

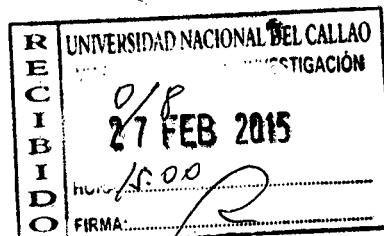
42



ABRIL 2015

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL CALLAO

INSTITUTO DE INVESTIGACION DE LA FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLE



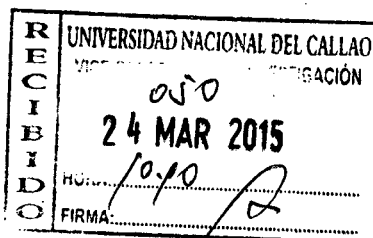
INFORME FINAL DEL PROYECTO DE INVESTIGACION

“LA MEDICION POSTERIOR DE LOS INVENTARIOS AL VNR UTIL PARA LA TOMA DE DECISIONES EN LAS EMPRESAS PRIVADAS DEL PERU”

Dr. CPC RAUL WALTER CABALLERO MONTAÑEZ
Del 01/02/2014 al 31/01/2015

Resolución Rectoral N° 198-2014-R

Callao, 2015





I. INDICE	01
II. RESUMEN	03
ABSTRACT	04
III. INTRODUCCION	05
IV. MARCO TEORICO	06
4.1 Estado Situacional de la información contable	06
4.2 Los estados financieros normados	07
V. MATERIALES Y METODOS	71
5.1 Materiales.....	71
5.2 Población	71
5.3 Técnicas de recopilación de datos	73
5.4 Técnicas estadísticas	73
VI. RESULTADOS	74
6.1 Análisis de la encuesta	74
6.2 Modelo de estado de resultado	76
VII. DISCUSION	81
VIII. REFERENCIALES	82
IX. APENDICES	83
X. ANEXOS	84

INDICE DE CUADROS


CUADRO N° 6.1.1	74
CUADRO N° 6.2.1	75
CUADRO N° 6.2.2	76
CUADRO N° 6.2.3	77
CUADRO N° 6.2.4	77
CUADRO N° 6.2.5	78
CUADRO N° 6.2.6	79
CUADRO N° 6.2.7	80



II. RESUMEN

El presente trabajo es producto de la necesidad de generar la mayor información posible a la Gerencia a fin de proveer herramientas eficaces para la toma de decisiones empresariales.

En tal sentido, en la primera parte del presente trabajo se hace un diagnóstico situacional de la información contable en el proceso de la toma de decisiones con encuestas realizadas y actualizadas sobre una base de un grupo relevante de empresas para conocer en qué medida nosotros los contadores estamos aportando con información valedera y oportuna a la gerencia a fin que les permita tener mayores elementos o herramientas para la toma de decisiones, especialmente en la parte financiera.



En la segunda parte se hace un análisis de toda la información existente respecto a este tema como es El Marco Conceptual, La NIC 1, el Reglamento para la formulación y presentación de Estados Financieros de la Superintendencia de Mercado de Valores, la NIC 2 y otras normas relacionadas con el tema.

Finalmente, luego del análisis realizado de la normatividad existente, se plantea la necesidad de utilizar en la valuación de los inventarios al Valor Neto de Realización (VNR) sean estas mayores o menores al valor al costo cuando las circunstancias lo ameriten durante un determinado periodo en las empresas privadas del Perú.

II. ABSTRACT

The present work is the result of the necessity to generate as much information as possible to the Management to provide effective tools for business decision making.

For this reason, in the first part of this work, we have a situational analysis of accounting information in the process of decision making with surveys carried and updated on the basis of a relevant group of companies to know to what extent we contribute in our role of the accountants, are providing with valid and timely management that allows them to have more elements or tools for decision-making, especially in the financial part information.

In the second part an analysis of all existing information on this subject as is The Framework, IAS 1, Regulation for the formulation and presentation of financial statements of the Superintendence of Securities Market, IAS 2 and other makes standards related to the topic.

Finally, after the analysis of the existing regulations, the need for the valuation of inventories to net realizable value (NRV) arises whether these higher or lower value to cost when circumstances require for a specified period private companies of Peru.

III. INTRODUCCIÓN

La globalización económica, la apertura de los mercados, hacen que la información sean cada vez más exigentes y ágiles, con una competencia cada vez más intenso donde los ofertantes y demandantes de los productos cada vez más solicitan mayor información actualizada y oportuna para responder con la misma exigencia ante esta voracidad del mercado actual. Los contadores inmersos en este sistema tenemos que ponernos a la orden de esta realidad y proveer las herramientas necesarias para afrontar con éxito esta necesidad.

Los nuevos avances tecnológicos han transformado totalmente el mundo de los negocios. Hoy vivimos en una economía basada en los conocimientos y la información, siendo estos factores claves, en la generación de la riqueza.

Hoy día se reconoce ampliamente que para la gerencia son indispensables los sistemas de información para procesarla y tomar decisiones en forma oportuna. Todas las organizaciones necesitan este tipo e la información para poder sobrevivir y prosperar.


En este contexto la información contable juega un rol relevante, ya que debe formar parte del sistema de información general de la empresa para responder con oportunidad a estos nuevos cambios.

Siendo los Estados Financieros parte del sistema de Información y siendo las existencias un rubro muy relevante dentro de estos estados financieros, nosotros planteamos, en algunas circunstancias, la valuación de éstos al Valor Neto de Realización siendo éstos mayores o menores que el costo, información muy útil para la toma de decisiones internas de las empresas Privadas del Perú.

IV. MARCO TEORICO

4.1. Estado situacional de la información contable en la toma de decisiones.

Del análisis practicado por el autor sobre la información contable para toma de decisiones nos revela la siguiente realidad.

- 
- a) Algunas Asociaciones grandes, medianas y pequeñas utilizan la contabilidad como una necesidad formal.
 - b) La información financiera no es muy fácil de ser interpretado por personas que no son de la especialidad.
 - c) Las nuevas prácticas comerciales de los últimos tiempos han modificado ciertos paradigmas o estructuras que la contabilidad tradicional sigue manteniendo.
 - d) Los tiempos cada vez son más exigentes por lo que se requiere de una información financiera que responda a esta necesidad.
 - e) La información contable no es oportuna, siempre es presentado a destiempo y muy parametrado a las disposiciones legales vigentes.
 - f) Las Gerencias solicitan información parcial a las diferentes áreas (logística, personal, cuentas corrientes, caja, etc.) para formular información para la toma de decisiones.
 - g) La información contable tradicional en su mayoría es reactiva, y no proactiva, solo se central en información que es requerida por la gerencia.

Lo señalado anteriormente es producto de una reciente encuesta formulada sobre una muestra de 112 empresas privadas del Perú.

4.2 Normas para la elaboración de Estados Financieros

En el Perú están vigentes las Normas Internacionales de Información Financiera y también existen normatividad peruana, en esta parte extraeremos las normas más relevantes relacionadas al tema.

El Marco conceptual

En el Capítulo I del Marco Conceptual se indica¹:

El objetivo de la información financiera con propósito general constituye el fundamento del Marco Conceptual. Otros aspectos del Marco Conceptual el concepto de entidad que informa, las características cualitativas y restricciones de la información financiera útil, elementos de los estados financieros, reconocimiento, medición, presentación e información a revelar se derivan lógicamente del objetivo.

En el mismo capítulo, en el Objetivo, Utilidad y limitaciones de la información financiera con propósitos generales se indica:

El objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Esas decisiones conllevan, comprar, vender o mantener patrimonio e instrumentos de deuda y proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito.

Las decisiones que tomen inversores existentes o potenciales sobre la compra, venta o mantenimiento de patrimonio e instrumentos de deuda dependen de la rentabilidad que esperen obtener de una inversión en esos instrumentos, por ejemplo dividendos, pagos del principal e intereses o incrementos del precio de mercado. De forma similar, las decisiones que tomen prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales sobre proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito dependen de

¹ A lo largo de este Marco Conceptual, los términos informes financieros e información financiera hacen referencia a informes financieros con propósito general e información financiera con propósito general a menos que se indique específicamente otra cosa

los pagos del principal e intereses u otra rentabilidad que esperen obtener. Las expectativas de inversores, prestamistas y otros acreedores sobre rentabilidades dependen de su evaluación del importe, calendario e incertidumbre sobre (las perspectivas de) la entrada de efectivo neta futura a la entidad. Por consiguiente, los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales necesitan información que les ayude a evaluar las perspectivas de entrada de efectivo neta futura a la entidad.

Para evaluar las perspectivas de entrada de efectivo neta futura de una entidad, inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales necesitan información sobre los recursos de la entidad, derechos de los acreedores contra la entidad y la medida en que la gerencia y el órgano de gobierno² han cumplido eficiente y eficazmente con sus responsabilidades relacionadas con el uso de los recursos de la entidad. Ejemplos de estas responsabilidades incluyen la protección de los recursos de la entidad contra efectos desfavorables de factores económicos tales como cambios tecnológicos o en precios y asegurar que la entidad cumple con la legislación, regulación y disposiciones contractuales que le sean aplicables. La información sobre el cumplimiento de la gerencia con sus responsabilidades es también útil para las decisiones de inversores, prestamistas y otros acreedores existentes que tienen el derecho de aprobar las acciones de la gerencia u otro tipo de influencia.

Numerosos inversores, prestamistas y otros acreedores existentes no pueden requerir que las entidades que informan les proporcionen información directamente y deben confiar en los informes financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan. Por consiguiente, ellos son los principales usuarios a quienes se dirigen los informes financieros con propósito general.

² A lo largo de este marco conceptual el término gerencia hace referencia a la gerencia y al órgano de gobierno de una entidad a menos que se indique específicamente otra cosa

Sin embargo, los informes financieros con propósito general no proporcionan ni pueden proporcionar toda la información que necesitan los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales. Esos usuarios necesitan considerar la información pertinente de otras fuentes, por ejemplo, condiciones económicas generales y expectativas, sucesos y situación política, y perspectivas del sector industrial y de la empresa.

Los informes financieros con propósito general no están diseñados para mostrar el valor de la entidad que informa; pero proporcionan información para ayudar a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales a estimar el valor de la entidad que informa.

En el Capítulo III de Marco Conceptual se norma sobre las características cualitativas de la información financiera el cual indica los siguientes:

Si la información financiera ha de ser útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible.

✓ **Características cualitativas fundamentales**

Las características cualitativas fundamentales son relevancia y representación fiel.

Relevancia

La información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información puede ser capaz de influir en una decisión incluso si algunos usuarios eligen no aprovecharla o son ya conocedores de ella por otras fuentes.

La información financiera es capaz de influir en las decisiones si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como un dato de entrada en los procesos utilizados por usuarios para predecir resultados futuros. La información financiera no necesita ser una predicción o una previsión para tener valor predictivo. La información financiera con valor predictivo se emplea por los usuarios para llevar a cabo sus propias predicciones.

La información financiera tiene valor confirmatorio si proporciona información sobre (confirma o cambia) evaluaciones anteriores.

El valor predictivo y confirmatorio de la información están interrelacionados. La información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio. Por ejemplo, información de ingresos de actividades ordinarias para el ejercicio corriente, que puede ser utilizada como base para la predicción de ingresos de actividades ordinarias en ejercicios futuros, puede también compararse con predicciones de ingresos de actividades ordinarias para el ejercicio actual que se realizaron en ejercicios pasados. Los resultados de esas comparaciones pueden ayudar a un usuario a corregir y mejorar los procesos que se utilizaron para hacer esas predicciones anteriores.

