Tratamiento alternativo permitido

23. El costo de los inventarios, distintos de las tratadas en el párrafo 19, debe ser determinado usando la fórmula última entrada primera salida (LIFO).

24. La fórmula LIFO asume que los productos en inventario que fueron comprados o producidos en último lugar, serán vendidos los primeros y, consecuentemente, que los productos que queden en el inventario final serán los producidos o comprados en primer lugar.

Valor neto realizable

25. El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si se han vuelto parcial o totalmente obsoletas, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el valor en libros sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben

valorarse en libros por encima de los importes que se espera recuperar de su venta o uso posterior.

26. La rebaja hasta alcanzar el valor neto realizable, se calcula usualmente para cada tipo de artículo. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar artículos similares o relacionados. Este puede ser el caso de artículos en inventario relacionados con la misma línea de productos, que tienen propósitos o usos finales similares, se producen y venden en la misma área geográfica y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otros artículos de la línea. No es apropiado realizar las rebajas a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios, por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todos los inventarios en una actividad o segmento geográfico determinados. Los suministradores de servicios acumulan, generalmente, sus costos en relación a cada servicio para el que se espera cargar un precio separado al cliente. Por tanto, cada servicio así identificado se tratará como una partida separada.

27. Las estimaciones del valor neto realizable se basarán en la información más fiable de que se disponga, en el momento de hacerlas, acerca del importe que se espera recuperar de los inventarios. Tales estimaciones toman en consideración las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos ocurridos tras el cierre, en la medida en que tales hechos confirmen condiciones existentes en el fin del periodo.

28. Al hacer las estimaciones del valor neto realizable, se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios. Por ejemplo, el valor neto realizable del importe de inventarios que se tienen

para cumplir con los contratos de venta, o de prestación de servicio, se basa en el precio que figura en el contrato en cuestión. Si los contratos de ventas son por menor cantidad que la mantenida en inventario, el valor neto realizable del exceso se determina en base a los precios generales de venta. Las pérdidas contingentes por contratos de venta, que excedan las cantidades de productos en inventario, y las pérdidas contingentes en contratos de compra, se tratan contablemente de acuerdo con la NIC 10, Contingencias y Hechos Ocurridos Tras la Fecha de Cierre del Balance.

29. Sobre las materias primas y otros suministros, mantenidos para su uso en la producción de inventarios, no se practicarán rebajas para situar su valor en libros por debajo del costo, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen serán vendidos al costo o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción, en el precio de las materias primas, indique que el costo de los productos terminados excederá a su valor neto realizable, se rebajará su valor en libros hasta cubrir tal diferencia. En tales circunstancias, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

30. Se realizará una evaluación del valor neto realizable cada final de periodo subsiguiente. Cuando las circunstancias que previamente causaron la rebaja hayan dejado de existir, se procederá a revertir el importe de la misma, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto realizable revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo en inventario, que se lleva al valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta, está todavía en inventario en un periodo posterior y su precio de venta se ha incrementado.

Reconocimiento como gasto del periodo

31. Al ser vendidos los inventarios, el valor en libros de los mismos se reconoce como gasto del mismo periodo en el que se registran los correspondientes ingresos. El importe de cualquier rebaja, hasta el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, debe ser reconocido en el periodo en que tiene lugar la depreciación. La importe de cualquier reversión de las rebajas de valor por deterioro de inventarios, tras un incremento en el valor neto realizable, debe ser registrada como una reducción en el valor de los inventarios que haya sido reconocidos como gasto, en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.

32. El proceso de reconocer como gasto del periodo el valor en libros de los inventarios vendidos tiene como consecuencia la compensación de costos e ingresos.

33. El costo de ciertos inventarios puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios usados como componentes de los trabajos realizados, por la empresa, para los elementos de las propiedades, planta y equipo. El valor de los inventarios distribuido a otros activos de esta manera, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos.

Información a revelar

34. En los estados financieros se debe revelar la siguiente información:

(a) las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de los costos que se haya utilizado;

(b) el valor total en libros de los inventarios, desglosado en los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la empresa;

(c) el valor en libros de los inventarios que se han medido utilizando su valor neto realizable;

(d) los importes de las reversiones, en las rebajas de valor anteriores para reflejar el valor neto realizable, que se hayan reconocido como ingresos en el periodo, de acuerdo con el párrafo 31;

(e) las circunstancias o eventos que han producido las rebajas de valor, de acuerdo con el referido párrafo 31, y

(f) el valor en libros, si existiese, de los inventarios comprometidos como garantía del cumplimiento de deudas.

