



## **FUNDAMENTOS DE CONTABILIDAD**

**LII 524**

**PROFESOR: MTRO. ALEJANDRO SALAZAR GUERRERO**

## **1. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DE LA CONTABILIDAD**

- 1.1. Concepto, objetivo y clasificación
- 1.2. Antecedentes históricos
- 1.3. La contabilidad financiera, administrativa y fiscal
- 1.4. Elementos y fases del proceso contable

## **2. NORMATIVIDAD DE LA CONTABILIDAD**

- 2.1. Marco conceptual de las normas de información contable y financiera
- 2.2. Estructura de las normas de información contable y financiera
- 2.3. Postulados básicos
- 2.4. Necesidades de los usuarios de la información

## **3. ESTUDIO DE LA CUENTA**

- 3.1. Concepto y elementos de la cuenta
- 3.2. Los saldos, deudores y acreedores
- 3.3. Las reglas del cargo y del abono
- 3.4. Cuentas de balance y resultados
- 3.5. El catálogo de cuentas y la guía contabilizadora
- 3.6. Registro de operaciones

## **4. ESTUDIO DEL ESTADO DE RESULTADOS**

- 4.1. Los ingresos
- 4.2. Los costos
- 4.3. Los gastos
- 4.4. Presentación del estado en una empresa de servicios
- 4.5. Estudio del registro de mercancías
  - 4.5.1. Procedimiento global
  - 4.5.2. Procedimiento analítico
  - 4.5.3. Procedimiento de inventarios perpetuos
  - 4.5.4. Métodos de valuación de inventarios
- 4.6. Presentación del estado en una empresa comercial

## **5. REGISTRO BÁSICO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)**

- 5.1. Antecedentes
- 5.2. IVA acreditable y trasladado
- 5.3. Cuentas que se emplean para su registro
- 5.4. Práctica del registro contable

## 4. ESTUDIO DEL ESTADO DE RESULTADOS

### 4.1. Los ingresos

Los puntos principales que preocupan en la contabilidad de los ingresos aparecen tratados a continuación:

Es mucha la atención que gira en torno del momento del reconocimiento, ya que se ha demostrado que el mismo tiene máximo interés en la práctica. Esto ira seguido de una presentación y exposición del reconocimiento de los ingresos.

Definición.

Los ingresos al igual que la utilidad, constituyen un concepto fluido, y a base del dinero podría definírseles como la realización productiva del producto neto de una entidad, el ingreso se define como la expresión monetaria de las mercancías de una entidad, el ingreso se debe definir como la expresión monetaria de las mercancías creadas o de los servicios prestados, la definición que dice que los ingresos son resultado de la venta de mercancías resulta indebidamente restringida.

Los ingresos también se han definido como aumento del activo neto, o como un aflujo de activo resultante de la producción o entrega de mercancías o de las prestaciones de servicios.

La expresión " realización productiva " incluye lo que a menudo se denomina " actividades no de operación de la entidad " los resultados de estas actividades ( intereses, dividendos, precios de arrendamientos) quedan incluidos en la definición del ingreso.

Se ha definido el ingreso como excluyendo las ganancias dimanantes de la venta, el intercambio o la conversión de elementos del activo distintos a las mercancías en existencias ( inventarios)

Lo que realmente se contabiliza es sola la ganancia en un supuesto que no se considere que el monto bruto o precio de venta recibido sea el indicador de un logro de la entidad, tal como son los demás elementos que se incluyen en el ingreso, según la opinión de la comisión de principios contables, son partidas extraordinarias que deben aparecer en su monto de ingreso, ya neto de impuestos aplicables, para que se llegue a una utilidad neta y por lo tanto son implícitamente elementos de los ingresos.

Medición de los ingresos

El mejor modo de medir los ingresos de una entidad es aplicando el valor intermedio de cambio de los artículos o servicios que los han producido. En la practica corriente, el ingreso se contabiliza, típicamente el precio al que se ha llegado en el convenio con el cliente, pero este precio mide el valor de intercambio y el ingreso implicado, solamente cuando el efectivo se recibe de inmediato, e incluso en ese ultimo caso quizás se necesite algún otro ajuste por bonificaciones y márgenes esperados.

En la práctica real, generalmente se hace caso omiso del descuento de promesas de pago de sumas futuras debido a que:

I. Se plantea la pregunta acerca de cuál habrá de ser el tipo de interés que debe aplicarse.

II. Puesto que intervienen promesas a corto plazo, es probablemente que las cantidades carezcan de importancia.

III. Incluso si el interés implícito tiene importancia sus efectos en la utilidad periódica es posible que no la tenga, puesto que el proceso del descuento implica, en gran medida, una reclasificación de los ingresos entre ingresos por venta de productos e ingresos por intereses, lo que quizás no sea una información importante.

El ingreso se mide valorando el elemento activo que se recibe y el valor de un elemento del activo lo constituyen sus ingresos netos esperados tras haberles hecho el descuento adecuado por intereses y factores de probabilidad. Puestos que los descuentos de contado, bonificaciones y otras concesiones disminuyen el aflujo esperado de efectivo, disminuyen también el valor del elemento del activo.

Cuando una cantidad funciona puramente como una agencia de cobros, tal como es el caso de los costos adelantados por fletes o por impuestos pagados, los servicios así proporcionados no son los de la entidad.

Momento del reconocimiento del ingreso

Dicho en otras palabras se les puede denominar: obtención y realización del mismo.

Proceso de obtención.

Todas las actividades de una entidad se emprenden para que produzcan ingresos, aunque corrientemente se les reconozca sólo en el momento de la venta del producto creado. Como resultado de ello, se da por sentado que el ingreso se ha logrado con el transcurso del tiempo, a medida que los diversos factores de la producción se conjunta para que se cree un producto o se preste un servicio.

De igual modo cabe aceptar la idea de que el valor de cambio se crea a medida que un producto va avanzando a lo largo de una línea de montaje de una empresa grande y complicada hasta que sale materialmente terminado por el final de la línea.

Puede haber disponibles medidas satisfactorias del ingreso cuando una división un producto hecho por la primera y la segunda de estas divisiones utilizan el producto para armar otro al que venderá a gente ajena a la entidad.

Cuando se reconocen ingresos a medida que la producción va avanzando se sienta el supuesto, a menos que existan pruebas en contrario de que todos los costos en los que se incurren producen cantidades iguales de ingreso.

En entidades más pequeñas, con una sola división o una sola instalación fabril, típicamente el contador se niega a reconocer ingreso alguno sino hasta que se ha determinado sustancialmente todas las actividades necesarias para la producción.

Pero la actividad relacionada con estos ingresos queda eliminada en la preparación de los estados financieros consolidados, si el producto no se ha vendido a terceros.