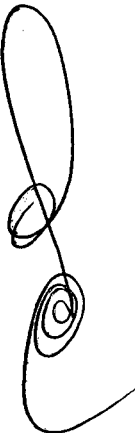
Materialidad o Importancia relativa

La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada puede influir en decisiones que llevan a cabo los usuarios sobre la base de la información financiera de una entidad que informa específica. En otras palabras, materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual. Por consiguiente, el Consejo no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa o

predeterminar qué podría ser material o tener importancia relativa en una situación particular.

Representación fiel

Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no solo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez, si lo es alguna vez, alcanzable. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.




Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias. Por ejemplo, una representación completa de un grupo de activos incluiría, como mínimo, una descripción de la naturaleza de los activos del grupo, una descripción numérica de todos los activos del grupo, y una descripción de qué representa la descripción numérica (por ejemplo, costo original, costo ajustado o valor razonable). Para algunas partidas, una descripción completa puede también conllevar explicaciones de hechos significativos sobre la calidad y naturaleza de las partidas, factores y circunstancias que pueden afectar a su calidad y naturaleza, y al proceso utilizado para determinar la descripción numérica.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera. Una descripción neutral no está sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de cualquier forma para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el

comportamiento. Por el contrario, información financiera relevante es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Representación fiel no significa exactitud en todos los aspectos. Libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa perfectamente exacto en todos los aspectos. Por ejemplo, una estimación de un precio o valor no observable no puede señalarse que sea exacto o inexacto. Sin embargo, una representación de esa estimación puede ser útil si el importe se describe con claridad y exactitud como que es una estimación, se explican la naturaleza y limitaciones del proceso de estimación, y no se han cometido errores al seleccionar y aplicar un proceso adecuado para desarrollar la estimación.



Una representación fiel, por sí misma, no da necesariamente lugar a información útil. Por ejemplo, una entidad que informa puede recibir propiedades, planta y equipo mediante una subvención del gobierno. Obviamente, informar de que una entidad adquirió un activo sin costo representaría fielmente su costo, pero esa información no sería probablemente muy útil. Un ejemplo ligeramente más sutil es una estimación del importe por el que debe ajustarse el importe en libros de un activo para reflejar un deterioro de valor. Esa estimación puede ser una representación fiel si la entidad que informa ha aplicado correctamente un proceso adecuado, descrito correctamente la estimación y explicado las incertidumbres que afectan de forma significativa a la estimación. Sin embargo, si el nivel de incertidumbre en esa estimación es suficientemente grande, esa estimación no será particularmente útil. En otras palabras, es cuestionable la relevancia del activo que está siendo representado fielmente. Si no hay representación alternativa que sea más útil, esa estimación puede proporcionar la mejor información disponible.

Aplicación de las características cualitativas fundamentales

La información debe ser tanto relevante como fielmente representada si ha de ser útil. Ni una representación fiel de un fenómeno irrelevante ni una representación no fidedigna de un fenómeno relevante ayuda a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

La mayoría de los procesos eficientes y eficaces para aplicar las características cualitativas fundamentales serían habitualmente de la forma siguiente (sujetos a los efectos de las características de mejora y la restricción del costo que no están consideradas en este ejemplo). Primero, identificar un fenómeno económico que tiene el potencial de ser útil a los usuarios de la información financiera de la entidad que informa. Segundo, identificar el tipo de información sobre ese fenómeno que sería más relevante si se encontrara disponible y pudiera ser representada fielmente. Tercero, determinar si esa información está disponible y puede ser representada fielmente. Si es así, el proceso de satisfacer las características cualitativas fundamentales termina en ese punto. Si no es así, el proceso se repite con el siguiente tipo de información más relevante.

✓ **Características cualitativas de mejora**

Comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad son características cualitativas que mejoran la utilidad de la información que es relevante y está fielmente representada. Las características cualitativas de mejora pueden también ayudar a determinar cuál de las dos vías debe utilizarse para describir un fenómeno, si ambas se consideran igualmente relevantes y fielmente representadas.

Comparabilidad

Las decisiones de los usuarios conllevan elegir entre alternativas, por ejemplo, vender o mantener una inversión, o invertir en una entidad que informa o en otra. Por consiguiente, la información sobre una entidad

que informa es más útil si puede ser comparada con información similar sobre otras entidades y con información similar sobre la misma entidad para otro periodo u otra fecha.

La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. A diferencia de otras características cualitativas, la comparabilidad no está relacionada con una única partida. Una comparación requiere al menos dos partidas.

Congruencia, aunque relacionada con la comparabilidad, no es lo mismo. La congruencia hace referencia al uso de los mismos métodos para las mismas partidas, de periodo a periodo dentro de una entidad que informa o en un mismo periodo entre entidades. La comparabilidad es la meta; la congruencia ayuda al lograr esa meta.

La comparabilidad no es uniformidad. Para que la información sea comparable, cosas similares deben verse parecidas y cosas distintas deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora haciendo que las cosas diferentes se vean parecidas ni haciendo que las cosas similares se vean distintas.

Algún grado de comparabilidad probablemente se consigue satisfaciendo las características cualitativas fundamentales. Una representación fiel de un fenómeno económico relevante debería tener naturalmente algún grado de comparabilidad con una representación fiel de un fenómeno económico relevante similar de otra entidad que informa.

Aunque un fenómeno económico único puede ser representado fielmente de múltiples formas, permitiendo métodos contables alternativos para el mismo fenómeno económico, ello disminuye la comparabilidad.

Verificabilidad

La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos que

pretende representar. Verificabilidad significa que observadores independientes diferentes debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es una representación fiel. La información cuantificada no necesita ser una estimación única para ser verificable. También puede verificarse un rango de posibles importes y las probabilidades relacionadas.

La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un importe u otra representación mediante observación directa, por ejemplo, contando efectivo. Verificación indirecta significa comprobar los datos de entrada de un modelo, fórmulas u otra técnica y recalculando el resultado utilizando la misma metodología. Un ejemplo es verificar el importe del inventario comprobando los datos de entrada (cantidades y costos) y recalculando el inventario final utilizando la misma suposición de flujo de costo (por ejemplo, utilizando el método primera entrada, primera salida).

Puede no ser posible verificar algunas explicaciones e información financiera con proyección al futuro hasta un periodo futuro, si es que fuera posible en algún momento. Para ayudar a los usuarios a decidir si quieren utilizar esa información, sería normalmente necesario revelar las hipótesis subyacentes, los métodos de recopilar la información y otros factores y circunstancias que respaldan la información.

Oportunidad

Oportunidad significa tener información disponible para los decisores a tiempo de ser capaz de influir en sus decisiones. Generalmente, cuanto más antigua es la información menos útil es. Sin embargo, cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre de un periodo sobre el que se informa

porque, por ejemplo, algunos usuarios pueden necesitar identificar y evaluar tendencias.

Comprensibilidad

La clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa la hace *comprensible*.

Algunos fenómenos son complejos en sí mismos y no puede hacerse fácil su comprensión. La exclusión de información sobre esos fenómenos en los informes financieros puede hacer la información de dichos informes financieros más fácil de comprender. Sin embargo, esos informes estarían incompletos y por ello potencialmente engañosos.

Los informes financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios y que revisan y analizan la información con diligencia. A veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar recabar la ayuda de un asesor para comprender información sobre fenómenos económicos complejos.

Aplicación de las características cualitativas de mejora

Las características cualitativas de mejora deben maximizarse en la medida de lo posible. Sin embargo, las características cualitativas de mejora, individualmente o en grupo, no pueden hacer la información útil si es irrelevante y no se representa fielmente.

La aplicación de las características cualitativas de mejora es un proceso iterativo que no sigue un orden determinado. Algunas veces, una característica cualitativa de mejora puede haberse tenido que disminuir para maximizar otra característica cualitativa. Por ejemplo, una reducción temporal de la comparabilidad como resultado de la aplicación prospectiva de una norma de información financiera nueva puede merecer la pena para mejorar la relevancia o representación fiel en el largo plazo.

Información a revelar adecuada puede compensar parcialmente la falta de comparabilidad.

En el Capítulo IV del Marco Conceptual se indica sobre los elementos de los Estados Financieros los cuales indican lo siguiente:

Los estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos, agrupándolos en grandes categorías, de acuerdo con sus características económicas. Estas grandes categorías son los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera en el balance son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento en el estado de resultados son los ingresos y los gastos. El estado de cambios en la situación financiera habitualmente refleja elementos del estado de resultados y cambios en los elementos del balance; por consiguiente, este *Marco Conceptual* no identifica elementos exclusivos de este estado.

La presentación de los elementos precedentes, tanto en el balance como en el estado de resultados, implica un proceso de subdivisión. Por ejemplo, los activos y pasivos pueden ser clasificados según su naturaleza, o de acuerdo con su función en el negocio de la entidad, a fin de presentar la información de la forma más útil a los usuarios para los propósitos de toma de decisiones económicas.

- **Situación financiera**

Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Se definen como sigue:

(a) Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

(b) Un *pasivo* es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

(c) Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Las definiciones de activo, pasivo y patrimonio, identifican sus características esenciales, pero no pretenden especificar las condiciones a cumplir para que tales elementos se reconozcan en el balance. Por tanto, las definiciones abarcan partidas que no se reconocerán como activos o pasivos en el balance, porque no cumplen los criterios para su reconocimiento. En particular, la expectativa de que llegarán a, o saldrán, beneficios económicos de la entidad, debe tener el suficiente grado de certeza para cumplir la condición de probabilidad que correspondiente a ellas, cual fin, es el de permitir que se reconozca un activo o un pasivo.

Al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen en la misma, y no meramente a su forma legal. Así, por ejemplo, en el caso de arrendamientos financieros, la esencia y realidad económica es que el arrendatario adquiere los beneficios económicos futuros por el uso del activo alquilado, durante la mayor parte de su vida útil, aceptando como contrapartida de tal derecho una obligación de pago por un importe aproximado al valor razonable del activo más una carga financiera, correspondiente a los aplazamientos en el pago. Por lo tanto, el arrendamiento financiero da lugar a partidas que satisfacen la definición de un activo y un pasivo, y se reconocerán como tales en el balance del arrendatario.

Los balances elaborados de acuerdo con las actuales NIIF, pueden incluir partidas que no satisfagan las definiciones de activo o de pasivo, y que no se muestren como parte del patrimonio.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. Puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.


Usualmente, una entidad emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer deseos o necesidades de los clientes; puesto que estos bienes o servicios satisfacen tales deseos o necesidades, los clientes están dispuestos a pagar por ellos y, por tanto, a contribuir a los flujos de efectivo de la entidad. El efectivo, por sí mismo, rinde un servicio a la entidad por la posibilidad de obtener, mediante su utilización, otros recursos.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo pueden llegar a la entidad por diferentes vías. Por ejemplo, un activo puede ser:

- (a) utilizado aisladamente, o en combinación con otros activos, en la producción de bienes y servicios a vender por la entidad;
- (b) intercambiado por otros activos;
- (c) utilizado para satisfacer un pasivo; o
- (d) distribuido a los propietarios de la entidad.

Muchos activos, como por ejemplo las propiedades, planta y equipo, son elementos tangibles. Sin embargo la tangibilidad no es esencial para la existencia del activo; así las patentes y los derechos de autor, por ejemplo, tienen la cualidad de activos si se espera que produzcan beneficios económicos futuros para la entidad y son, además, controlados por ella.

