



Tratamiento de las existencias y de los costos de fabricación según NIC N°2

Temas de aplicación a contar del año 2011



Introducción

A través de la presente cartilla se prescribe la condición y tratamiento que debe dársele a la valorización de existencias de aquellas empresas que manejan materias primas, insumos para la fabricación o construcción, así también la revisión que debe hacerse al finalizar cada año respecto del estado físico y financiero que deben tener las existencias a la fecha de cierre, considerando el eventual deterioro que pudiere haberlas afectado durante el ejercicio.

Las existencias al finalizar el ejercicio deben quedar valorizadas a su costo histórico o a su valor neto de realización "el Menor".

Es necesario recordar que en nuestro país de acuerdo a boletines Técnicos relacionados al tema de la valorización ya se aplicaba el criterio de valorizar las existencias al costo o mercado el menor.

Alcance de esta NIC

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

- a) Obra en curso, proveniente de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios relacionados con ella (*NIC 11 - Contratos de Construcción*);

- b)** Instrumentos financieros; y
- c)** Existencias procedentes de la producción agrícola y forestal, menas de mineral y productos agrícolas, que estén en poder de los productores, siempre que sean valorados según el valor neto realizable de acuerdo con las prácticas tradicionalmente establecidas en ciertas industrias.
- d)** Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (*NIC 41 - Agricultura*)

Definiciones y conceptos

Los siguientes términos se usan con el significado que se especifica:

Existencias

Son activos:

- a)** Disponibles para ser vendidos en el curso normal de la explotación;
- b)** En proceso de producción de dicha venta; o
- c)** En forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

Valor neto realizable

Es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de las operaciones, menos los costos estimados para terminar su producción y aquellos de administración y venta que serán necesarios para llevar a cabo el proceso de enajenación.

Tipos de Activos que pueden estar contenidos en las existencias

- Los bienes comprados y almacenados para revender.
Por ejemplo: terrenos u otros activos inmobiliarios que se tienen para ser vendidos a terceros.
- Los productos terminados o en curso de fabricación por la empresa, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso de producción.

En el caso de un prestador de servicios, las existencias se valorarán por el costo de los servicios para los que la empresa aún no ha reconocido el ingreso correspondiente (*NIC 18, Ingresos Ordinarios*).

Valor que se les debe asignar a las existencias

Las existencias deben ser valorizadas al costo o a su valor neto realizable, el menor.

Conformación del Costo de las Existencias

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

El costo de adquisición de las existencias comprenderá:

- El precio de compra, incluyendo aranceles de importación y otros impuestos que no sean recuperables por la empresa como el IVA irrecuperable por ejemplo u otros que el Fisco no autorice su recuperación.
- 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.

El costo de adquisición puede incluir diferencias de cambio que surjan directamente de la compra de existencias facturadas en moneda extranjera, siempre que se cumplan las circunstancias contempladas en el tratamiento alternativo permitido en la NIC 21 (Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera).

El Costo de Transformación

Este costo comprenderá todos aquellos costos necesarios que afecten a los productos en el área funcional de producción de la empresa, sean directos o indirectos, de manera que se conforme el concepto de Costo por Absorbencia, costo Total, o Full Costing de la producción.

Los costos de Transformación o Costo de Conversión

Los costos de transformación de las existencias comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, *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 y vendibles.

Costos indirectos fijos:

Son todos aquéllos que permanecen relativamente constantes en términos totales o 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, arriendos etc. Estos costos en términos unitarios se comportan como si fueran costos variables

Costos indirectos variables:

Son todos aquéllos que en términos totales varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales indirectos o insumos y la mano de obra indirecta. En términos unitarios se comportan como los costos fijos.

Concepto de Capacidad para los efectos de asignar

costos Indirectos de fabricación

La 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 ejercicios o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones de mantenimiento de la maquinaria y equipo, tiempo utilizado por el personal en sus operaciones normales (descanso). 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 ejercicio 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 las existencias 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.

Costos que deben ser excluidos del valor de las existencias

Algunos ejemplos de **costos que deben ser excluidos del importe en libros de las existencias**, y por tanto, deben ser reconocidos como gastos del ejercicio en el cual se incurren:

- a) Las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra por tiempo ocioso u otros costos de producción;
- b) Los costos de almacenamiento, a menos que dichos costos sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración posterior.
- c) Los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a las existencias su condición y ubicación actuales; y

d) Los costos de comercialización.

Los costos de financiamiento pueden ser incluidos dentro del costo de las existencias, en la medida que se prescriba el tratamiento alternativo que establece en la NIC 23, que trata justamente este tema.

El Costo de las existencias de un prestador de Servicios

El costo de las existencias para un prestador 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 las existencias, siendo reconocidos como gastos del ejercicio en el que se hayan incurrido.