Realización:

La realización es, sin duda alguna, uno de los principios más importantes de la contabilidad. Por desdicha no existe un consenso acerca de su significado exacto y del grado en que ha de aplicársela.

1. Carece de precisión analítica.
2. Porque el hincapié que hace en el acto de la venta está en conflicto con el postulado de la continuidad de la actividad de la empresa.
3. Su aplicación quizás asigne ingresos a un ejercicio equivocado.

En dicha publicación, se sostiene que el significado de realización es:

"Un cambio en un elemento del activo o del pasivo que ha llegado a ser suficientemente definido y objetivo para que justifique su reconocimiento en las cuentas ", todos estos cambios han de analizarse por lo que respecta a su fuente y si guardan relación con el producto o la entidad, se les reconoce como ingreso.

Sin embargo probablemente se obtuviese una imagen más exacta de la actividad económica si se hiciera hincapié en elementos conmensurables del activo más bien que en el activo líquido.

El hecho de sostener que la realización implica participación en una transacción de mercado veda a todos la contabilización de un valor de mercado, salvo a quienes toman parte en la transacción que lo establece.

Así pues, desde el punto de vista del contador en ejercicio, la realización no es un principio universal, es una orientación general, que exige determinadas excepciones.

Pero la constante negativa del contador en ejercicio a reconocer como ingresos al aumento definido y objetivo del valor de títulos comercializables parece estar justificado solamente si la interpretación que sé de a la palabra " definido " es que significa " permanente".

#### 4.2. Los costos

Todo negocio, consiste básicamente en satisfacer necesidades y deseos del cliente vendiéndole un producto o servicio por más dinero de lo que **cuesta** fabricarlo.

La ventaja que se obtiene con el precio, se utiliza para cubrir los **costos** y para obtener una **utilidad**.

La mayoría de los empresarios, principalmente de pequeñas empresas definen sus precios de venta a partir de los precios de sus competidores, sin saber si ellos alcanzan a cubrir los costos de sus empresas. La consecuencia inmediata derivada de ésta situación es que los negocios no prosperan. Conocer los costos de la empresa es un elemento clave de la correcta gestión empresarial, para que el esfuerzo y la energía que se invierte en la empresa den los frutos esperados.

Por otra parte, no existen decisiones empresariales que de alguna forma no influyan en los costos de una empresa. Es por eso imperativo que las decisiones a tomarse tengan la suficiente calidad, para garantizar el buen desenvolvimiento de las mismas.

Para evitar que la eficacia de estas decisiones no dependa únicamente de la buena suerte, sino más bien, sea el resultado de un análisis de las posibles consecuencias, cada decisión debe ser respaldada por tres importantes aspectos:

1. Conocer cuáles son las consecuencias técnicas de la decisión.
2. Evaluar las incidencias en los costos de la empresa.
3. Calcular el impacto en el mercado que atiende la empresa.

Como se ve, el cálculo de costo es uno de los instrumentos más importantes para la toma de decisiones y se puede decir que no basta con tener conocimientos técnicos adecuados, sino que es necesario considerar la incidencia de cualquier decisión en este sentido y las posibles o eventuales consecuencias que pueda generar.

El cálculo de costo, por ende, es importante en la planificación de productos y procesos de producción, la dirección y el control de la empresa y para la determinación de los precios.

### **Los objetivos de los empresarios**

Toda empresa, cualquiera sea su naturaleza, persigue una serie de objetivos que orientan su actividad y ordenan el camino de sus acciones.

Estos objetivos son de diversa característica y marcan el perfil y la visión del negocio; como por ejemplo:

- a. Obtener dinero
- b. Desarrollarse
- c. Mantenerse en el tiempo
- d. Alcanzar nuevos mercados
- e. Tener productos y servicios de buena calidad
- f. Prestar servicio eficientes
- g. Lograr la fidelidad de los clientes

Uno de los objetivos empresariales más importantes a lograr es la "rentabilidad", sin dejar de reconocer que existen otros tan relevantes como crecer, agregar valor a la empresa, etc. Pero sin rentabilidad no es posible la permanencia de la empresa en el mediano y largo plazo.

Cuando se analizan los Costos, ambos temas - costos y rentabilidad - tienen muchos puntos en común.

Rentabilidad es sinónimo de ganancia, utilidad, beneficio y lucro.

Para que exista rentabilidad "positiva", los ingresos tienen que ser mayores a los egresos. Lo que equivale a decir que los ingresos por ventas son superiores a los costos.

Sin rentabilidad es imposible pensar en inversiones, mejorar los ingresos del personal, obtener préstamos, crecer, retribuir a los dueños o accionistas, soportar situaciones coyunturales difíciles, etc.

### **Aplicaciones del cálculo de costos**

El Cálculo de Costos se integra al sistema de informaciones indispensables para la gestión de una empresa.

El análisis de los costos empresariales es sumamente importante, principalmente desde el punto de vista práctico, puesto que su desconocimiento puede acarrear riesgos para la empresa, e incluso, como ha sucedido en muchos casos, llevarla a su desaparición.

Conocer no sólo que pasó, sino también dónde, cuándo, en qué medida (cuánto), cómo y por qué pasó, permite corregir los desvíos del pasado y preparar una mejor administración del futuro.

Esencialmente se utiliza para realizar las siguientes tareas:

- Sirve de base para calcular el precio adecuado de los productos y servicios.
- Conocer qué bienes o servicios producen utilidades o pérdidas, y en que magnitud.
- Se utiliza para controlar los costos reales en comparación con los costos predeterminados: (comparación entre el costo presupuestado con el costo realmente generado, post-cálculo).
- Permite comparar los costos entre:
  - Diferentes departamentos de la empresa
  - Diferentes empresas
  - Diferentes períodos
- Localiza puntos débiles de una empresa.
- Determina la parte de la empresa en la que más urgentemente se debe realizar medidas de racionalización.
- Controla el impacto de las medidas de racionalización realizadas.
- Diseñar nuevos productos y servicios que satisfagan las expectativas de los clientes y, al mismo tiempo, puedan ser producidos y entregados con un beneficio.
- Guiar las decisiones de inversión.
- Elegir entre proveedores alternativos.
- Negociar con los clientes el precio, las características del producto, la calidad, las condiciones de entrega y el servicio a satisfacer.
- Estructurar unos procesos eficientes y eficaces de distribución y servicios para los segmentos objetivos de mercado y de clientes.
- Utilizar como instrumento de planificación y control.

### **Concepto de costo**

**Costo** es el sacrificio, o esfuerzo económico que se debe realizar para lograr un objetivo.

Los objetivos son aquellos de tipo operativos, como por ejemplo: pagar los sueldos al personal de producción, comprar materiales, fabricar un producto, venderlo, prestar un servicio, obtener fondos para financiarnos, administrar la empresa, etc.