Algunos activos, como por ejemplo las cuentas por cobrar y los terrenos, están asociados con derechos legales, incluido el derecho de propiedad. Al determinar la existencia o no de un activo, el derecho de propiedad no es esencial; así, por ejemplo, la propiedad en régimen de arrendamiento financiero son activos si la entidad controla los beneficios económicos que se espera obtener de ellos. Aunque la capacidad de una entidad para controlar estos beneficios sea, normalmente, el resultado de determinados derechos legales, una partida determinada podría incluso cumplir la definición de activo cuando no se tenga control legal sobre ella. Por ejemplo, los procedimientos tecnológicos, producto de actividades de desarrollo llevadas a cabo por la entidad, pueden cumplir la definición de activo cuando, aunque se guarden en secreto sin patentar, la entidad controle los beneficios económicos que se esperan de ellos.



Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades obtienen los activos mediante su compra o producción, pero también pueden generarse activos mediante otro tipo de transacciones; son ejemplos de ello los terrenos recibidos por la entidad del gobierno, dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica, o el descubrimiento de yacimientos minerales. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro, no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

Existe una asociación muy estrecha entre la realización de un determinado desembolso y la generación de un activo, aunque uno y otro no tienen por qué coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de que pueden obtenerse beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de que se esté ante una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso relacionado no impide que se esté ante una partida que satisfaga la definición de activo, y que se convierta

por tanto en una candidata para reconocimiento como tal en el balance; por ejemplo, las partidas que han sido donadas a la entidad pueden satisfacer la definición de activos.

- **Pasivos**

Una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente. Un pasivo es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal. Este es normalmente el caso, por ejemplo, de las cuentas por pagar por bienes o servicios recibidos. No obstante, las obligaciones también aparecen por la actividad normal de la entidad, por las costumbres y por el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o actuar de forma equitativa. Si, por ejemplo, la entidad decide, como medida política, atender a la rectificación de fallos en sus productos incluso cuando éstos aparecen después del periodo normal de garantía, los importes que se espere desembolsar respecto a los bienes ya vendidos son también pasivos para la entidad.

Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de un pasivo. Normalmente, el pasivo surge sólo cuando se ha recibido el activo o la entidad entra en un acuerdo irrevocable para adquirir el bien o servicio. En este último caso, la naturaleza irrevocable del acuerdo significa que las consecuencias económicas del incumplimiento de la obligación, por ejemplo a causa de la existencia de una sanción importante, dejan a la entidad con poca o ninguna discrecionalidad para evitar la salida de recursos hacia la otra parte implicada en el acuerdo.

Usualmente, la cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos, que llevan incorporados beneficios económicos, para dar cumplimiento a la reclamación de la otra parte. La cancelación de un pasivo actual puede llevarse a cabo de varias maneras, por ejemplo a través de:

- (a) pago de efectivo;
- (b) transferencia de otros activos;
- (c) prestación de servicios;
- (d) sustitución de ese pasivo por otra deuda; o
- (e) conversión del pasivo en patrimonio.

Un pasivo puede cancelarse por otros medios, tales como la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y el uso de servicios dan lugar a las cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado), y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Una entidad puede también reconocer como pasivos las rebajas y descuentos futuros, en función de las compras anuales que le hagan los clientes; en este caso la venta de bienes en el pasado es la transacción que da lugar al nacimiento del pasivo.

Ciertos pasivos sólo pueden medirse utilizando un alto grado de estimación. Algunas entidades describen tales pasivos como provisiones. En ciertos países las provisiones no son consideradas como deudas, porque en ellos el concepto de pasivo está definido tan estrechamente, que sólo permite incluir las partidas que pueden determinarse sin necesidad de realizar estimaciones. La definición de pasivo dada en el párrafo 4,4 es una aproximación más amplia al concepto. Así, cuando la provisión implique una obligación presente, que cumple el resto de la

definición, se trata de un pasivo, incluso si la cuantía de la misma debe estimarse. Ejemplos de estas situaciones son las provisiones para pagos a realizar por las garantías contenidas en los productos, y las provisiones para cubrir obligaciones por pensiones.

- **Patrimonio**

Aunque el patrimonio ha quedado definido, en el párrafo 4,4 del Marco Conceptual, como un residuo o resto, puede subdividirse a efectos de su presentación en el balance. Por ejemplo, en una sociedad por acciones pueden mostrarse por separado los fondos aportados por los accionistas, las ganancias acumuladas, las reservas específicas procedentes de ganancias y las reservas por ajustes para mantenimiento del capital. Esta clasificación puede ser relevante para las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios de los estados financieros, en especial cuando indican restricciones, sean legales o de otro tipo, a la capacidad de la entidad para distribuir o aplicar de forma diferente su patrimonio. También puede servir para reflejar el hecho de que las partes con intereses en la propiedad de la entidad, tienen diferentes derechos en relación con la recepción de dividendos o el reembolso del capital.

En ocasiones, la creación de reservas viene obligada por leyes o reglamentos, con el fin de dar a la entidad y sus acreedores una protección adicional contra los efectos de las pérdidas. Otros tipos de reservas pueden haber sido dotadas porque las leyes fiscales del país conceden exenciones o reducciones impositivas, cuando se produce su creación o dotación. La existencia y cuantía de las reservas de tipo legal, reglamentario o fiscal, es una información que puede ser relevante para las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios. La dotación de estas reservas se deriva de la distribución de ganancias acumuladas, y por tanto no constituye un gasto para la entidad.

El importe por el cual se muestra el patrimonio en el balance depende de la evaluación que se haya hecho de los activos y los pasivos. Normalmente, sólo por mera casualidad coincidirá el importe acumulado en el patrimonio con el valor de mercado de las acciones de la entidad, ni tampoco con la cantidad de dinero que se obtendría vendiendo uno por uno los activos netos de la entidad, ni con el precio de venta de todo el negocio en marcha.

A menudo, las actividades comerciales, industriales o de negocios, son llevadas a cabo por entidades tales como comerciantes individuales, sociedades personalistas, asociaciones y una variada gama de entidades propiedad del gobierno. Frecuentemente, el marco legal y de regulación de tales entidades es diferente del que se aplica a las sociedades anónimas y a las demás que limitan la responsabilidad de los socios. Por ejemplo, puede haber en estas entidades pocas o ninguna restricción para distribuir a los propietarios u otros beneficiarios los saldos incluidos en las cuentas del patrimonio. No obstante, tanto la definición de patrimonio como los demás aspectos de este *Marco Conceptual*, concernientes al mismo, son perfectamente aplicables a estas entidades.



- **Rendimiento**

La cifra del resultado es a menudo usada como una medida del rendimiento en la actividad de la entidad, o bien es la base de otras evaluaciones, tales como el rendimiento de las inversiones o las ganancias por acción. Los elementos relacionados directamente con la medida de la ganancia son los ingresos y los gastos. El reconocimiento y medida de los ingresos y gastos, y por tanto del resultado, dependen en parte de los conceptos de capital y mantenimiento del capital usado por la entidad al elaborar los estados financieros.

A continuación se definen los elementos denominados ingresos y gastos:

(a) Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

(b) Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

Las definiciones de ingresos y gastos identifican sus características esenciales, pero no pretenden especificar las condiciones a cumplir para que tales elementos se reconozcan en el estado de resultados...

Los ingresos y gastos pueden presentarse de diferentes formas, en el estado de resultados, al objeto de suministrar información relevante para la toma de decisiones económicas. Por ejemplo, es una práctica común distinguir entre aquellas partidas de ingresos y gastos que surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y aquellas otras que no. Esta distinción se hace sobre la base de que informar acerca de la procedencia de una partida, es relevante al evaluar la capacidad de la entidad para generar efectivo y otras partidas líquidas en el futuro; por ejemplo, las actividades esporádicas como la venta de una inversión a largo plazo, son normalmente de recurrencia improbable. Al proceder a distinguir las partidas de esta manera, es necesario tener en cuenta la naturaleza de la entidad y de sus operaciones. Las partidas que surgen de la actividad ordinaria en una determinada entidad pueden no ser habituales en otra.

Realizar distinciones entre partidas de ingresos y gastos, y combinarlas de diferentes formas, también permite que se presenten diversas medidas del rendimiento. Estas medidas se diferencian en cuanto a las partidas que incluyen. Por ejemplo, el estado de resultados puede presentar el margen bruto, el resultado de operación antes de impuestos, el resultado de operación después de impuestos y la el resultado del periodo.

- **Ingresos**

La definición de ingresos incluye tanto a los ingresos de actividades ordinarias como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías.

Son ganancias otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la entidad. Las ganancias suponen incrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de los ingresos de actividades ordinarias. Por tanto, en este *Marco Conceptual* no se considera que constituyan un elemento diferente.

Entre las ganancias se encuentran, por ejemplo, las obtenidas por la venta de activos no corrientes. La definición de ingresos incluye también las ganancias no realizadas; por ejemplo aquéllas que surgen por la revaluación de los títulos cotizados o los incrementos de importe en libros de los activos a largo plazo. Cuando las ganancias se reconocen en el estado de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que su conocimiento es útil para los propósitos de la toma de decisiones económicas. Las ganancias suelen presentarse netas de los gastos relacionados con ellas.

Al generarse un ingreso, pueden recibirse o incrementar su valor diferentes tipos de activos; como ejemplos pueden mencionarse el

efectivo, las cuentas por cobrar y los bienes y servicios recibidos a cambio de los bienes o servicios suministrados. Los ingresos pueden también producirse al ser canceladas obligaciones. Por ejemplo, una entidad puede suministrar bienes y servicios a un prestamista, en pago por la obligación de reembolsar el capital vivo de un préstamo.

- **Gastos**

La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.

Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la entidad. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de cualquier otro gasto. Por tanto, en este *Marco Conceptual* no se considera que constituyan un elemento diferente.

Entre las pérdidas se encuentran, por ejemplo, las que resultan de siniestros tales como el fuego o las inundaciones, así como las obtenidas por la venta de activos no corrientes. La definición de gastos también incluye a las pérdidas no realizadas, por ejemplo aquéllas que surgen por el efecto que los incrementos en la tasa de cambio de una determinada divisa tienen, sobre los préstamos tomados por la entidad en esa moneda. Si las pérdidas se reconocen en los estados de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para los propósitos de toma de decisiones económicas. Las pérdidas suelen presentarse netas de los ingresos relacionados con ellas.

- **Ajustes por mantenimiento del capital**

La revaluación o reexpresión del valor de los activos y pasivos da lugar a incrementos o decrementos en el patrimonio. Aun cuando estos incrementos y decrementos cumplan la definición de ingresos y gastos, respectivamente, no son incluidos, dentro del estado de resultados, bajo ciertos conceptos de mantenimiento del capital. En su lugar estas partidas se incluyen en el patrimonio como ajustes de mantenimiento de capital o reservas de revaluación.

Por otro lado en el mismo Capituló se norma sobre el reconocimiento de los elementos de los Estados Financieros el cual indica lo siguiente:

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento establecidos en el párrafo 4,38 del Marco Conceptual. Ello implica la descripción de la partida con palabras y por medio de una cantidad monetaria, así como la inclusión de la partida en cuestión en los totales del balance o del estado de resultados. Las partidas que satisfacen el criterio de reconocimiento deben reconocerse en el balance o en el estado de resultados. La falta de reconocimiento de estas partidas no se puede rectificar mediante la descripción de las políticas contables seguidas, ni tampoco a través de notas u otro material explicativo.


Debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento siempre que:

- (a) que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y
- (b) el elemento tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.³

³ La información es fiable cuando es completa, neutral y libre de error.

4.39 Al evaluar si una partida cumple estos criterios y, por tanto, cumple los requisitos para su reconocimiento en los estados financieros, es necesario tener en cuenta las condiciones de materialidad o importancias relativas consideradas en el Capítulo 3 *Características cualitativas de la información financiera útil*. La interrelación entre los elementos significa que toda partida que cumpla las condiciones de definición y reconocimiento para ser un determinado elemento, por ejemplo un activo, exige automática y paralelamente el reconocimiento de otro elemento relacionado con ella, por ejemplo un ingreso o un pasivo.