35. La información acerca de los saldos pertenecientes a las diferentes clases de inventarios, así como la variación de dichos saldos en el periodo, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercancías, suministros para la producción, materias primas, productos en proceso y productos terminados. Los inventarios de un suministrador de servicios pueden ser descritos, simplemente, como productos en proceso.

36. Cuando el costo de los inventarios se determine utilizando la fórmula LIFO, de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en el párrafo 23, los estados financieros deben revelar la diferencia entre el saldo de los inventarios finales del balance y:

(a) el menor valor entre el importe calculado de acuerdo con el párrafo 21 y el valor neto realizable, o

(b) *el menor valor entre el costo de reposición en la fecha de cierre y el valor neto realizable, según cuál de los dos sea aplicable.*

37. *En los estados financieros se debe dar información sobre uno de los dos siguientes extremos:*

(a) *el costo de los inventarios que se han reconocido como gasto durante el periodo, o bien*
(b) *los costos de operación, relacionados con los ingresos, reconocidos como gastos durante el periodo, clasificados por naturaleza.*

38. El costo de los inventarios, reconocido como gasto durante el periodo, se compone de aquellos costos incluidos en la medición de los productos vendidos, más los costos indirectos no distribuidos y los importes anormales de los costos de producción de los inventarios, incurridos durante el propio periodo. Las circunstancias particulares de cada empresa pueden exigir la inclusión de otros costos, tales como los costos de distribución.

39. Algunas empresas adoptan un formato diferente en la presentación del estado de resultados, lo que produce que se consignen cantidades diferentes en lugar del costo de los inventarios reconocidos como gasto en el periodo. Bajo tal formato diferente, la empresa informará no obstante de la cuantía de los costos de operación, relacionados con los ingresos, que se han reconocido como gastos durante el periodo, clasificados por naturaleza. En este caso, la empresa informará sobre los costos reconocidos como gasto por materias primas y otros materiales, costos de mano de obra y otros costos de operación, junto con la variación neta del valor de los inventarios en el periodo.

40. La cuantía, incidencia o naturaleza de una provisión, para rebajar el costo al valor neto realizable, pueden requerir información específica, según la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.

Fecha de vigencia

41. Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen en o después del 1 de enero de 1995.

6.3.- Norma Internacional de Contabilidad Nº 8

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en periodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades.

2 Los requisitos de información a revelar relativos a políticas contables, excepto los referentes a cambios en las políticas contables, han sido establecidos en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

Alcance

3 Esta Norma se aplicará en la selección y aplicación de políticas contables, así como en la contabilización de los cambios en éstas y en las estimaciones contables, y en la corrección de errores de periodos anteriores.

4 El efecto impositivo de la corrección de los errores de periodos anteriores, así como de los ajustes retroactivos efectuados al realizar cambios en las políticas contables, se contabilizará de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*, y se revelará la información requerida por esta Norma.

Definiciones

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

Políticas contables son los principios, bases, acuerdos reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

Un *cambio en una estimación contable* es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

Las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)* son las Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden:

(a) las Normas Internacionales de Información Financiera

(b) las Normas Internacionales de Contabilidad; y

(c) las Interpretaciones, ya sean las originadas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o las antiguas Interpretaciones (SIC).

Materialidad (o importancia relativa). Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciadas en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

Errores de periodos anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

(a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados; y

(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

La *aplicación retroactiva* consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.

La *reexpresión retroactiva* consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en periodos anteriores no se hubiera cometido nunca.

Impracticable: La aplicación de un requisito es impracticable cuando la entidad no puede aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Para un periodo anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si:

(a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactiva no son determinables;

(b) la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo;

(c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y que sea imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que:

    (i) suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y

(ii) hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los periodos anteriores fueron formulados.

La *aplicación prospectiva* de un cambio en una política contable y del reconocimiento del efecto de un cambio en una estimación contable consiste, respectivamente, en:

(a) la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y en

(b) el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el periodo corriente y los periodos futuros afectados por dicho cambio.

6 La evaluación acerca de si una omisión o inexactitud puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, considerándose así material o con importancia relativa, exige tener en cuenta las características de tales usuarios. El *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera* establece, en el párrafo 25, que: “se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia”. En consecuencia, la evaluación exige tener en cuenta cómo puede esperarse, que en términos razonables, usuarios con las características descritas se vean influidos, al tomar decisiones económicas.