Si no se logra el objetivo deseado, decimos que tenemos una **pérdida**.

La mercadería que se deteriora por contaminación y queda inutilizada, es una pérdida; porque, a pesar del esfuerzo económico no tiene un objetivo determinado.

También es necesario precisar algunos conceptos que se utilizan para definir y caracterizar aspectos relacionados con el tema que estamos analizando. Por ejemplo: **Desembolso, Amortizaciones e Inversión**.

El **costo** es fundamentalmente un concepto económico, que influye en el resultado de la empresa.

El **desembolso** es un concepto de tipo financiero, que forma parte del manejo de dinero. Su incidencia está relacionada con los movimientos (ingresos y egresos) de caja o tesorería.

Uno puede comprar un insumo mediante un pago en dinero (erogación), pero hasta que ese insumo no sea incorporado al producto que se elabora y luego se vende, no constituye un costo. Es un desembolso.

Hay bienes que se compran y que se utilizan en el sistema productivo, pero que no se incorporan al producto como insumo, sino que se utilizan durante un tiempo para ayudar en su elaboración. Por ejemplo: maquinarias, equipos, instalaciones, bienes de uso, etc.

A estos bienes se les practica lo que se denomina **amortización** o **depreciación**, por un importe que está relacionado con su vida útil, el desgaste, la obsolescencia técnica, etc.; y se carga dicho importe en forma proporcional al producto. Esto constituye un costo, aunque el desembolso se hizo en el pasado.

La compra de una máquina o de una herramienta de trabajo generalmente demanda un fuerte desembolso inicial que, si fuera tenido en cuenta en ese momento para calcular los costos produciría una fuerte distorsión en los mismos.

El método de la amortización evita ese problema, porque distribuye el gasto inicial a lo largo de todo el período de vida útil del equipo.

Por ejemplo:

Valor de compra de una máquina: \$ 30.000

Vida útil estimada: 5 años

Si queremos averiguar cuál es la amortización mensual para el cálculo de costos, tenemos:

Amortización anual ( $30.000 \div 5$  años), igual a: \$ 6.000 por año

Amortización mensual ( $6.000 \div 12$  meses), igual a: **\$ 500 por mes**

En la práctica la amortización es el dinero que debemos ir reservando para la renovación de la máquina cuando se agote su vida útil.

La **inversión** es el costo que se encuentra a la espera de la actividad empresarial que permitirá con el transcurso del tiempo, conseguir el objetivo deseado.

Las inversiones en Equipos, Instalaciones, Muebles y Útiles, etc.; tendrán su incidencia en los costos mediante el cálculo de las depreciaciones que se realicen a lo largo de su vida útil.

## **Tipos de costos**



Es necesario clasificar los costos de acuerdo a categorías o grupos, de manera tal que posean ciertas características comunes para poder realizar los cálculos, el análisis y presentar la información que puede ser utilizada para la toma de decisiones.

## 1. **Clasificación según la función que cumplen**

### a. **Costo de Producción**

Son los que permiten obtener determinados bienes a partir de otros, mediante el empleo de un proceso de transformación. Por ejemplo:

- Costo de la materia prima y materiales que intervienen en el proceso productivo
- Sueldos y cargas sociales del personal de producción.
- Depreciaciones del equipo productivo.
- Costo de los Servicios Públicos que intervienen en el proceso productivo.
- Costo de envases y embalajes.
- Costos de almacenamiento, depósito y expedición.

### b. **Costo de Comercialización**

Es el costo que posibilita el proceso de venta de los bienes o servicios a los clientes. Por ejemplo

- Sueldos y cargas sociales del personal del área comercial.
- Comisiones sobre ventas.
- Fletes, hasta el lugar de destino de la mercadería.
- Seguros por el transporte de mercadería.
- Promoción y Publicidad.
- Servicios técnicos y garantías de post-ventas.

### c. **Costo de Administración**

Son aquellos costos necesarios para la gestión del negocio. Por ejemplo:

- Sueldos y cargas sociales del personal del área administrativa y general de la empresa
- Honorarios pagados por servicios profesionales.
- Servicios Públicos correspondientes al área administrativa.
- Alquiler de oficina.
- Papelería e insumos propios de la administración

### d. **Costo de financiación**

Es el correspondiente a la obtención de fondos aplicados al negocio. Por ejemplo:

- Intereses pagados por préstamos.
- Comisiones y otros gastos bancarios.
- Impuestos derivados de las transacciones financieras.

## 2. Clasificación según su grado de variabilidad

Esta clasificación es importante para la realización de estudios de planificación y control de operaciones. Está vinculado con las variaciones o no de los costos, según los niveles de actividad.

### a. Costos Fijos

Son aquellos costos cuyo importe permanece constante, independiente del nivel de actividad de la empresa. Se pueden identificar y llamar como costos de "mantener la empresa abierta", de manera tal que se realice o no la producción, se venda o no la mercadería o servicio, dichos costos igual deben ser solventados por la empresa. Por ejemplo:

1. Alquileres
2. Amortizaciones o depreciaciones
3. Seguros
4. Impuestos fijos
5. Servicios Públicos (Luz, TE., Gas, etc.)
6. Sueldo y cargas sociales de encargados, supervisores, gerentes, etc.

### Costos Variables

Son aquellos costos que varían en forma proporcional, de acuerdo al nivel de producción o actividad de la empresa. Son los costos por "producir" o "vender". Por ejemplo:

- Mano de obra directa (a destajo, por producción o por tanto).
- Materias Primas directas.
- Materiales e Insumos directos.
- Impuestos específicos.
- Envases, Embalajes y etiquetas.
- Comisiones sobre ventas.

### Clasificación según su asignación

#### Costos Directos

Son aquellos costos que se asigna directamente a una unidad de producción. Por lo general se asimilan a los costos variables.

#### Costos Indirectos

Son aquellos que no se pueden asignar directamente a un producto o servicio, sino que se distribuyen entre las diversas unidades productivas mediante algún criterio de reparto. En la mayoría de los casos los costos indirectos son costos fijos.

### Clasificación según su comportamiento

#### Costo Variable Unitario

Es el costo que se asigna directamente a cada unidad de producto. Comprende la unidad de cada materia prima o materiales utilizados para fabricar una unidad de producto terminado, así como la unidad de mano de obra directa, la unidad de envases y embalajes, la unidad de comisión por ventas, etc.

### **Costo Variable Total**

Es el costo que resulta de multiplicar el costo variable unitario por la cantidad de productos fabricados o servicios vendidos en un período determinado; sea éste mensual, anual o cualquier otra periodicidad.

La fórmula del costo variable total es la siguiente:

$$\text{Costo Variable Total} = \text{Costo Variable Unitario} \times \text{Cantidad}$$

Para el análisis de los costos variables, se parte de los valores unitarios para llegar a los valores totales.