✓ **La probabilidad de obtener beneficios económicos futuros**



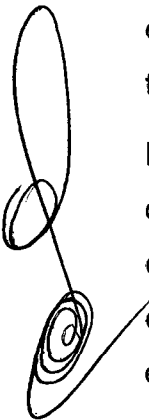
El concepto de probabilidad se utiliza, en las condiciones para su reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la entidad. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la entidad. La medición del grado de incertidumbre, correspondiente al flujo de los beneficios futuros, se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. Por ejemplo, cuando es probable que una cuenta por cobrar de otra entidad vaya a ser pagada por ésta, es justificable, en ausencia de cualquier evidencia en contrario, reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, para buena parte de las cuentas por cobrar, se considera normalmente probable un cierto grado de impago; y por tanto se reconoce un gasto que representa la reducción esperada en los beneficios económicos por tal motivo.

✓ **Fiabilidad de la medición**

El segundo criterio para el reconocimiento de una partida es que tenga un costo o valor que se pueda medir con fiabilidad. En muchas ocasiones, el costo o valor se debe estimar; la utilización de estimaciones razonables es

una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad. No obstante, cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance ni en el estado de resultados. Por ejemplo, las indemnizaciones esperadas de un litigio ante los tribunales, pueden cumplir las definiciones tanto de activo como de ingreso, así como la condición de probabilidad para ser reconocidas; sin embargo, si no es posible medir de forma fiable la reclamación, no debe reconocerse ni el activo ni el ingreso; a pesar de ello, la existencia de la reclamación puede ser revelada por medio de notas, material explicativo o cuadros complementarios.

Una partida que, en un determinado momento, no cumpla las condiciones para su reconocimiento establecidas en el párrafo 4,38, puede sin embargo cumplir los requisitos para ser reconocida como consecuencia de circunstancias o sucesos, producidos en un momento posterior en el tiempo.



Puede estar justificado que una partida a la que, aun poseyendo las características esenciales para ser un elemento, le falten por cumplir las condiciones para su reconocimiento, sea revelada a través de notas, cuadros u otro material informativo dentro de los estados financieros. Ello es apropiado cuando el reconocimiento de tal partida se considere relevante, de cara a los usuarios de los estados financieros, para la evaluación de la situación financiera, los resultados y los flujos de fondos de una entidad.

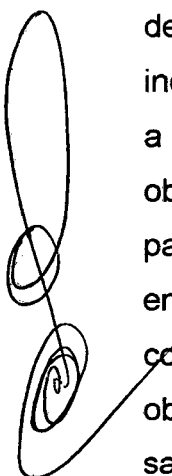
✓ **Reconocimiento de activos**

Se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan de los mismos beneficios económicos futuros para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

Un activo no es objeto de reconocimiento en el balance cuando se considera improbable que, del desembolso correspondiente, se vayan a

obtener beneficios económicos en el futuro. En lugar de ello, tal transacción lleva al reconocimiento de un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no implica que la intención de la gerencia, al hacer el desembolso, fuera otra que la de generar beneficios económicos en el futuro, o que la gerencia estuviera equivocada al hacerlo. La única implicación de lo anterior es que el grado de certeza, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la entidad, tras el presente periodo contable, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

✓ **Reconocimiento de pasivos**



Se reconoce un pasivo, en el balance, cuando es probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad. En la práctica, las obligaciones derivadas de contratos, que están sin ejecutar por ambas partes en la misma proporción (por ejemplo las deudas por inventarios encargados pero no recibidos todavía), no se reconocen generalmente como tales obligaciones en los estados financieros. No obstante, tales obligaciones pueden cumplir la definición de pasivos y, supuesto que satisfagan los criterios para ser reconocidas en sus circunstancias particulares, pueden cumplir los requisitos para su reconocimiento en los estados financieros. En tales circunstancias, el hecho de reconocer los pasivos impone también el reconocimiento de los activos o gastos correspondientes.


✓ **Reconocimiento de ingresos**

Se reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, y además el importe del ingreso puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto

significa que tal reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos de activos o decrementos de pasivos (por ejemplo, el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes y servicios, o el decremento en los pasivos resultante de la renuncia al derecho de cobro por parte del acreedor).

Los procedimientos adoptados normalmente en la práctica para reconocer ingresos, por ejemplo el requerimiento de que los mismos deban estar acumulados (o devengados), son aplicaciones de las condiciones para el reconocimiento fijadas en este *Marco Conceptual*. Generalmente, tales procedimientos van dirigidos a restringir el reconocimiento como ingresos sólo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.

✓ **Reconocimiento de gastos**




Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).

Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos; por ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso

derivado de la venta de los bienes. No obstante, la aplicación del proceso de correlación, bajo este *Marco Conceptual*, no permite el reconocimiento de partidas, en el balance, que no cumplan la definición de activo o de pasivo.

Cuando se espera que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos puede determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los gastos relacionados con el uso de activos tales como los que componen las propiedades, planta y equipo, la plusvalía, las patentes y las marcas; denominándose en estos casos al gasto correspondiente depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución están diseñados a fin de que se reconozca el gasto en los periodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas.

A hand-drawn scribble consisting of several overlapping loops and swirls, located on the left side of the page, partially overlapping the text of the second paragraph.

Dentro del estado de resultados, se reconoce inmediatamente como tal un gasto cuando el desembolso correspondiente no produce beneficios económicos futuros, o cuando, y en la medida que, tales beneficios futuros no cumplen o dejan de cumplir las condiciones para su reconocimiento como activos en el balance.

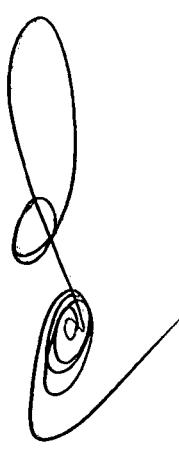
Se reconoce también un gasto en el estado de resultados en aquellos casos en que se incurre en un pasivo sin reconocer un activo correlacionado, y también cuando surge una obligación derivada de la garantía de un producto.

Del mismo modo se norma sobre la medición de los Elementos de los Estados Financieros el cual indica lo siguiente:

Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los

estados financieros, para su inclusión en el balance y el estado de resultados. Para realizarla es necesaria la selección de una base o método particular de medición.

En los estados financieros se emplean diferentes bases de medición, con diferentes grados y en distintas combinaciones entre ellas. Tales bases o métodos son los siguientes:

- 
- (a) Costo histórico. Los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición. Los pasivos se registran al importe de los productos recibidos a cambio de incurrir en la obligación o, en algunas circunstancias (por ejemplo en el caso de los impuestos a las ganancias), por las cantidades de efectivo y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer el pasivo, en el curso normal de la operación.
- (b) Costo corriente. Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente. Los pasivos se llevan contablemente por el importe sin descontar de efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo que se precisaría para liquidar el pasivo en el momento presente.
- (c) Valor realizable (o de liquidación). Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían ser obtenidos, en el momento presente, por la venta no forzada de los mismos. Los pasivos se llevan a su valor de liquidación; es decir, los importes no descontados de efectivo o equivalentes al efectivo, que se espera pagar para cancelar los pasivos, en el curso normal de la operación.

- (d) Valor presente. Los activos se llevan contablemente al valor presente, descontando las entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de la operación. Los pasivos se llevan por el valor presente, descontando las salidas netas de efectivo que se espera necesitar para pagar las deudas, en el curso normal de la operación.

La base o método de medición más comúnmente utilizado por las entidades, al preparar sus estados financieros, es el costo histórico. Éste se combina, generalmente, con otras bases de medición. Por ejemplo, los inventarios se llevan contablemente al menor valor entre el costo histórico y el valor neto realizable, los títulos cotizados pueden llevarse al valor de mercado, y las obligaciones por pensiones se llevan a su valor presente. Además, algunas entidades usan el costo corriente como respuesta a la incapacidad del modelo contable del costo histórico para tratar con los efectos de los cambios en los precios de los activos no monetarios.



✓ **Conceptos de capital**

La mayoría de las entidades adoptan un concepto financiero del capital al preparar sus estados financieros. Bajo esta concepción del capital, que se traduce en la consideración del dinero invertido o del poder adquisitivo invertido, capital es sinónimo de activos netos o patrimonio de la entidad. Si, por el contrario, se adopta un concepto físico del capital, que se traduce en la consideración de la capacidad productiva, el capital es la capacidad operativa de la entidad basada, por ejemplo, en el número de unidades producidas diariamente.

La selección del concepto apropiado del capital, por parte de una entidad, debe estar basada en las necesidades de los usuarios de los estados financieros. Por lo tanto, debe adoptarse una concepción financiera del capital si a los usuarios les interesa fundamentalmente el mantenimiento

del capital nominal invertido o de la capacidad adquisitiva del capital invertido. Si, por el contrario, la preocupación principal de los usuarios es el mantenimiento de la capacidad productiva de la entidad, debe usarse la concepción física del capital. El concepto escogido indicará el objetivo que se espera obtener al determinar el resultado, incluso aunque puedan existir ciertas dificultades de medida al aplicar, en la práctica, la concepción elegida.



El Estado de Ganancias y Pérdidas según el manual de la Superintendencia de Mercado de Valores en sus numerales “2.000 al 2.9000” indican:

2.000. Estado de Ganancias y Pérdidas

2.001. Forma de Preparación del Estado de Ganancias y Pérdidas

La composición de las cuentas y/o partidas que se contemplan en este capítulo será incluida, preferentemente, en las notas a los estados financieros.

2.100. Ventas Netas (Ingresos Operacionales)

Incluye los ingresos por venta de bienes o prestación de servicios derivados de la actividad principal del negocio, deducidos los descuentos no financieros, rebajas y bonificaciones concedidas.

2.150. Otros Ingresos Operacionales

Incluye aquellos ingresos significativos que no provienen de la actividad principal de la empresa, pero que están relacionados directamente con ella y que constituyen actividades conexas. En el caso de empresas dedicadas a la actividad agrícola, se reconocerá el total de las ganancias del período surgidas de la medición inicial y posterior de los activos biológicos y productos agrícolas, al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.

2.200. Costo de Ventas (Operacionales)

El costo de ventas es reconocido como gasto durante el período. Representa erogaciones y cargos asociados directamente con la adquisición o la producción de los bienes vendidos o la prestación de servicios, tales como el costo de la materia prima, mano de obra, los gastos de fabricación que se hubieren incurrido para producir los bienes

vendidos o los costos incurridos para proporcionar los servicios que generen los ingresos.

2.210. Otros Costos Operacionales

Incluye aquellos costos reconocidos como gastos durante el período y están constituidos por los desembolsos incurridos para la realización de actividades conexas a la actividad principal de la empresa.

En el caso de aquellas empresas dedicadas a la actividad agrícola, se reconocerá el total de las pérdidas del período surgidas de la medición inicial y posterior de los activos biológicos y productos agrícolas, al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.

2.300. Gastos de Ventas

Incluye los gastos directamente relacionados con las operaciones de distribución, comercialización o venta.

2.310. Gastos de Administración

Incluye los gastos directamente relacionados con la gestión administrativa de la empresa.

2.320. Ganancias (Pérdidas) por Venta de Activos

Incluye la enajenación o disposición por otra vía de activos no corrientes, como: inmuebles, maquinaria y equipo; activos intangibles y otros activos, que no corresponden a operaciones discontinuadas.

2.330. Otros Ingresos

Incluye los ingresos distintos de los relacionados con la actividad principal del negocio de la empresa, referido a ingresos distintos a los anteriormente mencionados, como subvenciones gubernamentales.