Políticas Contables

Selección y Aplicación de Políticas Contables

7 Cuando una Norma o Interpretación sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas

contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la Norma o Interpretación en cuestión, y considerando además cualquier Guía de Implementación relevante emitida por el IASB para esa Norma o Interpretación.

8 En las NIIF se establecen políticas contables sobre las que el IASB ha llegado a la conclusión de que dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre las transacciones, otros eventos y condiciones a las que son aplicables. Estas políticas no necesitan ser aplicadas cuando el efecto de su utilización no sea significativo. Sin embargo, no es adecuado dejar de aplicar las NIIF, o dejar de corregir errores, apoyándose en que el efecto no es significativo, con el fin de alcanzar una presentación particular de la posición financiera, desempeño financiero o flujos de efectivo de la entidad.

9 Las Guías de Implementación de la Normas emitidas por el IASB no forman parte de dichas Normas y, por tanto, no contienen requerimientos para la elaboración de los estados financieros.

10 En ausencia de una Norma o Interpretación que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos o condiciones, la gerencia deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable, a fin de suministrar información que sea:

(a) relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios; y

(b) fiable, en el sentido de que los estados financieros:

(i) presenten de forma fidedigna la situación financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad;

(ii) reflejen la esencia económica de las transacciones, otros eventos y condiciones, y no simplemente su forma legal;

(iii) sean neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;

(iv) sean prudentes; y

(v) estén completos en todos sus extremos significativos.

11 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la gerencia deberá referirse, en orden descendente, a las siguientes fuentes y considerar su aplicabilidad:

(a) los requisitos y guías establecidas en las Normas e Interpretaciones que traten temas similares y relacionados; y

(b) las definiciones, así como los requisitos de reconocimiento y medición, establecidos para activos, pasivos, ingresos y gastos en el *Marco Conceptual*.

12 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la gerencia podrá considerar también los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas, que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables, así como otra literatura contable y las prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en la medida que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en el párrafo 11.

Uniformidad de las políticas contables

13 La entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una Norma o Interpretación exija o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si una Norma o Interpretación exige o permite establecer esas categorías, se

seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

Cambios en políticas contables

14 La entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio:

(a) es requerido por una Norma o Interpretación; o

(b) lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten a la situación financiera, el desempeño financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

15 Los usuarios de los estados financieros tienen la necesidad de poder comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, a fin de identificar tendencias en su situación financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo. En consecuencia, se aplicarán las mismas políticas contables dentro de cada periodo, así como de un periodo a otro, excepto si se presentase algún cambio en una política contable que cumpliera alguno de los criterios del párrafo 14.

16 Las siguientes situaciones no constituyen cambios en las políticas contables:

(a) la aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de aquéllos que han ocurrido previamente; y

(b) la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que no han ocurrido anteriormente, o que, de ocurrir, carecieron de materialidad.

17 La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta*

y Equipo, o con la NIC 38 *Activos Intangibles,* se considerará un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con la NIC 16 o con la NIC 38, en lugar de aplicar las disposiciones contenidas en esta Norma.

18 Los párrafos 19 a 31 no serán de aplicación a los cambios en las políticas contables descritos en el párrafo 17.

Aplicación de los cambios en políticas contables

19 Con sujeción al párrafo 23:

(a) la entidad contabilizará un cambio en una política contable derivado de la aplicación inicial de una Norma o Interpretación, de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tales Normas, si las hubiera; y

(b) cuando la entidad cambie una política contable, ya sea por la aplicación inicial de una Norma o Interpretación que no incluya una disposición transitoria específica aplicable a tal cambio, o porque haya decidido cambiarla de forma voluntaria, aplicará dicho cambio retroactivamente.

20 Para los propósitos de esta Norma, la aplicación anticipada de una Norma o Interpretación no se considerará un cambio voluntario en una política contable.

21 En ausencia de una Norma o Interpretación específicamente aplicable a una transacción u otros eventos o condiciones, la gerencia podrá, de acuerdo con el párrafo 12, aplicar una política contable considerando los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables. Si, debido a una modificación de tal pronunciamiento, la entidad optase por el cambio de una política contable, ese cambio se

contabilizará, y se revelará como un cambio voluntario de una política contable.