Las existencias en la agricultura

Las existencias compuestas por productos agrícolas, que la empresa ha cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se valoran, para su reconocimiento inicial, **por el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta**, considerados en el momento de su cosecha. Éste es el costo de las existencias en esa fecha.

Otros Métodos para la valorización de las existencias

Los Costos Estándar

Los **costos estándar** 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.

Valorización al costo de los minoristas

El **método de los minoristas** se usa a menudo en el sector comercial al por menor para la valoración de existencias cuando hay un gran número de artículos que rotan rápidamente, que tienen márgenes similares y para los cuales es impracticable usar otros métodos de cálculo de costos.

En este método el costo de las existencias se determina **deduciendo del precio de venta un porcentaje apropiado de margen bruto**.

El porcentaje que se usa debe tener en cuenta la parte de las existencias que se han marcado por debajo de su precio de venta original.

Frecuentemente se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

Valorización de las existencias

El costo de las existencias, distintas de las tratadas ya sea como costos estándar o como costo de minoristas, debe ser tratado o determinado usando el método o las fórmulas de **Primera Entrada Primera Salida (FIFO) o costo promedio ponderado**.

El método o fórmula FIFO asume que los productos en existencias que fueron comprados o producidos antes serán vendidos en primer lugar.

Los productos que queden en existencias finales quedarán valorizados a los últimos precios de adquisición.

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 ejercicio, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el ejercicio.

Se puede calcular el promedio periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la empresa.

Debe recordarse que IFRS, no recomienda el uso del Método LIFO (último en entrar, primero en salir), para la valorización de las existencias, ya que bajo este método de valorización las existencias quedan valorizadas a los valores más antiguos, alejándose por lo tanto de los precios de reposición de las mismas existencias o de sus precios corrientes de mercado.

Valor Neto Realizable

El costo de las existencias puede no ser recuperable, debido a diferentes circunstancias como las que se detallan a continuación:

- Que estén efectivamente dañadas (diversas causas)
- Que se han vuelto parcial o totalmente obsoletas. (Problemas de demanda u otras)
- Que sus precios de mercado han caído,
- Que los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado.

La práctica de rebajar los valores hasta que el importe en libros sea igual al **valor neto realizable** es coherente con el punto de vista según el cual **los activos no deben valorarse por encima de los importes que se espera recuperar de su venta o uso posterior**.

La rebaja hasta alcanzar el valor neto realizable se calcula usualmente para cada tipo de artículo. En algunas circunstancias puede resultar apropiado agrupar artículos similares o relacionados.

Este puede ser el caso de artículos en existencias relacionados con la misma línea de productos y 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.

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 las existencias.

Estas 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 al final del ejercicio.

Al hacer las estimaciones del valor neto realizable, se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen las existencias.

Por ejemplo, el valor neto realizable de las existencias que se tienen para cumplir con los contratos de venta o de prestación de servicios, se basa en el precio que figura en el contrato en cuestión.

Si los contratos de venta son por una cantidad inferior a la reflejada en existencias, el valor neto realizable del exceso se determina basándose en los precios generales de venta.

Materias Primas e Insumos de fabricación y Valor Neto Realizable

Sobre las materias primas y otros suministros **mantenidos para su uso en la producción de existencias**, no se practicarán rebajas para situar su importe 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 importe en libros hasta cubrir tal diferencia.

En estas circunstancias, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Revisión del Valor Neto Realizable a fin de año

Se realizará una evaluación del valor neto realizable al final de cada Ejercicio.

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 existencias, que se contabiliza según su valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta, está todavía en existencias en un ejercicio posterior y su precio de venta se ha incrementado.

CARTILLA TRIBUTARIA es una publicación de la Cámara Chilena de la Construcción A.G. que busca desarrollar temas vinculados directa o indirectamente al sector con el propósito de contribuir al debate sobre crecimiento y desarrollo del país.

Se autoriza su reproducción total o parcial siempre que se cite expresamente la fuente. Para acceder a CARTILLA TRIBUTARIA y a los estudios de la Cámara Chilena de la Construcción A.G. por Internet, conéctese a www.cchc.cl

Es de responsabilidad del usuario verificar la vigencia del documento.

Director responsable: Gonzalo Bustos Carbone.

COORDINACIÓN DE ASESORÍAS Y ESTUDIOS LEGALES DE LA GERENCIA DE ESTUDIOS

Cámara Chilena de la Construcción. Marchant Pereira N° 10, Piso 3 / Providencia, Santiago.

Teléfono 376 3385 / Fax 580 5106 www.cchc.cl

J u n i o 2 0 1 0