En los costos fijos el proceso es inverso, se parte de los costos fijos totales para llegar a los costos fijos unitarios.

### **Costo Fijo Total**

Es la suma de todos los costos fijos de la empresa

### **Costo Fijo Unitario**

Es el costo fijo total dividido por la cantidad de productos fabricados o servicios brindados.

$$\text{Costo fijo Unitario} = \text{Costo Fijo Total} / \text{Cantidad}$$

### **Costo Total**

Es la suma del Costo Variable más el Costo Fijo.

Se puede expresar en Valores Unitarios o en Valores Totales

$$\text{Costo Total unitario} = \text{Costo Variable unitario} + \text{Costo Fijo unitario}$$

$$\text{Costo Total} = \text{Costo Variable Total} + \text{Costo Fijo Total}$$

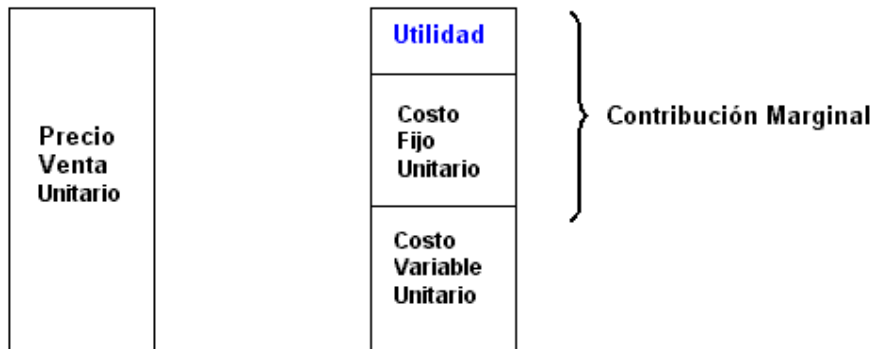
## **Contribución marginal y punto de equilibrio**

### **Contribución Marginal**

Se llama "contribución marginal" o "margen de contribución" a la diferencia entre el Precio de Venta y el Costo Variable Unitario.

<b>Contribución Marginal = Precio de Venta - Costo Variable Unitario</b>
--

Se le llama "margen de contribución" porque muestra como "contribuyen" los precios de los productos o servicios a cubrir los costos fijos y a generar utilidad, que es la finalidad que persigue toda empresa.



Se pueden dar las siguientes alternativas:

1. Si la contribución marginal es "positiva", contribuye a absorber el costo fijo y a dejar un "margen" para la utilidad o ganancia.

2. Cuando la contribución marginal es igual al costo fijo, y no deja margen para la ganancia, se dice que la empresa está en su "punto de equilibrio". No gana, ni pierde.
3. Cuando la contribución marginal no alcanza para cubrir los costos fijos, la empresa puede seguir trabajando en el corto plazo, aunque la actividad de resultado negativo. Porque esa contribución marginal sirve para absorber parte de los costos fijos.
4. La situación más crítica se da cuando el "precio de venta" no cubre los "costos variables", o sea que la "contribución marginal" es "negativa". En este caso extremo, es cuando se debe tomar la decisión de no continuar con la elaboración de un producto o servicio.

El concepto de "**contribución marginal**" es muy importante en las decisiones de mantener, retirar o incorporar nuevos productos de la empresa, por la incidencia que pueden tener los mismos en la absorción de los "costos fijos" y la capacidad de "generar utilidades".

También es importante relacionar la "contribución marginal" de cada artículo con las cantidades vendidas. Porque una empresa puede tener productos de alta rotación con baja contribución marginal pero la ganancia total que generan, supera ampliamente la de otros artículos que tienen mayor "contribución marginal" pero menor venta y "menor ganancia total".

### **Punto de Equilibrio**

Se dice que una Empresa está en su Punto de Equilibrio cuando no genera ni Ganancias, ni Pérdidas. Es decir cuando el Beneficio es igual a cero.

Para un determinado costo fijo de la Empresa, y conocida la Contribución Marginal de cada producto, se puede calcular las cantidades de productos o servicios y el monto total de ventas necesario para no ganar ni perder; es decir para estar en Equilibrio.

La fórmula para el cálculo, es la siguiente:

$$\text{Punto de Equilibrio} = \frac{\text{Costo Fijo Total}}{\text{Margen de Contribución}} = \text{Cantidades}$$

$$\text{Punto de Equilibrio en \$} = \text{Cantidades} \times \text{Precio de Venta}$$

En el caso (a) el punto de equilibrio está expresado en cantidades de producto. Y en el caso (b) en montos de venta.

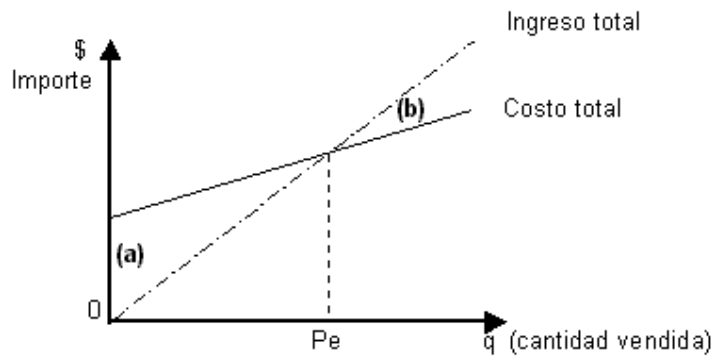


Gráfico del Punto de Equilibrio

(a) Area de Ganancia de (b) Area de Pérdida

### EL PRECIO DE VENTA

El precio de venta es el valor de los productos o servicios que se venden a los clientes.

La determinación de este valor, es una de las decisiones estratégicas más importantes ya que, el precio, es uno de los elementos que los consumidores tienen en cuenta a la hora de comprar lo que necesitan.

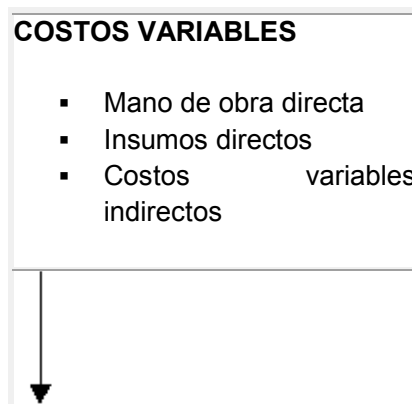
El cliente estará dispuesto a pagar por los bienes y servicios, lo que considera un precio "justo", es decir, aquel que sea equivalente al nivel de satisfacción de sus necesidades o deseos con la compra de dichos bienes o servicios. Por otro lado, la empresa espera, a través del precio, cubrir los costos y obtener ganancias.