Aplicación retroactiva

22 Con sujeción a la limitación establecida en el párrafo 23, cuando un cambio en una política contable se aplique retroactivamente de acuerdo con los apartados (a) y (b) del párrafo 19, la entidad ajustará los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio neto para el periodo anterior más antiguo que se presente, revelando información acerca de los demás importes comparativos para cada periodo anterior presentado, como si la nueva política contable se hubiese estado aplicando siempre.

Limitaciones a la aplicación retroactiva

23 Cuando sea obligatoria la aplicación retroactiva en función de lo establecido en los apartados (a) y (b) del párrafo 19, el cambio en la política contable se aplicará retroactivamente, salvo y en la medida en que fuera impracticable determinar los efectos del cambio en cada periodo específico o el efecto acumulado.

24 Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable—que podría ser el propio periodo corriente—y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio neto que se vea afectado para ese periodo.

25 Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la entidad ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.

26 Cuando la entidad aplique una nueva política contable retroactivamente, la aplicará a la información comparativa de periodos anteriores, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable. La aplicación retroactiva a un periodo anterior no será practicable a menos que sea posible determinar el efecto acumulado tanto sobre los saldos de apertura como sobre los de cierre del balance correspondiente a ese periodo. El importe del ajuste resultante, referido a los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se llevará contra los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio neto del periodo previo más antiguo sobre el que se presente información. Normalmente, el ajuste se hace contra las ganancias acumuladas. Sin embargo, los ajustes pueden hacerse contra otro componente del patrimonio neto (por ejemplo, para cumplir con una Norma o Interpretación). Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tal como resúmenes históricos de datos financieros, será asimismo objeto de ajuste, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable.

27 Cuando sea impracticable para la entidad aplicar una nueva política contable retroactivamente, debido a que no pueda determinar el efecto acumulado de la aplicación de la política para todos los periodos anteriores, la entidad, de acuerdo con el párrafo 25, aplicará la nueva política contable de forma prospectiva desde el inicio del periodo más antiguo que sea practicable. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de los activos, pasivos y patrimonio neto surgido

antes de esa fecha. Se permitirán los cambios de políticas contables, incluso si fuera impracticable la aplicación de dicha política de forma prospectiva a algún periodo anterior. Los párrafos 50 a 53 suministran guías sobre cuándo resulta impracticable aplicar una nueva política contable a uno o más periodos anteriores.

Información a revelar

28 Cuando la aplicación por primera vez de una Norma o Interpretación tenga efecto en el periodo corriente o en alguno anterior—salvo que fuera impracticable determinar el importe del ajuste—o bien pudiera tener efecto sobre periodos futuros, la entidad revelará:

(a) el título de la Norma o Interpretación;

(b) en su caso, que el cambio en la política contable se ha efectuado de acuerdo con su disposición transitoria;

(c) la naturaleza del cambio en la política contable;

(d) en su caso, una descripción de la disposición transitoria;

(e) en su caso, la disposición transitoria que podría tener efectos sobre periodos futuros;

(f) para el periodo corriente y para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste:

(i) para cada rúbrica del estado financiero que se vea afectada; y

(ii) si la NIC 33 *Ganancias por Acción* es aplicable a la entidad, para las ganancias por acción tanto básicas como diluidas;

(g) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y

(h) si la aplicación retroactiva, exigida por los apartados (a) y (b) del párrafo 19, fuera impracticable para un periodo previo en concreto, o para periodos anteriores sobre los que se presente información, las circunstancias que conducen a la existencia de esa situación y una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

Tales revelaciones podrán omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

29 Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga efecto en el periodo corriente o en algún periodo anterior, o bien tendría efecto en ese periodo si no fuera impracticable determinar el importe del ajuste, o bien podría tener efecto sobre periodos futuros, la entidad revelará:

(a) la naturaleza del cambio en la política contable;

(b) las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información más fiable y relevante;

(c) para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste:

(i) para cada rúbrica afectada del estado financiero; y

(ii) si la NIC 33 *Ganancias por Acción* es aplicable a la entidad, para la ganancia por acción básica y diluida;

(d) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y

(e) si la aplicación retroactiva fuera impracticable para un periodo anterior en particular, o para periodos anteriores presentados, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una

descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

Tales revelaciones podrán omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

30 Cuando una entidad no haya aplicado una nueva Norma o Interpretación que habiendo sido emitida todavía no ha entrado en vigor, la entidad deberá revelar:

(a) este hecho; e

(b) información relevante, conocida o razonablemente estimada, para evaluar el posible impacto que la aplicación de la nueva Norma o Interpretación tendrá sobre los estados financieros de la entidad en el periodo en que se aplique por primera vez.