2.340. Otros Gastos

Incluye los gastos distintos de los relacionados con el giro del negocio de la empresa, referidos a los gastos distintos de ventas, administración y financieros.

2.400. Ingresos Financieros

Incluye los ingresos obtenidos por la empresa proveniente de los rendimientos o retornos (intereses y dividendos), diferencias de cambio neto, ganancias por variaciones en los valores razonables o por las transacciones de venta de las inversiones en instrumentos financieros e inversiones inmobiliarias.

2.500. Gastos Financieros

Incluye los gastos incurridos por la empresa como costos en la obtención de capital (intereses y otros costos relacionados), diferencias de cambio neto, las pérdidas por variaciones en los valores razonables o por las transacciones de venta de las inversiones en instrumentos financieros e inversiones inmobiliarias.

2.501. Participación en el Resultado de Partes Relacionadas por el Método de Participación

Incluye la participación en los resultados de las empresas dependientes o subsidiarias, asociadas y en negocios conjuntos.

2.508. Ganancias (Pérdidas) por Instrumentos Financieros Derivados

Incluye el efecto de los cambios en los valores razonables de los instrumentos financieros derivados contratados por la empresa y que no son de cobertura. La ganancia (pérdida) originado por los instrumentos de cobertura que, de acuerdo con las normas contables, deben afectar a resultados, se presentará en la partida de gastos o ingresos respectiva,

que genera la partida cubierta, informando de ello detalladamente en las notas correspondientes.

Asimismo, la parte ineficaz de la cobertura de flujos de efectivo y las ganancias o pérdidas acumuladas (reconocidas previamente en el patrimonio neto como resultados no realizados) de la cobertura eficaz de flujos de efectivo cuando: la operación cubierta prevista se realice afectando al resultado del período o si deja de esperarse que la transacción prevista ocurra. Igualmente incluye, la ganancia o pérdida de la parte ineficaz de la cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero, así como de aquella que se genere por la cobertura eficaz al momento de venderse o disponerse por otra vía del negocio en el extranjero que previamente fue reconocido en el patrimonio. En el caso de que se venda o disponga por otra vía una inversión neta en un negocio en el extranjero, la parte de la cobertura eficaz que figuraba en patrimonio se debe presentar neta de los ingresos por venta correspondiente.

Adicionalmente, se debe tener en cuenta lo establecido en el numeral 5.104.02 del MANUAL.

2.611. Participación de los Trabajadores

Incluye las participaciones de los trabajadores corrientes y diferidas que la empresa debe detraer de sus utilidades generadas en el ejercicio de acuerdo con las NIIF.

2.612. Impuesto a la Renta

Incluye el impuesto a la renta corriente y diferida que corresponde a las utilidades (pérdidas) generadas en el período de acuerdo con las NIIF, excepto el correspondiente a operaciones discontinuadas e impuestos.

2.710. Ingreso (Gasto) Neto de Operaciones Discontinuadas


Incluye el resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas, así como la ganancia o pérdida después de impuestos

provenientes de la medición a valor razonable menos los costos de venta o por la venta o disposición por otra vía, de los activos y pasivos que conforman la operación discontinuada.

2.800. Utilidad (Pérdida) Neta Atribuibles a la Matriz e Intereses Minoritarios

Representa la distribución del resultado neto del período entre la matriz y los intereses minoritarios en el estado financiero consolidado.

2.900. Utilidad (Pérdida) Básica y Diluida por Acción



Las empresas cuyas acciones comunes y/o de inversión o acciones potenciales se negocien en bolsa y aquellas que se hallen en proceso de emitir acciones, deben mostrar después de la utilidad (pérdida) neta del período y por cada período informado, la utilidad (pérdida) básica por acción y utilidad (pérdida) diluida por acción por cada clase de acción que posea un derecho diferente en la participación de utilidades de la empresa. La información requerida se presentará aún en el caso de que los importes resultasen negativos, es decir, se tratasen de pérdidas por acción. En el caso de que se presenten estados financieros individuales de la matriz junto con los consolidados, esta información se presentará sólo en los estados financieros consolidados.

La NIC 18 con respecto a los ingresos indica:

"Ingresos de Actividades Ordinarias

Objetivo

Los ingresos son definidos, en el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros** (El *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* del IASC se adoptó por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual de la Información Financiera*),

como incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la entidad. El concepto de ingreso comprende tanto los ingresos de actividades ordinarias como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias propiamente dichos surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías.

El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos.

La principal preocupación en la contabilización de ingresos de actividades ordinarias es determinar cuándo deben ser reconocidos.

El ingreso de actividades ordinarias es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. Esta Norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos de actividades ordinarias sean reconocidos. También suministra una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios.

Alcance

1 Esta Norma debe ser aplicada al contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:

- (a) venta de bienes;
- (b) la prestación de servicios; y
- (c) el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.

- 2 Esta Norma deroga la anterior NIC 18 *Reconocimiento de los Ingresos*, aprobada en 1982.
- 3 El término “productos” incluye tanto los producidos por la entidad para ser vendidos, como los adquiridos para su reventa, tales como las mercaderías de los comercios al por menor o los terrenos u otras propiedades que se tienen para revenderlas a terceros.
- 4 La prestación de servicios implica, normalmente, la ejecución, por parte de la entidad, de un conjunto de tareas acordadas en un contrato, con una duración determinada en el tiempo. Los servicios pueden prestarse en el transcurso de un único periodo o a lo largo de varios periodos contables. Algunos contratos para la prestación de servicios se relacionan directamente con contratos de construcción, por ejemplo aquéllos que realizan los arquitectos o la gerencia de los proyectos. Los ingresos de actividades ordinarias derivados de tales contratos no son abordados en esta Norma, sino que se contabilizan de acuerdo con los requisitos que, para los contratos de construcción, se especifican en la NIC 11 *Contratos de Construcción*.
- 5 El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad, da lugar a ingresos que adoptan la forma de:
 - (a) intereses—cargos por el uso de efectivo, de equivalentes al efectivo o por el mantenimiento de deudas para con la entidad;
 - (b) regalías—cargos por el uso de activos a largo plazo de la entidad, tales como patentes, marcas, derechos de autor o aplicaciones informáticas; y
 - (c) dividendos—distribuciones de ganancias a los poseedores de participaciones en la propiedad de las entidades, en proporción al

porcentaje que supongan sobre el capital o sobre una clase particular del mismo.

6 Esta Norma no trata de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de:

- (a) contratos de arrendamiento financiero (véase la NIC 17 *Arrendamientos*);
- (b) dividendos producto de inversiones financieras llevadas por el método de la participación (véase la NIC 28 *Contabilización de Inversiones en Asociadas*);
- (c) contratos de seguro bajo el alcance de la NIIF 4 *Contratos de Seguros*;
- (d) **cambios en el valor razonable de activos financieros y pasivos financieros, o su disposición (véase la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*); (Ver nota)**

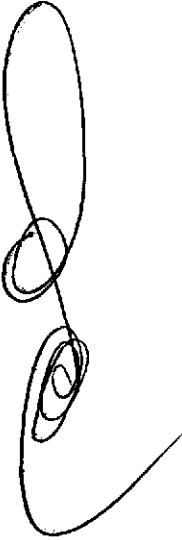
Nota: La anterior NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias; consignaba en el párrafo 6(d), lo siguiente:

- (d) cambios en el valor razonable de activos y pasivos financieros, o productos derivados de su venta (véase la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*);
- (e) cambios en el valor de otros activos corrientes;
- (f) reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41 *Agricultura*);
- (g) reconocimiento inicial de los productos agrícolas (véase la NIC 41); y
- (h) extracción de minerales en yacimientos.

Medición de los ingresos de actividades ordinarias

La medición de los ingresos de actividades ordinarias debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos (Véase también la SIC-31 *Ingresos—Permutas de Servicios de Publicidad*).

El importe de los ingresos de actividades ordinarias derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el vendedor o usuario del activo. Se medirán al valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar.




En la mayoría de los casos, la contrapartida revestirá la forma de efectivo o equivalentes al efectivo, y por tanto el ingreso de actividades ordinarias se mide por la cantidad de efectivo o equivalentes al efectivo, recibidos o por recibir. No obstante, cuando la entrada de efectivo o de equivalentes al efectivo se difiera en el tiempo, el valor razonable de la contrapartida puede ser menor que la cantidad nominal de efectivo cobrada o por cobrar. Por ejemplo, la entidad puede conceder al cliente un crédito sin intereses o acordar la recepción de un efecto comercial, cargando una tasa de interés menor que la del mercado, como contrapartida de la venta de bienes. Cuando el acuerdo constituye efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contrapartida se determinará por medio del descuento de todos los cobros futuros, utilizando una tasa de interés imputada para la actualización. La tasa de interés imputada a la operación será, de entre las dos siguientes, la que mejor se pueda determinar:

- (a) o bien la tasa vigente para un instrumento similar cuya calificación crediticia sea parecida a la que tiene el cliente que lo acepta; o
- (b) o bien la tasa de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos.

La diferencia entre el valor razonable y el importe nominal de la contrapartida se reconoce como ingreso de actividades ordinarias por intereses, de acuerdo con los párrafos 29 y 30 de esta Norma, y de acuerdo con la NIIF 9. (Ver nota)

Nota: La anterior NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias, consignaba el siguiente texto:

La diferencia entre el valor razonable y el importe nominal de la contrapartida se reconoce como ingreso de actividades ordinarias por intereses, de acuerdo con los párrafos 29 y 30 de esta Norma, y de acuerdo con la NIC 39.



Quando se intercambien o permuten bienes o servicios por otros bienes o servicios de naturaleza similar, tal cambio no se considerará como una transacción que produce ingresos de actividades ordinarias. Con frecuencia, este es el caso de mercaderías como el aceite o la leche, en las que los proveedores intercambian o permutan inventarios en diversos lugares, con el fin de satisfacer pedidos en un determinado lugar. Cuando los bienes se vendan, o los servicios se presten, recibiendo en contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considera como una transacción que produce ingresos de actividades ordinarias. Tales ingresos de actividades ordinarias se miden por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo u otros medios equivalentes transferidos en la operación. En el caso de no poder medir con fiabilidad el valor de los bienes o

servicios recibidos, los ingresos de actividades ordinarias se medirán según el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado igualmente por cualquier eventual importe de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo transferidos en la operación.


Identificación de la transacción

Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en esta Norma se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por ejemplo, cuando el precio de venta de un producto incluye una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso de actividades ordinarias en el intervalo de tiempo durante el que tal servicio será ejecutado. A la inversa, el criterio de reconocimiento será de aplicación a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando las mismas están ligadas de manera que el efecto comercial no puede ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Por ejemplo, una entidad puede vender bienes y, al mismo tiempo, hacer un contrato para recomprar esos bienes más tarde, con lo que se niega el efecto sustantivo de la operación, en cuyo caso las dos transacciones han de ser contabilizadas de forma conjunta.

Venta de bienes

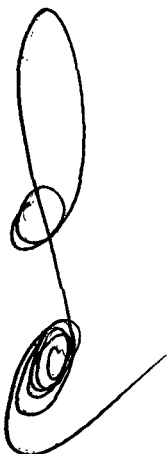
Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;**
- (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;**
- (c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;**
- (d) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y**
- (e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.**



El proceso de evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos, que implica la propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayor parte de las ventas al por menor. En otros casos, por el contrario, la transferencia de los riesgos y las ventajas de la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del correspondiente a la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión de los bienes.