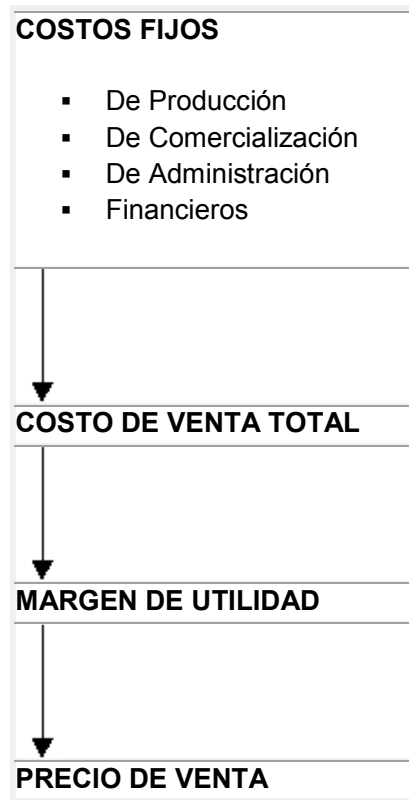
En la determinación del precio, es necesario tomar en cuenta los objetivos de la empresa y la expectativa del cliente.

El precio de venta es igual al costo total del producto más la ganancia.

<b>Precio de Venta = Costo Total unitario + Utilidad</b>
--

#### Estructura de costos





#### 4.3. Los gastos

A cualquier empresa –industrial, comercial o de prestación de servicios– para funcionar normalmente le resulta ineludible adquirir ciertos bienes y servicios como son: mano de obra, energía eléctrica, teléfono, etc.

La empresa realiza un gasto cuando obtiene una contraprestación real del exterior, es decir, cuando percibe alguno de estos bienes o servicios. Así, incurre en un gasto cuando disfruta de la mano de obra de sus trabajadores, cuando utiliza el suministro eléctrico para mantener operativas sus instalaciones, etc.

El hecho de que la entidad utilice ciertos servicios le obliga a pagarlos. Ahora bien, el pago de éstos se produce en la fecha en la que sale dinero de tesorería para remunerarlos. Por ello, es sumamente importante distinguir los conceptos de gasto y de pago. Se incurre en un gasto al disfrutar de cierto servicio; se efectúa el pago del mismo en la fecha convenida, en el instante en que reciba el bien o servicio o en fechas posteriores, puesto que el aplazamiento del pago es una práctica bastante extendida en el mundo empresarial.

Por lo tanto, la realización de un gasto por parte de la empresa lleva de la mano una disminución del patrimonio empresarial. Al percibir la contraprestación real, que generalmente no integra su patrimonio, paga o aplaza su pago, minorando su tesorería o contrayendo una obligación de pago, que integrará el pasivo.

## EJEMPLO 2

La empresa del ejemplo anterior paga el recibo de la luz, que asciende a 1.000 u.m. También acude a una asesoría laboral para resolver ciertas cuestiones relativas a sus empleados; el importe de estos servicios se eleva a 750 u.m., que pagará más adelante.

*Se pide:*

Explicar los efectos de estos hechos en su patrimonio.

El activo de la empresa disminuye por el pago realizado. Por lo tanto:

$$\text{Activo} = 150.000 - 1.000 = 149.000 \text{ u.m.}$$

El pasivo aumenta por la obligación de pago contraída con la asesoría laboral. Entonces:

$$\text{Pasivo} = 0 + 750 = 750 \text{ u.m.}$$

El patrimonio pasa a ser:

$$\text{Neto} = \text{Activo} - \text{Pasivo}$$

$$149.000 - 750 = 148.250 \text{ u.m.}$$

De otra parte, los gastos contribuyen a determinar el resultado empresarial del ejercicio.

### 4.4. Presentación del estado en una empresa de servicios

El estado de resultados se presenta de la siguiente manera:

Un encabezado que contenga:

1. Nombre de la compañía, para que el usuario de la información sepa de quién se está hablando.
2. El nombre del estado financiero que se está presentando, que en este caso es el Estado de Resultados, también llamado Estado de Pérdidas y Ganancias, para orientar al lector respecto al contenido de la información.

3. El periodo que está abarcando, con el propósito de identificar de cuándo es la información; esto es, el rango de tiempo que cubre, ya sea un mes, un trimestre, o un año. No podemos evaluar la utilidad de un negocio a menos que esté relacionada con un período específico de tiempo.

Si un administrador dice que la utilidad que obtuvo la empresa al 31 de diciembre del año X fue de \$20,000.00 no queda claro si eso fue la utilidad que obtuvo en el año o en el mes de diciembre, por esto debe

quedar claramente definido el inicio y el fin del período que se está presentando.

4. En el encabezado también se menciona la denominación de la moneda en que están expresadas las cifras del estado de resultados, si son pesos o dólares o alguna otra moneda y si las cantidades están redondeadas a miles o millones. El redondeo se hace con la finalidad de facilitar la lectura de las cifras de los estados financieros. Además, en esta parte se menciona si las cantidades están expresadas a pesos del poder adquisitivo a una fecha determinada, por ejemplo: millones de pesos constantes al 31 de diciembre del año X.

Además, en muchos de los casos las empresas pueden presentar el estado de resultados mostrando dos columnas, una para las cantidades del período actual, por ejemplo el mes de marzo y otra para las cantidades acumuladas en lo que va del año, es decir, incluyendo enero, febrero y marzo.

Por otro lado, las empresas que cotizan en la Bolsa de Valores, es decir que venden acciones al público en general, normalmente en su informe anual presentan los resultados del año en curso comparándolos con el año anterior.

El cuerpo o contenido que presenta los ingresos, gastos, utilidad y ganancia o pérdidas.

— Ingresos: Son los recursos obtenidos a través de los servicios prestados por la empresa o por la venta de sus productos y se ven reflejados en un aumento de sus activos o una disminución de sus pasivos. El término ingresos, en sentido contable, no necesariamente equivale a entrada de dinero; por ejemplo, las ventas que se realizan a crédito generar un incremento en las cuentas por cobrar sin que el efectivo en poder de la empresa sufra modificaciones. Como ejemplo de ingresos tenemos los siguientes:

1. Ventas de contado: la empresa entrega un bien al cliente y a cambio recibe dinero.

2. Ventas a crédito: la empresa entrega un bien y a cambio recibe una promesa de pago por parte del cliente, lo cual provoca un aumento en las cuentas por cobrar.

3. ingresos por servicios de contado: la empresa presta un servicio a un cliente y a cambio recibe dinero.

4. Ingresos por servicios a crédito: la empresa presta un servicio a crédito al cliente ocasionando un incremento en las cuentas por cobrar.