31 Para cumplir con el párrafo 30, la entidad revelará:

(a) el título de la nueva Norma o Interpretación;

(b) la naturaleza del cambio o cambios inminentes en la política contable;

(c) la fecha en la cual es obligatoria la aplicación de la Norma o Interpretación;

(d) la fecha a partir de la que está previsto aplicar la Norma o Interpretación por primera vez; y

(e) una u otra de las siguientes informaciones:

(i) una explicación del impacto esperado, derivado de la aplicación inicial de la Norma o Interpretación, sobre los estados financieros de la entidad; o

(ii) si el impacto fuera desconocido o no pudiera ser estimado razonablemente, una declaración al efecto.

Cambios en las estimaciones contables

32 Como resultado de las incertidumbres inherentes al mundo de los negocios, muchas partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino sólo estimadas. El proceso de estimación implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible más reciente. Por ejemplo, podría requerirse estimaciones para:

(a) las cuentas por cobrar de dudosa recuperación;

(b) la obsolescencia de los inventarios;

(c) el valor razonable de activos o pasivos financieros;

(d) la vida útil o las pautas de consumo esperadas de los beneficios económicos futuros incorporados en los activos depreciables; y

(e) las obligaciones por garantías concedidas.

33 El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad.

34 Si se produjesen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, es posible que ésta pueda necesitar ser revisada, como consecuencia de nueva información obtenida o de poseer más experiencia. La revisión de la estimación, por su propia naturaleza, no está relacionada con periodos anteriores ni tampoco es una corrección de un error.

35 Un cambio en los criterios de medición aplicados es un cambio en una política contable, y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera una cambio en una estimación contable.

36 El efecto de un cambio en una estimación contable, diferente de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 37, se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del:

(a) periodo en que tiene lugar el cambio, si éste afecta a un solo periodo; o

(b) periodo en que tiene lugar el cambio y los futuros, si afectase a varios periodos.

37 En la medida que un cambio en una estimación contable de lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio neto, deberá ser reconocido ajustando el valor en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio neto en el periodo en que tiene lugar el cambio.

38 El reconocimiento prospectivo del efecto del cambio en una estimación contable significa que el cambio se aplica a las transacciones, otros eventos y condiciones, desde la fecha del cambio en la estimación. Un cambio en una estimación contable podría afectar al resultado del periodo corriente, o bien al de éste y al de periodos futuros. Por ejemplo, un cambio en las estimaciones del importe de los clientes de dudoso cobro afectará sólo al resultado del periodo corriente y, por tanto, se reconocerá en este periodo. Sin embargo, un cambio en la vida útil estimada, o en los patrones de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados a un activo amortizable, afectará al gasto por depreciación del periodo corriente y de cada uno de los periodos de vida útil restante del activo. En ambos casos, el efecto del cambio correspondiente al periodo corriente se reconocerá como ingreso o gasto del periodo corriente, mientras que el eventual efecto sobre los periodos futuros se irá reconociendo en el transcurso de los mismos.

Información a revelar

39 La entidad revelará la naturaleza e importe de cualquier cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el periodo corriente, o que se espere vaya a producirlos en periodos futuros, exceptuándose de lo anterior la revelación de información del efecto sobre periodos futuros, en el caso de que fuera impracticable estimar ese efecto.

40 Si no se revela el importe del efecto en periodos futuros debido a que la estimación es impracticable, la entidad revelará este hecho.

Errores

41 Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su desempeño financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean formulados. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 42 a 47).

42 Con sujeción a lo establecido en párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

(a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o

(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio neto para dicho periodo.

Limitaciones a la reexpresión retroactiva

43 El error correspondiente a un periodo anterior se corregirá mediante reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico o el efecto acumulado del error.

44 Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, de un error sobre la información comparativa de uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio neto para los periodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio periodo corriente).

45 Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, de un error sobre todos los periodos anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la fecha más remota en que sea posible hacerlo.

46 El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tales como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, yendo tan atrás como sea posible.