Si la entidad retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta y por tanto no se reconocerán los ingresos de actividades ordinarias. Una entidad puede retener riesgos significativos de diferentes formas. Ejemplos de situaciones en las que la entidad puede conservar riesgos y ventajas significativas, correspondientes a la propiedad, son los siguientes:

- 
- (a) cuando la entidad asume obligaciones derivadas del funcionamiento insatisfactorio de los productos, que no entran en las condiciones normales de garantía;
 - (b) cuando la recepción de los ingresos de actividades ordinarias de una determinada venta es de naturaleza contingente porque depende de la obtención, por parte del comprador, de ingresos de actividades ordinarias derivados de la venta posterior de los bienes;
 - (c) cuando los bienes se venden junto con la instalación de los mismos y la instalación es una parte sustancial del contrato, siempre que ésta no haya sido todavía completada por parte de la entidad; y
 - (d) cuando el comprador tiene el derecho de rescindir la operación por una razón especificada en el contrato de venta y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución.

Si una entidad conserva sólo una parte insignificante de los riesgos y las ventajas derivados de la propiedad, la transacción es una venta y por tanto se procederá a reconocer los ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, un vendedor puede retener, con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda, la titularidad legal de los bienes. En tal caso, si la entidad ha transferido los riesgos y ventajas significativos, derivados de la propiedad, la transacción es una venta y se procede a reconocer los ingresos de actividades ordinarias derivados de la misma. Otro ejemplo de una entidad que retiene sólo una parte insignificante del riesgo que comporta la propiedad, puede ser la venta al por menor, cuando se garantiza la devolución del importe si el consumidor no queda satisfecho. En estos casos, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en el momento de la venta, siempre que el vendedor pueda estimar con fiabilidad las devoluciones futuras, y reconozca una deuda por los reembolsos a

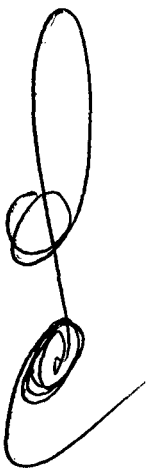
efectuar, basándose en su experiencia previa o en otros factores relevantes.

Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad. En algunos casos, esto puede no ser probable hasta que se reciba la contraprestación o hasta que desaparezca una determinada incertidumbre. Por ejemplo, en una venta a un país extranjero puede existir incertidumbre sobre si el gobierno extranjero concederá permiso para que la contrapartida sea remitida. Cuando tal permiso se conceda, la incertidumbre desaparecerá y se procederá entonces al reconocimiento del ingreso. No obstante, cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya incluido entre los ingresos de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se procede a reconocerlo como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido.

Los ingresos de actividades ordinarias y los gastos, relacionados con una misma transacción o evento, se reconocerán de forma simultánea; este proceso se denomina habitualmente con el nombre de correlación de gastos con ingresos. Los gastos, junto con las garantías y otros costos a incurrir tras la entrega de los bienes, podrán ser medidos con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hayan sido cumplidas. No obstante, los ingresos de actividades ordinarias no pueden reconocerse cuando los gastos correlacionados no puedan ser medidos con fiabilidad; en tales casos, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se registrará como un pasivo.

Prestación de servicios

Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación final del periodo sobre el que se informa. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad, cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

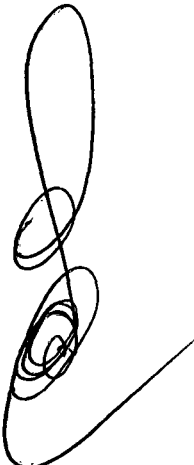
- 
- (a) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
 - (b) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
 - (c) el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
 - (d) los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad. (Véase también la SIC-27 *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento* y la SIC-31 *Ingresos—Permutas de Servicios de Publicidad*).

El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de realización de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de realización. Bajo este método, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en los periodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias con esta base suministrará información útil sobre la medida de la actividad de servicio y su ejecución en un determinado periodo. La NIC 11, exige también la utilización de esta base de reconocimiento

de los ingresos de actividades ordinarias. Los requerimientos de esa Norma son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y gastos asociados con una operación que implique prestación de servicios.

Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad. No obstante, cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya incluido entre los ingresos de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se procede a reconocerlo como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido.


Una entidad será, por lo general, capaz de hacer estimaciones fiables después de que ha acordado, con las otras partes de la operación, los siguientes extremos:

- 
- (a) los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca del servicio que las partes han de suministrar o recibir;
 - (b) la contrapartida del intercambio; y
 - (c) la forma y plazos de pago.

Normalmente, es también necesario para la entidad disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos. La entidad revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso de actividades ordinarias por recibir a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace de la operación de prestación no pueda ser estimado con fiabilidad.

El grado de realización de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Cada entidad usa el método que mide con más fiabilidad los servicios ejecutados. Entre los métodos a emplear se encuentran, dependiendo de la naturaleza de la operación:

- (a) la inspección de los trabajos ejecutados;
- (b) la proporción que los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o
- (c) la proporción que los costos incurridos hasta la fecha suponen sobre el costo total estimado de la operación, calculada de manera que sólo los costos que reflejen servicios ya ejecutados se incluyan entre los costos incurridos hasta la fecha y sólo los costos que reflejan servicios ejecutados o por ejecutar se incluyan en la estimación de los costos totales de la operación.



Ni los pagos a cuenta ni los anticipos recibidos de los clientes reflejan, forzosamente, el porcentaje del servicio prestado hasta la fecha.

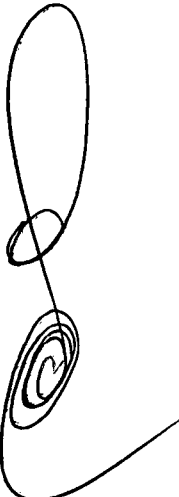
A efectos prácticos, en el caso de que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos, a lo largo de un periodo de tiempo especificado, los ingresos de actividades ordinarias se podrán reconocer de forma lineal a lo largo del intervalo de tiempo citado, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el porcentaje de realización en cada momento.

Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto de los actos, el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias se pospondrá hasta que el mismo haya sido ejecutado.

Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos de actividades ordinarias correspondientes deben

ser reconocidos como tales sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

Durante los primeros momentos de una transacción que implique prestación de servicios, se da a menudo el caso de que el desenlace de la misma no puede ser estimado de forma fiable. No obstante, puede ser probable que la entidad recupere los costos incurridos en la operación. En tal caso, se reconocerán los ingresos de actividades ordinarias solo en la cuantía de los costos incurridos que se espere recuperar. Dado que el desenlace de la transacción no puede estimarse de forma fiable, no se reconocerá ganancia alguna procedente de la misma.



Cuando el resultado final de una transacción no pueda estimarse de forma fiable, y no sea probable que se recuperen tampoco los costos incurridos en la misma, no se reconocerán ingresos de actividades ordinarias, pero se procederá a reconocer los costos incurridos como gastos del periodo. Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían la estimación fiable del correcto desenlace del contrato, se procederá a reconocer los ingresos de actividades ordinarias derivados, pero utilizando lo previsto en el párrafo 20, en lugar de lo establecido en el párrafo 26.


Intereses, regalías y dividendos

Los ingresos de actividades ordinarias derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos deben ser reconocidos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo 30, siempre que:

- (a) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y**
- (b) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda ser medido de forma fiable.**

Los ingresos de actividades ordinarias deben reconocerse de acuerdo con las siguientes bases:

- (a) los intereses deberán reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo, como se establece en la NIC 39, párrafos 9 y GA5 a GA8;**
- (b) las regalías deben ser reconocidas utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan; y**
- (c) los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.**



Quando se cobran los intereses de una determinada inversión, y parte de los mismos se han acumulado (o devengado) con anterioridad a su adquisición, se procederá a distribuir el interés total entre los periodos pre y post adquisición, procediendo a reconocer como ingresos de actividades ordinarias sólo los que corresponden al periodo posterior a la adquisición.

Las regalías se consideran acumuladas (o devengadas) de acuerdo con los términos del acuerdo en que se basan y son reconocidas como tales con este criterio, a menos que, considerando la sustancia del susodicho acuerdo, sea más apropiado reconocer los ingresos de actividades ordinarias derivados utilizando otro criterio más sistemático y racional.

Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad. No obstante, cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya incluido entre los ingresos de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se procede a reconocerlo como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido.

Las Normas Internacionales de Contabilidad N° 2 norma sobre el Tratamiento de las existencias por lo que transcribimos el texto completo:

1. Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto del periodo, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También suministra directrices sobre las fórmulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios.

2. Alcance

Esta Norma es de aplicación a todos los inventarios, excepto a:

- (a) las obras en curso, resultantes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (véase la NIC 11 Contratos de Construcción);
- (b) los instrumentos financieros (véase NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación y NIIF 9 Instrumentos Financieros); y

(c) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (véase la NIC 41 Agricultura).

3. Esta Norma no es de aplicación en la medición de los inventarios mantenidos por:

(a) Productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección, de minerales y de productos minerales, siempre que sean medidos por su valor neto realizable, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores industriales. En el caso de que esos inventarios se midan al valor neto realizable, los cambios en este valor se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.

(b) Intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, siempre que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta. En el caso de que esos inventarios se lleven al valor razonable menos costos de venta, los cambios en el importe del valor razonable menos costos de venta se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.

4. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (a) del párrafo 3 se miden por su valor neto realizable en ciertas fases de la producción. Ello ocurre, por ejemplo, cuando se han recogido las cosechas agrícolas o se han extraído los minerales, siempre que su venta esté asegurada por un contrato a plazo sea cual fuere su tipo o garantizada por el gobierno, o bien cuando existe un mercado activo y el riesgo de fracasar en la venta sea mínimo. Esos inventarios se excluyen únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

5. Los intermediarios que comercian son aquéllos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (b) del párrafo 3 se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo, y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio, o un margen de comercialización. Cuando esos inventarios se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta, quedarán excluidos únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.



Definiciones

6. Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

Inventarios son activos:


- (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- (c) en forma de materiales o suministros, para ser 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 la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

Valor razonable es el precio que sería percibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción no forzada entre participantes del mercado en la fecha de medición. (Véase la NIIF 13 Medición del Valor Razonable.)

7. El valor neto realizable hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios, en el curso normal de la operación. El valor razonable refleja el precio al que tendría lugar una

transacción ordenada para vender el mismo inventario en el mercado principal (o más ventajoso) para ese inventario, entre participantes de mercado en la fecha de la medición. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que el último no. El valor neto realizable de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta.



8. Entre los inventarios también se incluyen los bienes comprados y almacenados para su reventa, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para su reventa a sus clientes, y también los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para ser vendidos a terceros. También son inventarios los productos terminados o en curso de fabricación mantenidos por la entidad, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. En el caso de un prestador de servicios, tal como se describe en el párrafo 19, los inventarios incluirán el costo de los servicios para los que la entidad aún no haya reconocido el ingreso de actividades ordinarias correspondiente (véase la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias).

Medición de los inventarios

9. Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor.

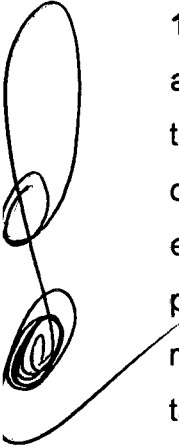
Costo de los inventarios

10. El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Costos de adquisición

11. El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente 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 para determinar el costo de adquisición.

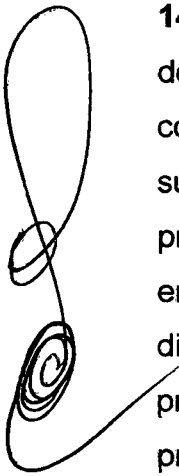
Costos de transformación



12. 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 parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos los 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. Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

13. 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 valoren los inventarios por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

A hand-drawn scribble consisting of several overlapping loops and swirls, located to the left of the text.

14. 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. Cuando los costos de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá el costo total, entre los productos, utilizando 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, o cuando se complete el proceso productivo. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor significativo.