5. Ingresos por intereses: intereses ganados generados por las inversiones o documentos por cobrar.



6. Ingresos por dividendos: cuando una empresa es dueña de una parte de las acciones de otra compañía, recibe un ingreso por dividendos, que representa una parte proporcional de las utilidades obtenidas por esa compañía que se reparte entre todos los accionistas.

7. Otros ingresos: la empresa puede generar ingresos por actividades que no están relacionadas con su giro, los cuales se pueden cobrar de contado o a crédito según sea el caso.

→ Gastos: Representan el esfuerzo realizado para la obtención de un ingreso y representan la disminución o consumo de algún activo o el incremento de un pasivo. Un gasto no implica necesariamente una salida de dinero, por ejemplo, los sueldos que queden pendientes de pago al final del periodo. Como ejemplos de gastos tenemos:

1. Sueldos

2. Servicios como agua, luz, gas, teléfono

3. Seguros

4. Renta

5. Publicidad

6. Costo de fabricar o comprar el producto que se vendió.

→ Utilidad: Es el resultado de restar a los ingresos obtenidos en un período, los gastos que se generaron para obtener esos ingresos. Cuando estos son mayores que los gastos se genera una utilidad, si ocurre lo contrario existirá una pérdida.

Ingresos > Gastos = Utilidad

Ingresos < Gastos = Pérdida

→ Ganancias y Pérdidas: Los ingresos y gastos son generados en las operaciones normales del negocio. Se consideran operaciones normales todas las actividades directamente relacionadas con la actividad de la empresa; por ejemplo, si una compañía vende calzado, sus actividades normales serían todas aquellas relacionadas con la compra y venta de calzado. Cuando una empresa obtiene un ingreso en actividades que no están relacionadas con su operación normal, deben enfrentar el ingreso y el gasto generados en esa operación y el resultado que se obtenga puede considerarse una ganancia o una pérdida; por ejemplo, si se vende un terreno a precio más alto del valor contable que tiene para la compañía, entonces se estaría generando una ganancia en esa venta, de lo contrario se generaría una pérdida.

Se llama valor contable o valor en libros al valor que representa un activo para la empresa, para determinar el valor Contable de un activo fijo se le resta la depreciación acumulada a su valor original. El valor resultante no necesariamente coincide con el valor al que está cotizado el activo en el mercado. El término depreciación acumulada se explicará con más detalle en el módulo 3.

Los términos ganancia o pérdida, por lo tanto son utilizados para designar el resultado obtenido por la empresa por conceptos no relacionados con sus actividades normales de operación.

→ Las notas a los estados financieros: Están integradas por explicaciones adicionales a la información contenida en el cuerpo de los mismos. Normalmente las notas se agrupan en una sola sección y no para cada estado financiero por separado, y se presentan como un anexo a los estados financieros; sin embargo, se considera que son parte integrante de los mismos.

#### 4.5. Estudio del registro de mercancías

##### 4.5.1. Procedimiento global

## **REGISTRO Y CONTROL DE LAS OPERACIONES DE MERCADOS**

### **PROCEDIMIENTOS O MÉTODOS**

En todo negocio, el registro de las operaciones de mercancías es uno de los más importantes, ya que de tal registro depende la exactitud de la utilidad o pérdida en ventas.

Para el registro de operaciones de mercancías, existen varios procedimientos, los cuales se deben establecer teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

- Capacidad económica del negocio.
- Volumen de operaciones.
- Claridad en el registro.
- Información deseada.

Por tanto, el procedimiento que implante para el negocio, para el registro de las mercancías debe estar de acuerdo con los puntos anteriores. Los principales procedimientos que existen son los siguientes:

- Procedimiento global o de mercancías generales.
- Procedimiento analítico o pormenorizado.
- Procedimiento de inventarios perpetuos o continuos.

A fin de facilitar el estudio de los distintos procedimientos que existen para el registro de las mercancías, es necesario conocer cada una de las operaciones que se pueden efectuar con dichas mercancías.

Las operaciones que normalmente se pueden efectuar con las mercancías son las siguientes:

- Compras.

- Gastos de compra.
- Devoluciones sobre compras.
- Descuentos o rebajas sobre compras.
- Ventas.
- Devoluciones sobre ventas.
- Descuentos o rebajas sobre ventas.

Además de las operaciones anteriores, también se debe considerar los inventarios inicial y final de mercancías, pues aunque no son operaciones propiamente, sino existencias de mercancías, son indispensables para poder determinar la utilidad o pérdida en ventas.

### **PROCEDIMIENTO ANALÍTICO**

El procedimiento analítico o pormenorizado consiste en abrir una cuenta especial en el libro Mayor para cada uno de los conceptos que forman el movimiento de la cuenta de Mercancías generales.

Por tanto, en este procedimiento se establecen las siguientes cuentas:

- Inventarios
- Compras
- Gastos de compra
- Devoluciones sobre compras
- Descuentos sobre compras
- Ventas
- Devoluciones sobre ventas
- Descuentos sobre ventas

Como podemos ver, los conceptos que forman el movimiento de la cuenta de Mercancías generales, al pasar a este procedimiento, se convierten en cuentas.

Las cuentas que se abren para cada uno de los conceptos de mercancías se conocen con el nombre de cuentas auxiliares de mercancías, o como cuentas de mercancías simplemente.

**Movimiento y saldo de las cuentas de Mercancías generales.** Cada una de las cuentas de Mercancías tiene su propio movimiento y saldo, los cuales detallamos a continuación.

Esta cuenta, al principiar el ejercicio, se debe considerar como cuenta del Activo circulante, pues su saldo representa la existencia de mercancías, pero tan pronto como se empiezan a efectuar operaciones de compra y venta de mercancías, como su saldo ya no corresponde a la existencia, se debe considerar simplemente como cuenta de mercancías. Al terminar el ejercicio, el saldo de esta cuenta se debe sumar al valor de las compras netas, para determinar la suma o total de mercancías.

El saldo de esta cuenta es deudor y expresa el valor total de las compras de mercancías efectuadas durante el ejercicio.

El saldo de esta cuenta es deudor y expresa el total de los gastos efectuados por las compras de mercancías. Al terminar el ejercicio, el saldo de esta cuenta se debe sumar al valor de las compras, para determinar las compras totales.

El saldo de esta cuenta es acreedor y expresa el valor total de las mercancías devueltas a los proveedores. Al terminar el ejercicio, el saldo de esta cuenta se debe restar del valor de las compras totales para determinar las compras netas.

El saldo de esta cuenta es acreedor y expresa el valor total de los descuentos obtenidos sobre el precio de las mercancías compradas. Al terminar el ejercicio, el saldo de esta cuenta se debe restar del valor de las compras totales, para determinar las compras netas.

El saldo de esta cuenta es acreedor y expresa el valor total de las ventas de mercancías efectuadas durante el ejercicio.