47 Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los periodos previos (por ejemplo, una equivocación al aplicar una política contable), la entidad, de acuerdo con el párrafo 45, reexpresará la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más remota posible. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de activos, pasivos y patrimonio neto que haya surgido antes de esa fecha. En los párrafos 50 a 53 se suministran guías sobre cuándo resulta impracticable corregir un error para uno o más periodos anteriores.

48 La corrección de errores puede distinguirse con facilidad de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar revisión cuando se tenga conocimiento de información adicional. Por ejemplo, las pérdidas o ganancias reconocidas como resultado del desenlace de una contingencia, no constituye corrección de un error.

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

49 En aplicación del párrafo 42, la entidad revelará la siguiente información:

(a) la naturaleza del error del periodo anterior;

(b) para cada periodo anterior presentado, en la medida que sea practicable, el importe del ajuste:

(i) para cada rúbrica afectada del estado financiero; y

(ii) para el importe de la ganancia por acción tanto básica como diluida, si la NIC 33 fuera aplicable a la entidad;

(c) el importe del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y

(d) si fuera impracticable la reexpresión retroactiva para un periodo anterior en particular, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error.

Tales revelaciones podrán omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

Impracticabilidad de la aplicación y de la reexpresión retroactivas

50 En algunas circunstancias, cuando se desea conseguir la comparabilidad con el periodo corriente, el ajuste de la información comparativa de uno o más periodos anteriores es impracticable. Por ejemplo, los datos podrían no haberse obtenido, en el periodo o periodos anteriores, de forma que permitan la aplicación retroactiva de una nueva política contable (incluyendo, para el propósito de los párrafos 51 a 53, su aplicación prospectiva a periodos anteriores), o la reexpresión retroactiva para corregir un error de un periodo anterior, como consecuencia de lo cual la reconstrucción de la información es impracticable.

51 Con frecuencia es necesario efectuar estimaciones al aplicar una política contable a los elementos de los estados financieros reconocidos o revelados que hacen referencia a determinadas transacciones, otros sucesos y condiciones. La estimación es subjetiva en sí misma, y podría haberse realizado después de la fecha del balance. El desarrollo de estimaciones puede ser todavía más difícil cuando se aplica retroactivamente una política contable, o cuando se efectúa una reexpresión retroactiva para corregir un error de periodos anteriores, debido al dilatado periodo de tiempo que podría haber transcurrido desde que se produjo la transacción afectada u ocurrió el otro suceso o condición objeto de la reexpresión. Sin embargo, el

objetivo de una estimación, que se refiere a periodos anteriores, es el mismo que para las estimaciones realizadas en el periodo corriente, esto es, una y otra han de reflejar las circunstancias existentes cuando la transacción, suceso o condición haya ocurrido.

52 En consecuencia, la aplicación retroactiva de una nueva política contable o la corrección de un error de un periodo anterior, exige diferenciar la información que:

(a) suministra evidencia de las circunstancias existentes en la fecha o fechas en la que la transacción, otro suceso o condición haya ocurrido, y

(b) tendría que haber estado disponible cuando los estados financieros del periodo previo fueron autorizados para su emisión.

Para algunos tipos de estimaciones (por ejemplo, una estimación del valor razonable que no esté basada en precios o factores observables), es impracticable distinguir tales tipos de información. Cuando la aplicación o la reexpresión retroactivas exijan efectuar estimaciones significativas, para las que sea imposible distinguir aquellos dos tipos de información, resultará impracticable aplicar la nueva política contable o corregir el error del periodo previo de forma retroactiva.

53 Cuando se esté aplicando una nueva política contable o se corrijan importes de un periodo anterior, no deberán establecerse hipótesis retroactivas, ya consistan en suposiciones acerca de las intenciones de la gerencia en un periodo previo o en estimaciones de los importes que se hubieran reconocido, medido o revelado en tal periodo anterior. Por ejemplo, cuando una entidad esté corrigiendo un error de un periodo anterior, relativo a la medición de activos financieros previamente clasificados como inversiones mantenidas hasta el vencimiento de acuerdo con la NIC 39 *Instrumentos Financieros:*

Reconocimiento y Medición, no cambiará el criterio de medición para ese periodo, aún en el caso de que la gerencia decidiera posteriormente no mantenerlos hasta su vencimiento. Por otra parte, cuando una entidad proceda a corregir un error de cálculo de sus pasivos acumulados por ausencias retribuidas en caso de enfermedad de acuerdo con la NIC 19 *Beneficios a los Empleados,* ignorará la información que haya aparecido en el siguiente periodo sobre una severa epidemia de gripe, si este dato ha estado disponible después de que los estados financieros para el periodo anterior fueran autorizados para su emisión. El hecho de que frecuentemente se exija efectuar estimaciones significativas cuando se modifica la información comparativa presentada para periodos anteriores, no impide ajustar o corregir dicha información comparativa.