Cuando este es el caso, se miden frecuentemente al valor neto realizable, deduciendo esa cantidad del costo del producto principal. Como resultado de esta distribución, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

Otros costos

15. Se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podrá ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la

producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.

16. Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, y por tanto reconocidos como gastos del periodo en el que 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 sean necesarios en el proceso productivo, previos 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 venta.

17. En la NIC 23 Costos por Préstamos, se identifican las limitadas circunstancias en las que los costos financieros se incluyen en el costo de los inventarios.

18. Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. Cuando el acuerdo contenga de hecho un elemento de financiación, como puede ser, por ejemplo, la diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de crédito y el importe pagado, este elemento se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación.

Costo de los inventarios para un prestador de servicios

19. En el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles.

La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de los inventarios, sino que se contabilizarán como gastos del periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios. Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos.

20. De acuerdo con la NIC 41 Agricultura, los inventarios que comprenden productos agrícolas, que la entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se medirán, para su reconocimiento inicial, por el valor razonable menos los costos de venta en el momento de su cosecha o recolección. Este será el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma.



Técnicas de medición de costos


21. Las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, podrán ser utilizados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado.

22. El método de los minoristas se utiliza 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 resulta impracticable usar otros métodos de

cálculo de costos. Cuando se emplea este método, el costo de los inventarios se determinará deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de los inventarios que se han marcado por debajo de su precio de venta original. A menudo se utiliza un porcentaje promedio para cada sección o departamento comercial.

Fórmulas de cálculo del costo

23. El costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales.



24. La identificación específica del costo significa que cada tipo de costo concreto se distribuye entre ciertas partidas identificadas dentro de los inventarios. Este es el tratamiento adecuado para los productos que se segregan para un proyecto específico, con independencia de que hayan sido comprados o producidos. Sin embargo, la identificación específica de costos resultará inadecuada cuando, en los inventarios, haya un gran número de productos que sean habitualmente intercambiables. En estas circunstancias, el método para seleccionar qué productos individuales van a permanecer en la existencia final, podría ser usado para obtener efectos predeterminados en el resultado del periodo.

25. El costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 23, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (the first-in, first-out (FIFO,) por sus siglas en inglés) o costo promedio ponderado. Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes.

26. Por ejemplo, dentro de la misma entidad, los inventarios utilizados en un segmento de operación pueden tener un uso diferente del que se da al mismo tipo de inventarios, en otro segmento de operación. Sin perjuicio de lo anterior, la diferencia en la ubicación geográfica de los inventarios (o en las reglas fiscales correspondientes) no es, por sí misma, motivo suficiente para justificar el uso de fórmulas de costo diferentes.

27. La fórmula FIFO, asume que los productos en inventarios comprados o producidos antes, serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en la existencia final serán los producidos o comprados más recientemente. Si se utiliza el método o 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. El promedio puede calcularse periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad.

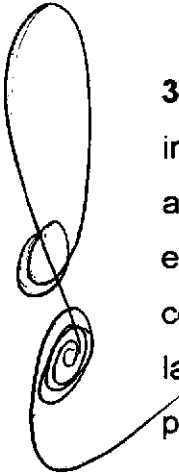


Valor neto realizable

28. El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, 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 costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.

29. Generalmente, la rebaja hasta alcanzar el valor neto realizable, se calcula para cada partida de los inventarios. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o

relacionadas. Este puede ser el caso de las partidas de inventarios 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 otras partidas de la misma 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 un segmento de operación determinado. Los prestadores de servicios acumulan, generalmente, sus costos en relación con 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.



30. 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 por el que se espera realizar los inventarios. Estas estimaciones tendrán en consideración las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos confirmen condiciones existentes al final del periodo.

31. 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 servicios, se basa en el precio que figura en el contrato. Si los contratos de ventas son por una cantidad inferior a la reflejada en inventarios, el valor neto realizable del exceso se determina sobre la base de los precios generales de venta. Pueden aparecer provisiones o pasivos contingentes por contratos de venta firmes que excedan las cantidades de productos en existencia, o bien de productos que vayan a obtenerse por contratos de

compra firmes. Estas provisiones o pasivos contingentes se tratarán contablemente de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

32. No se rebajarán las materias primas y otros suministros, mantenidos para su uso en la producción de inventarios, para situar su importe en libros por debajo del costo, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean 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 esa diferencia. En estas circunstancias, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

33. Se realizará una nueva evaluación del valor neto realizable en cada periodo posterior. Cuando las circunstancias, que previamente causaron la rebaja, hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor neto realizable como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá 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 existencia, que se lleva al valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta, está todavía en inventario de un periodo posterior y su precio de venta se ha incrementado.

Reconocimiento como un gasto

34. Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las

demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios, que hayan sido reconocidos como gasto, en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.

35. El costo de ciertos inventarios puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios que se emplean como componentes de los trabajos realizados, por la entidad, para los elementos de propiedades, planta y equipo de propia construcción. Los inventarios asignados a otros activos de esta manera, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos.


Información a revelar

36. En los estados financieros se revelará 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 importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;
- (c) el importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta;
- (d) el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo;
- (e) el importe de las rebajas de valor de los inventarios que se ha reconocido como gasto en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;
- (f) el importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se ha reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por inventarios en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;

- (g) las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor, de acuerdo con el referido párrafo 34; y
- (h) el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas.

37. La información acerca del importe en libros de las diferentes clases de inventarios, así como la variación de dichos importes en el periodo, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados. Los inventarios de un prestador de servicios pueden ser descritos como trabajos en curso.



38. El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo, denominado generalmente costo de las ventas, comprende los costos previamente incluidos en la medición de los productos que se han vendido, así como los costos indirectos no distribuidos y los costos de producción de los inventarios por importes anómalos. Las circunstancias particulares de cada entidad podrían exigir la inclusión de otros costos, tales como los costos de distribución.

39. Algunas entidades adoptan un formato para la presentación del resultado del periodo donde presentan importes diferentes a la cifra de costo de los inventarios que ha sido reconocida como gasto durante el periodo. Según este formato, una entidad presentará un análisis de los gastos mediante una clasificación basada en la naturaleza de estos gastos. En este caso, la entidad revelará los costos reconocidos como gastos de materias primas y consumibles, costos de mano de obra y otros costos, junto con el importe del cambio neto en los inventarios para el periodo.

Fecha de vigencia

40. Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

40A [Eliminado]

40B La NIIF 9 emitida en octubre de 2010, modificó el párrafo 2(b) y eliminó el párrafo 40A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9 emitida en octubre de 2010.

40C La NIIF 13, emitida en mayo de 2011 modificó la definición de valor razonable del párrafo 6 y modificó el párrafo 7. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

Derogación de otros Pronunciamientos

41. Esta Norma deroga la NIC 2 Inventarios (revisada en 1993).

42. Esta Norma deroga la SIC-1 Uniformidad—Diferentes Fórmulas para el Cálculo del Costo de los Inventarios.



V. MATERIALES Y METODOS

5.1 Materiales:

Los materiales utilizados son encuestas, formatos, Etc.

5.2 Población:

Se tomó como referencia las empresas existentes en la Capital por ser las más representativas, la muestra se calculó del siguiente modo:

$$n = \frac{Z^2 (p) (q)}{E^2}$$

Dónde:

Z = Limite de Confianza

P = Probabilidad de aciertos

q = Probabilidad de fracasos

E = Nivel de precisión

Variables:

$$Z = 1.96$$

$$P = 0.60$$

$$Q = 0.40$$

$$E = 0.05$$

Desarrollando:

$$n = \frac{(1.96)^2 (0.60) (0.40)}{(0.05)^2}$$

$$n = \frac{3.8416 \times 0.24}{0.0025}$$

$$n = 369$$

La muestra preliminar o inicial es de 369, el nivel de precisión es de 5% y se transforma en proporciones (0.5) cuando p y q representan esta condición como el tamaño de la población es de 160 empresas, tenemos necesariamente que utilizar el factor de corrección finito tomando como referencia la muestra inicial (369) para la cual aplicamos la siguiente fórmula:

$$h_0 = \frac{h}{1 + \frac{n-1}{N}}$$

Dónde:

n = valor de la muestra inicial (preliminar)

h_0 = muestra ajustada

N = población

Dando valores tenemos:

$$h_0 = \frac{369}{1 + \frac{369-1}{160}} = \frac{369}{1 + 2.3} = 112$$

5.3 Técnicas de recopilación de datos:

Se ha utilizado encuestas para corroborar la hipótesis planteada en diferentes Instituciones de la Capital Perú sobre la base de las siguientes preguntas.

1. ¿Los estados financieros son utilizados para la toma de decisiones?
2. ¿Las Existencias están valuadas razonablemente?
3. ¿Los costos son utilizados adecuadamente para la toma de decisiones?
4. ¿En qué medida se utilizan los Estados Financieros para la Toma de decisiones?



5.4 Técnicas Estadísticas:

Por el tipo de investigación, se ha utilizado los porcentajes debido al tipo de investigación realizado cuyos resultados se muestran posteriormente.

VI. RESULTADOS

6.1 Análisis de la encuesta realizada.

El resultado de la encuesta realizada a de 112 empresas son las siguientes:

Cuadro N° 6.1.1

Preguntas \ Respuestas	1	2	3	4
Importante	40	35	35	20
Regular	30	25	25	50
No es utilizado	20	30	20	30
Otros	22	22	22	12

Leyenda:

1. ¿Los estados financieros son utilizados para la toma de decisiones?
2. ¿Las Existencias están valuadas razonablemente?
3. ¿Los estados financiera reflejan la real situación financiera ?
4. ¿En qué medida se utilizan los Estados Financieros para la Toma de decisiones?

De esta encuesta se desprende lo siguiente:

1. Los estados financieros no son utilizados, generalmente, para la toma de decisiones.
2. Las existencias en muchos casos no son valuados razonablemente.
3. Los Estados financieros no reflejan la real situación financiera.
4. Por consiguiente los estados financieros no son tomados en cuenta para la toma de decisiones.

6.2 Análisis de práctico

CUADRO 6.2.1

INDUSTRIAS WILLY BUSCH S.A.
Balance General (Al 31 de Diciembre del 2014)
Expresado en moneda nacional

ACTIVO	
ACTIVO CORRIENTE	
	IMPORTE
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	10,000
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES (NETO)	3,000
OTRAS CTAS. POR COBRAR A PARTES RELACIONADAS	1,000
OTRAS CUENTAS POR COBRAR	2,000
EXISTENCIAS	5,000
GASTOS CONTRATADOS POR ANTICIPADO	2,000
OTROS ACTIVOS	3,000
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	26,000
ACTIVO NO CORRIENTE	
INMUEBLE MAQUINARIA Y EQUIPO(NETO)	32,000
ACTIVOS INTANGIBLES	
OTROS ACTIVOS	2,000
TOTAL ACTIVO NO CTE	34,000
TOTAL ACTIVO	60,000

PASIVO	
PASIVO CORRIENTE	
	IMPORTE
OBLIGACIONES FINANCIERAS	10,000
CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES	20,000
CUENTAS POR PAGAR A PARTES RELACIONADAS	1,000
IMPUESTO A LA RENTA Y PART. CORRIENTES	3,000
OTRAS CUENTAS POR PAGAR	2,000
TOTAL PASIVO CTE	36,000
PASIVO NO CORRIENTE	
OBLIGACIONES FINANCIERAS NO CTE	4,000
TOTAL PASIVO NO CTE	4,000
PATRIMONIO	
CAPITAL	10,000
RESERVAS LEGALES	3,000
RESULTADOS ACUMULADO	0
RESULTADO DEL EJERCICIO ANTES DE IMP Y PART.	7,000
TOTAL PATRIMONIO	20,000
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	60,000

CUADRO 6.2.2

INDUSTRIAS WILLY BUSCH S.A.