El saldo de esta cuenta es deudor y expresa el valor total de las mercancías devueltas por los clientes. Al terminar el ejercicio, el saldo de esta cuenta se debe restar del valor de las ventas totales, para determinar las ventas netas.

El saldo de esta cuenta es deudor y expresa el valor total de los descuentos concedidos sobre el precio de las mercancías vendidas. Al terminar el ejercicio, el saldo de esta cuenta se debe restar del valor de las ventas totales, para determinar las ventas netas.

**Ventajas del procedimiento analítico.** Las principales ventajas del procedimiento analítico o pormenorizado son las siguientes:

- En cualquier momento se puede conocer el valor del inventario inicial, el de las ventas, el de las compras, el de los gastos de compra, el de las devoluciones y descuentos sobre compras y sobre ventas, debido a que para cada uno de estos conceptos se ha establecido una cuenta especial.
- Se facilita la formación del Estado de pérdidas y ganancias, debido a que se conoce por separado el valor de cada uno de los conceptos con que se forma.
- El registro de las operaciones de mercancías es más claro.

**Desventajas del procedimiento analítico.** Las principales desventajas del procedimiento analítico son las siguientes:

- No se puede conocer, en un momento dado, el valor del inventario final de mercancías, puesto que no existe ninguna cuenta que controle las existencias.
- No es factible descubrir si ha habido extravíos, robos o errores en el manejo de mercancías, ya que no es posible determinar con exactitud el valor de las mercancías que debiera haber, porque no hay ninguna cuenta que controle las existencias.
- Para conocer el valor del inventario final, es preciso hacer un recuento físico de las existencias, labor que a veces obliga a cerrar el negocio, principalmente cuando hay que medir, pesar o contar una gran variedad de artículos.
- No se puede conocer rápidamente el costo de lo vendido ni la utilidad o la pérdida bruta, mientras no se conozca el valor del inventario final.

### **Ajustes para determinar la utilidad o pérdida bruta**

Cuando se lleva el procedimiento analítico o pormenorizado, para conocer la utilidad o pérdida bruta, se deben obtener, por medio de cargos y abonos, cada uno de los resultados de la primera parte del Estado de pérdidas y ganancias, de esta forma:

- Para obtener las ventas netas se debe restar de la cuenta de Ventas, por medio de un cargo, el valor de las devoluciones y descuentos sobre ventas.
- Para obtener las compras totales se debe sumar a la cuenta de Compras, por medio de un cargo, el valor de los gastos de compra.
- Para obtener las compras netas, se debe restar de la cuenta de Compras, por medio de un abono, el valor de las devoluciones y descuentos sobre compras.
- Para obtener la suma o total de mercancías, se debe sumar a la cuenta de Compras, por medio de un cargo, el valor del inventario inicial.
- Para obtener el costo de lo vendido se debe restar de la cuenta de Compras, por medio de un abono, el valor del inventario final.
- Para obtener la utilidad o pérdida bruta se debe restar de la cuenta de Ventas, por medio de un cargo, el valor del costo de lo vendido, que aparece como saldo en la cuenta de Compras.

### **Observaciones:**

- La cuenta de Ventas, como es acreedora, aumenta al abonarla y disminuye al cargarla.
- La cuenta de Compras, como es deudora, aumenta al cargarla y disminuye al abonarla.

### **PROCEDIMIENTO DE INVENTARIOS PERPETUOS**

Cuando se lleva el procedimiento global o el analítico, no es posible obtener inmediatamente el costo de lo vendido ni la utilidad o pérdida bruta, ya que para ello es necesario conocer el valor de del

inventario final de mercancías, el cual no aparece registrado en ninguna cuenta, sino que es preciso, para determinarlo, hacer un recuento físico de las mercancías existentes, labor que obliga a cerrar el negocio para poder llevarla a cabo, sobre todo cuando hay que medir, pesar o contar una gran variedad de artículos.

Otro de los inconvenientes que tienen los procedimientos globales y analítico es que no se puede descubrir si ha habido extravíos, robos, o errores en el manejo de mercancías, ya que no es posible determinar con exactitud el valor de las que debiera hacer, debido a que no hay ninguna cuenta que controle las existencias.

Con una solución a los inconvenientes anteriores, se ideó el procedimiento de inventarios perpetuos, el cual consiste en registrar las operaciones de mercancías de tal manera que se pueda conocer en cualquier momento el valor del inventario final, del costo de lo vendido y de la utilidad o de la pérdida bruta.

**Ventajas de este procedimiento.** Las principales ventajas que tiene son las siguientes:

- Se puede conocer en cualquier momento el valor del inventario final, sin necesidad de practicar inventarios físicos.
- No es necesario cerrar el negocio para determinar el inventario final de mercancías, puesto que existe una cuenta que controla las existencias.
- Se pueden descubrir los extravíos, robos o errores ocurridos durante el manejo de mercancías, puesto que se sabe con exactitud el valor de las mercancías que debiera haber.
- Se puede conocer, en cualquier momento, el valor del costo de lo vendido.
- Se puede conocer, en cualquier instante, el valor de la utilidad o pérdida bruta.

Debido a las ventajas anteriores, este procedimiento tiene el máximo de aplicación en la actualidad sobre todo en empresas importantes.

**Cuentas que se emplean en el procedimiento de inventarios perpetuos.** Las cuentas que se emplean en este procedimiento, para registrar las operaciones de mercancías son las siguientes:

- Almacén
- Costo de ventas
- Ventas

**Almacén.** Esta cuenta es la del Activo circulante; se maneja exclusivamente a precio de costo; su saldo es deudor y expresa, en cualquier momento, la existencia de mercancías, o sea, el inventario final.

**Costo de ventas.** Es cuenta de mercancías; se maneja a precio de costo, su saldo es deudor y expresa el costo de lo vendido.

**Ventas.** Es cuenta de mercancías; se maneja a precio de venta; su saldo es acreedor y expresa las ventas netas, sin embargo, al terminar el ejercicio, cuando recibe el traspaso de costo de lo vendido, se convierte en cuenta de resultados, pues su saldo expresa la utilidad bruta si es acreedor o la pérdida bruta si es deudor.

Por medio del movimiento de las cuentas anteriores se puede ver que las ventas y las devoluciones sobre ventas son las únicas operaciones de mercancías que se registran, tanto a precio de venta como a precio de costo.