Fecha de vigencia

54 La entidad deberá aplicar esta Norma en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

Derogación de otros pronunciamientos

55 Esta Norma sustituye a la NIC 8 *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables*, revisada en 1993.

56 Esta Norma sustituye a las siguientes Interpretaciones:

(a) SIC-2 *Uniformidad—Capitalización de los Costos por Intereses*; y

(b) SIC-18 *Uniformidad—Métodos Alternativos*.

6.4.- Decreto Ley Nº 824.

Artículo 21 – Inciso C

"Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1, del artículo 58, los empresarios individuales y las sociedades de personas, obligadas a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa o acogidas al artículo 14 bis, deberán declarar y pagar conforme a los artículo 65, número 1, y 69, de esta ley, un impuesto único de 35%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre:

ii) Las partidas del número 1, del artículo 33, que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, procediendo su deducción en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría. La tributación señalada se aplicará salvo que estas partidas resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el literal i), del inciso tercero de este artículo."

Artículo 30

"En el caso de mercaderías adquiridas en el país se considerará como costo directo el valor o precio de adquisición, según la respectiva factura, contrato o convención, y optativamente el valor del flete y seguros hasta las bodegas del adquirente. Si se trata de mercaderías internadas al país, se considerará como costo directo el valor CIF, los derechos de internación, los gastos de desaduanamiento y optativamente el flete y seguros hasta las bodegas del importador. Respecto de bienes producidos o elaborados por el contribuyente, se considerará como costo directo el valor de la materia prima aplicando las normas anteriores y el valor de la mano de obra"

Artículo 31

"La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio."

Artículo 33 – Letra C

"Para la determinación de la renta líquida imponible, se aplicarán las siguientes normas:

Se agregarán a la renta líquida las partidas que se indican a continuación y siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada:

c) Los retiros particulares en dinero o especies efectuados por el contribuyente".

6.5.- Decreto Ley Nº 825.

Artículo 8 – Letra D

"El impuesto de este título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios, según corresponda:

Los retiros de bienes corporales muebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socios, directores o empleados de la empresa, para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o para la prestación de servicios, cualquiera que

sea la naturaleza jurídica de la empresa. Para estos efectos, se considerarán retirados para su uso o consumo propio todos los bienes que faltaren en los inventarios del vendedor o prestador de servicios y cuya salida de la empresa no pudiere justificarse con documentación fehaciente, salvo los casos fortuitos o de fuerza mayor, calificados por el Servicio de Impuestos Internos, u otros que determine el Reglamento.

Igualmente serán considerados como ventas los retiros de bienes corporales muebles destinados a rifas y sorteos, aun a título gratuito, y sean o no de su giro, efectuados con fines promocionales o de propaganda por los vendedores afectos a este impuesto."

6.6.- Circular Nº3 del 13 de enero de 1992

I.- Marco legal

Articulo 8º letra d del D.L. Nº825, "*es considerado retiro para uso o consumo propio del contribuyente, todos los bienes faltantes de inventarios del vendedor o prestador de servicios, la cual no pueda justificarse con documentación fehaciente, salvo casos fortuitos o de fuerza mayor, según lo que indique SII u otro que determine el Reglamento".*

II.- Origen de faltante de Inventarios

1) El faltante puedes producirse por:
    - 1.1) Salidas de bienes corporales originados:
        a) Propios del contribuyente: retiros personales, ventas y traslados
        b) Por robos y hurtos
    - 2.1) Perdida de bienes por efecto
        a) Casos fortuitos o de fuerza mayor
        b) Fenómenos naturales, biológicos, químicos o físicos.

III.- Justificación de los faltantes de Inventarios

1) Para ser justificadas deben cumplir con lo siguiente:

1.1) En las salidas: Documentación Fehaciente

a) Anotaciones cronológicas hechas en el sistema de inventario, relacionada con la contabilidad fidedigna.

b) Denuncias por robos o accidentes de cualquier naturaleza formulados a carabineros o Investigaciones. Se exigirá una copia autorizada de la declaración jurada sobre la preexistencia de las cosas sustraídas, que requirieron carabineros, investigaciones o tribunal que recibió la denuncia.

c) Informes de liquidación de seguros

d) Mermas reconocidas por disposiciones legales vigentes y organismos del estado.