**ESTADO DE GANANCIAS Y PERDIDAS
PERIODO ENERO-DIC. 2014**

CONCEPTO	SI.
VENTAS NETAS	200,000
COSTO DE VENTAS	150,000
UTILIDAD BRUTA	350,000
GASTOS DE VENTA	(180,000)
GASTOS DE ADMINISTRACION	(164,000)
OTROS INGRESOS	5,000
OTROS GASTOS	(10,000)
UTILIDAD OPERATIVA	1,000
INGRESOS FINANCIEROS	10,000
GASTOS FINANCIEROS	(4,000)
RESULTADO ANTES DE PART. E IMPUESTO	7,000
PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES	
IMPUESTO A LA RENTA	
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO	7,000

CUADRO 6.2.3

INDICES DE LIQUIDEZ

Evalúan la capacidad de la empresa para atender sus compromisos de corto plazo. La falta de liquidez supone la capacidad de la empresa para hacer frente a sus obligaciones corrientes.

CONCEPTO	FORMULA	dic-14
LIQUIDEZ	$\frac{\text{ACTIVO CORRIENTE}}{\text{PASIVO CORRIENTE}}$	0.72

Esto quiere decir que la empresa tiene recursos de 0,72 por cada sol de deuda situación que nos indica que estamos en una situación crítica a nivel de liquidez.

CUADRO 6.2.4

DATOS

Las existencias que se tiene en Stock corresponde a una importación cuyo valor es bastante menor a lo que en el mercado nacional se ofrece.

VALOR NETO DE REALIZACION

Precio actual	25,000.00
Gatos relacionados con la venta	-5,000.00
VALOR NETO DE REALIZACION	20,000.00

Costo Histórico 5,000.00

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Tomando en cuenta que el valor neto de realización es de 20,000 no obstante que el costo histórico es de 5,000 soles nosotros plantemos para fines internos y debido a la realidad de la empresa y a las circunstancias el valor debe quedar valuado a S/.20,000.00.

Por otro lado esto debe ser abonado a una cuenta de ingresos debido a que esta mercadería rota en un corto plazo.

CUADRO 6.2.5

**INDUSTRIAS WILLY BUSCH S.A.
BALANCE GENERAL (AL 31 DE DIC. DE 2014)**

(Expresado en Moneda Nacional: S/.)

ACTIVO	
ACTIVO CORRIENTE	
	IMPORTE
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	10,000
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES (NETO)	3,000
OTRAS CTAS POR COBRAR A PARTES RELACIONADAS	1,000
OTRAS CUENTAS POR COBRAR	2,000
EXISTENCIAS	20,000
GASTOS CONTRATADOS POR ANTICIPADO	2,000
OTROS ACTIVOS	3,000
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	41,000
ACTIVO NO CORRIENTE	
INMUEBLE MAQUINARIA Y EQUIPO(NETO)	32,000
ACTIVOS INTANGIBLES	
OTROS ACTIVOS	2,000
TOTAL ACTIVO NO CTE	34,000
TOTAL ACTIVO	75,000

PASIVO	
PASIVO CORRIENTE	
	IMPORTE
OBLIGACIONES FINANCIERAS	10,000
CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES	20,000
CUENTAS POR PAGAR A PARTES RELACIONADAS	1,000
IMPUESTO A LA RENTA Y PART. CORRIENTES	3,000
OTRAS CUENTAS POR PAGAR.	2,000
TOTAL PASIVO CTE	36,000
PASIVO NO CORRIENTE	
OBLIGACIONES FINANCIERAS NO CTE	4,000
TOTAL PASIVO NO CTE	4,000
PATRIMONIO	
CAPITAL	10,000
RESERVAS LEGALES	3,000
RESULTADOS ACUMULADO	0
RESULTADO DEL EJERCICIO ANTES DE IMP Y PART.	22,000
TOTAL PATRIMONIO	35,000
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	75,000

CUADRO 6.2.6

INDUSTRIAS WILLY BUSCH S.A.

**ESTADO DE GANANCIAS Y PERDIDAS
PERIODO ENERO-DIC. 2014**

CONCEPTO	\$.
VENTAS NETAS	200,000
COŚTO DE VENTAS	150,000
UTILIDAD BRUTA	350,000
GASTOS DE VENTA	(180,000)
GASTOS DE ADMINISTRACION	(164,000)
OTROS INGRESOS	20,000
OTROS GASTOS	(10,000)
UTILIDAD OPERATIVA	16,000
INGRESOS FINANCIEROS	10,000
GASTOS FINANCIEROS	(4,000)
RESULTADO ANTES DE PART. E IMPUESTO	22,000
PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES	
IMPUESTO A LA RENTA	
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO	22,000

CUADRO 6.2.7

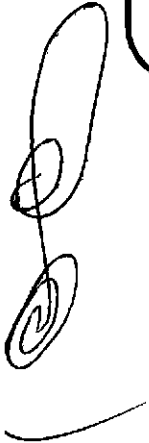
INDICES DE LIQUIDEZ

Evalúan la capacidad de la empresa para atender sus compromisos de corto plazo.

La falta de liquidez supone la capacidad de la empresa para hacer frente a sus obligaciones corrientes.

CONCEPTO	FORMULA	dic-14
LIQUIDEZ	$\frac{\text{ACTIVO CORRIENTE}}{\text{PASIVO CORRIENTE}}$	1.14

Esto quiere decir que la empresa tiene recursos de 1.14 por cada sol de deuda situación que nos indica que estamos en una situación mucho mejor que el escenario anterior.



VII. DISCUSIÓN

De acuerdo a los resultados de la encuesta podemos confirmar que los usuarios de los Estados Financieros no utilizan para la toma de decisiones ya que éstos no reflejan la real situación financiera de las empresas. Los Estados Financieros se ven distorsionados porque sus principales elementos que lo componen no están valuados adecuadamente, uno de estos elementos son las existencias.

Tal como hemos presentado en el caso práctico, una valuación adecuada de las existencias puede variar en forma muy importante la situación financiera de las empresas del Perú.

Si bien es cierto que la NIC 2 indica una metodológica para valuar las existencias al Valor Neto de Realización o costo el menor, esta no siempre debe ser aceptado en todo los casos.

Puede darse el caso que dichas mercaderías lo compre en oferta a un costo muy bajo, por otro lado el mercado me garantiza un mayor precio por lo tanto la realidad económica se impone para valuar dicha mercadería por encima de su valor en libros.

Por otro lado la contrapartida a utilizarse deberán ser los ingresos debido a que esta mercadería se tiene la intencionalidad de vender en el corto plazo de lo contrario deberá ser contabilizado a ingresos no realizados.

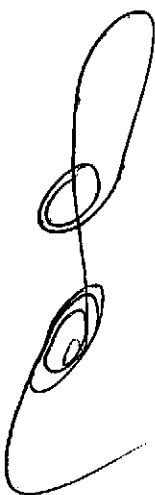
En consecuencia, deberos afirmar lo siguiente:

CONCLUSIONES:

1. Los Estados Financieros no son utilizados por la mayoría de los usuarios para la toma de decisiones.
2. Los principales elementos no están valuados adecuadamente.
3. Las existencias deben valuarse al VNR sin interesar el valor del costo.
4. La situación financiera de las empresas mejoran debido a una mejor valuación de sus elementos.

VIII. REFERENCIALES

- CABALLERO BUSTAMENTE, **Normas Internacionales de Contabilidad**. 2104
- CONGRESO NACIONAL DE CONTADORES PUBLICOS DEL PERU. XX Congreso Nacional de Contadores Públicos del Perú, trabajo presentado por el CPC. Walter Caballero Montañez.2010.
- CONSEJO NORMATIVO DE CONTABILIDAD, **Normas Internacionales de Contabilidad**. 2013
- FEDERACION INTERNANCIONAL DE CONTABILIDAD (IFAC), **Pronunciamiento de la Práctica Profesional de la Contabilidad Gerencial**. 2014
- FERRER Alejandro, **formulación y análisis de Estados Financieros. Asesores gráficos**, Lima 1988.
- FLORES, Jaime, **Estados Financieros**, Lima 2000.
- IVAN PASCO, **Business Modeling** . ediciones Peisa S.A.C 2006.
- KAPLAN, Robert; MALLO Carlos. MELEN SYLVIA . Jiménez Carlos. **Contabilidad de Costos y Estrategias de Gestión**, Madrid. Prentice may, Iberia 2000.
- LANDON, KENNTH, Jane. **Sistema de información gerencial**. México Prentice Hall 2001.
- SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE MERCADO DE VALORES. **Manual para la presentación de Estados Financieros – SMV 2010**



IX. APENDICE

El resultado de la encuesta realizada a de 112 empresas son las siguientes:

Preguntas \ Respuestas	1	2	3	4
Importante	40	35	35	20
Regular	30	25	25	50
No es utilizado	20	30	20	30
Otros	22	22	22	12

Leyenda:

5. ¿Los estados financieros son utilizados para la toma de decisiones?
6. ¿Las Existencias están valuadas razonablemente?
7. ¿Los estados financiera reflejan la real situación financiera ?
8. ¿En qué medida se utilizan los Estados Financieros para la Toma de decisiones?

De esta encuesta se desprende lo siguiente:

5. Los estados financieros no son utilizados, generalmente, para la toma de decisiones.
6. Las existencias en muchos casos no son valuados razonablemente.
7. Los Estados financieros no reflejan la real situación financiera.
8. Por consiguiente los estados financieros no son tomados en cuenta para la toma de decisiones.

MATRIZ DE CONSISTENCIA

Problemas	Objetivos	Hipótesis	Variables	Indicadores	Instrumentos de recopilación de información	Informantes
<p>Problemas Principal</p> <p>¿De qué manera la medición posterior de los inventarios al Valor Neto de Realización sean estos ajustes mayores o menores al valor en libros es útil para la toma de decisiones?</p>	<p>Objetivos Principal</p> <p>Determinar que la medición posterior de los inventarios al Valor Neto de Realización, sea menor o mayor al valor en libros, mejora la toma de decisiones empresariales desde el punto de vista Gerencial.</p>	<p>Hipótesis Principal</p> <p>La medición posterior de los Inventarios al VNR optimiza información para la toma de decisiones.</p>	<p>X: La medición Posterior de los Inventarios al VNR a valores mayores a los registrados en libros.</p> <p>Y: Optimización de información para toma de decisiones.</p>	<p>X1-Comparación valores mayores al Valor en libros.</p> <p>X2-Comparación Valores menores a Valores en libros</p> <p>Y1. Mejora toma de decisiones.</p> <p>Y2. Mejora Toma de decisiones.</p>	<p>ENCUESTAS</p>	
<p>Problemas Especifico N°1</p> <p>¿De qué manera el ajuste mayor al VNR incide en la toma de decisiones?</p>	<p>Objetivos Especifico N°1</p> <p>Determinar que el Ajuste mayor de los inventarios al Valor Neto de Realización mejora la toma de decisiones desde el punto de vista Gerencial.</p>	<p>Hipótesis Secundaria N°1</p> <p>La medición posterior de los inventarios al VNR mayores al valor en libros optimiza la información para la toma de decisiones.</p>	<p>X: Medición posterior mayores al VNR mayores a los valores en libros.</p> <p>Y: Mejora toma de decisiones</p>	<p>X1: Comparación a Valores Mayores a valores en libros</p> <p>X2: Comparación a valores menores a valores en libros.</p> <p>Y1:Ratos de Liquidez</p> <p>Y2:Ratos de Gestión.</p>	<p>ENCUESTAS</p>	