2.1) En caso de perdidas, provenir

a) Fuerza mayor o casos fortuitos; como el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público (Art. 45 Código Civil).

c) Por acción de Fenómenos naturales, biológicos, químicos o físicos que provoquen su inutilización o destrucción, caso en que no es obligación del contribuyente dar aviso al Servicio, debiendo anotar cronológicamente las mermas en el sistema de Inventarios permanente, relacionados con al contabilidad fidedigna.

IV.- Obligación de comunicar

1) En el caso de fuerza mayor o caso fortuito, se debe informar al Servicio, dentro del plazo de 48 horas ocurrido el hecho.
2) Las mermas será constatada por un funcionario del servicio, para el fin de autorizar su rebaja de los libros de contabilidad.

V.- Examen de Inventario, libros y documentos.

1) El servicio podrá examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente, todos lo que sirva para determinar la base del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar.
2) La confección o modificación de los inventarios puede ser presenciado por un funcionario del servicio. Donde podrán confeccionar inventarios reales.
3) Para el desempeño de estas funciones los funcionarios podrán ser auxiliados por la fuerza pública, cuando ocurra oposición del contribuyente.

6.7.- Decreto Supremo Nº 55 de Hacienda de 1977.

Reglamento de la Ley Sobre Impuestos a las ventas y servicios.

ARTICULO 10º.- Podrán tener el carácter de "documentación fehaciente", a que se refiere la letra d) del artículo 8º de la ley, que justifica la falta de bienes corporales muebles en los inventarios del vendedor, las siguientes:

a) Anotaciones cronológicas efectuadas en el sistema de Inventario Permanente, directamente relacionado con la contabilidad fidedigna que mantenga el vendedor;

b) Denuncias por robos o accidentes de cualquier naturaleza formuladas en Carabineros, Investigaciones y ratificadas en el Juzgado respectivo;

c) Informes de liquidaciones del seguro;

d) Mermas reconocidas por disposiciones legales vigentes y organismos técnicos del Estado.

En todo caso, será condición prioritaria e ineludible que las cantidades y valores correspondientes a los casos y documentos señalados en las letras a), b) y c) se encuentren contabilizados en las fechas que se produjo la merma, pérdida, etc., de los bienes corporales muebles de que se trate.

6.8.- Formato tarjeta de existencia

		Entradas			Salidas			Saldos		
Fecha	Detalle	Unidades	Valor Und.	Total	Unidades	Valor Und.	Total	Unidades	Valor Und.	Saldo

6.9.- Glosario

1.- Spinning Jenny o Hiladora Jenny: es una maquina hiladora con ocho carretes en un extremo, girados por una rueda más grande que la de las máquinas normales.

2.- UTM: unidad definida en Chile que corresponde a un monto de dinero expresado en pesos y determinado por ley, actualizado por el Índice de Precios al Consumidor (IPC).

3.- UTA: es la UTM vigente en el último mes del año comercial respectivo, multiplicado por 12 o por el número de meses que comprende el citado año comercial.

4.- Layout: Suele utilizarse para nombrar al esquema de distribución de los elementos dentro de un diseño.

5.- Transbank: Empresa chilena encargada de la administración de las tarjetas de crédito y débito bancarias del país. La cuales son marcas de tarjetas de crédito Visa, Mastercard y *Diners Club*. Que dan como opción de pago en los puntos de ventas las tarjetas de créditos y debito, además por medio de webpay que pueden hacer transacciones por internet.

6.- PIB: El Producto Interno Bruto, es una medida macroeconómica que expresa el valor monetario de la producción de bienes y servicios de demanda final de un país durante un período determinado de tiempo, normalmente un año.

7.- Join venture: Es un tipo de acuerdo comercial de inversión conjunta a largo plazo entre dos o más personas, normalmente personas jurídicas o comerciantes. Por ejemplo, una alianza estratégica o alianza comercial.

8.- Demurrage: El término se originó en la estadía del flete de los buques y se refiere al período en que el flete permanece después del periodo normalmente permitido para cargar y descargar la carga (tiempo de estadía).