## INVENTARIOS

Se carga:

*Al principiar el ejercicio*

1. Del valor del inventario inicial de mercancías.

## COMPRAS

Se carga:

*Durante el ejercicio*

1. Del valor de las compras de mercancías efectuadas al contado o a crédito.

## GASTOS DE COMPRA

Se carga:

*Durante el ejercicio*

1. Del valor de todos los gastos que originen las compras de mercancías.

## DEVOLUCIONES SOBRE COMPRAS

Se abona:

*Durante el ejercicio*

1. Del importe de las mercancías devueltas a los proveedores.

## DESCUENTOS SOBRE COMPRAS

Se abona:

*Durante el ejercicio*

1. Del valor de las bonificaciones obtenidas sobre el precio de las mercancías compradas.

## VENTAS

Se abona:

*Durante el ejercicio*

1. Del valor de las ventas de mercancías efectuadas al contado o a crédito.

## DEVOLUCIONES SOBRE VENTAS

Se carga:

*Durante el ejercicio*

1. Del valor de las mercancías devueltas por los clientes.

## DESCUENTOS SOBRE VENTAS

Se carga:

*Durante el ejercicio*

1. Del valor de las bonificaciones concedidas sobre el precio de las mercancías vendidas.

## ALMACEN

Se carga:

*Al principiar el ejercicio*

1. Del valor del inventario inicial (a precio de costo).

*Durante el ejercicio*

2. Del valor de las compras (a precio de adquisición).
3. Del valor de los gastos de compra.
4. Del valor de las devoluciones sobre ventas (a precio de costo).

Se abona:

*Durante el ejercicio*

1. Del valor de las ventas (a precio de costo).
2. Del valor de las devoluciones sobre compras.
3. Del valor de los descuentos sobre compras.



Saldo deudor: Inventario Final

#### COSTO DE VENTAS

Se carga:

*Durante el ejercicio*

1. Del valor de las ventas (a precio de costo).

Se abona:

*Durante el ejercicio*

1. Del valor de las devoluciones sobre ventas (a precio de costo).

Saldo deudor: Costo de lo vendido

#### VENTAS

Se carga:

*Durante el ejercicio*

1. Del valor de las devoluciones sobre ventas (a precio de costo).
2. Del valor de los descuentos sobre ventas.

Se abona:

*Durante el ejercicio*

1. Del valor de las ventas (a precio de costo).

Saldo acreedor: Ventas netas

#### 4.5.2. Procedimiento analítico

Con el fin de superar las inconveniencias observadas en el sistema global o de mercancías generales, se diseñó el sistema analítico o pormenorizado, que como su nombre lo dice, se basa en el análisis de las operaciones realizadas con mercancías.

El Análisis consiste, en general, en la identificación y separación de los elementos que integran un todo, así.

El sistema Analítico o Pormenorizado consiste en la identificación y separación de los conceptos afectados por las operaciones realizadas con mercancías.

El Sistema Analítico se integra con tantas cuentas como conceptos se afecten en relación con la compra-venta de mercancías, siendo comúnmente las siguientes:

- ° Inventarios ° Compras
- ° Gastos sobre Compras ° Devoluciones sobre Compras
- ° Rebajas sobre Compras ° Bonificaciones sobre Compras
- ° Descuentos sobre Compras ° Ventas
- ° Devoluciones sobre Ventas ° Rebajas sobre Ventas

Bonificaciones sobre Ventas ° Descuentos sobre Ventas

El método para registrar las operaciones realizadas con mercancías, consiste en anotar los Cargos y los Abonos que indican los aumentos y las disminuciones

Ventajas del sistema analítico. Las principales ventajas del procedimiento analítico o pormenorizado son las siguientes:

1. En cualquier momento, se puede conocer el importe del inventario inicial, de las ventas, de las compras, de los gastos de compra, de las devoluciones y rebajas sobre compras y sobre ventas, debido a que para cada uno de estos conceptos se ha establecido una cuenta especial.
2. Se facilita la formación del estado de Pérdidas y Ganancias, debido a que se conoce por separado el importe de cada uno de los conceptos con que se forma.
3. Mayor claridad en el registro de las operaciones de mercancías.

Desventajas del sistema analítico. Las principales desventajas del procedimiento analítico son las siguientes:

1. No se puede conocer, en un momento dado, el importe del inventario final de mercancías, puesto que no existe ninguna cuenta que controle las existencias.
2. No es posible descubrir si ha habido extravíos, robos o errores en el manejo de las mercancías, ya que no es posible determinar con exactitud el importe de las mercancías que debiera haber, debido a que no hay ninguna cuenta que controle las existencias.
3. Para conocer el importe del inventario final, es preciso hacer un recuento físico de las existencias, labor que algunas veces obliga a cerrar el negocio, para poder llevarla al cabo, principalmente cuando hay que medir, pesar o contar una gran variedad de artículos.

4. No se puede conocer rápidamente el costo de lo vendido ni la utilidad o pérdida bruta, mientras no se conozca el importe del inventario final.

Debido a las desventajas anteriores, este procedimiento únicamente se emplea en negocios de escasa capacidad económica.

#### 4.5.3. Procedimiento de inventarios perpetuos

El **Sistema de Inventarios Constantes o Perpetuos**, es el más completo de los sistemas para el control de las operaciones con mercancías, y presenta como ventaja el control “constante” de los costos de adquisición de la mercancía entregada en venta y de las correlativas salidas de almacén.

Este radica en aglomerar los conceptos afectados por las operaciones con mercancías, según indican:

- Aumentos o, disminuciones de la mercancía existente en el almacén.

#### “ALMACÉN”

- Aumentos o disminuciones del costo de la mercancía vendida y en vista de lo cual lo integren tres cuentas que son la de almacén, costo de ventas y ventas.

#### “COSTO DE VENTAS”

- Aumentos y disminuciones de los ingresos Generados por las ventas.

#### “VENTAS”

**ALMACÉN.**- En esta cuenta agrupamos los conceptos que provocan aumentos o disminuciones del valor de las mercancías existentes en el almacén.

#### **A L M A C É N**

#### **D E B E H A B E R**

#### AL INICIARSE CADA PERIODO EN EL TRANCURSO DEL PERÍODO

Por el Inventario Inicial Por las Devoluciones Sobre Compras

En el transcurso del período

Por las Compras Por las Rebajas Sobre Compras

Por los Gastos Sobre Compras Por las Bonificaciones S/Comp.

Por el Costo de las mercan-

cancías devueltas por los clien- Por el Costo de la mercancía

tes a Nuestra Empresa. Entregada en venta

**Saldo Deudor.- Representa el va-**

**lor de las mercancías existentes**

**en nuestro almacén, en todo**

**momento.**

**COSTO DE VENTAS.-** En esta cuenta registramos los aumentos y las disminuciones del Costo al que fue adquirida la mercancía entregada en venta. Es Cuenta de Resultados pues el Costo de la mercancía vendida constituye un Egreso, es decir, disminución de Capital Contable.

## **C O S T O D E V E N T A S**

### **D E B E H A B E R**

#### EN EL TRANSCURSO DEL PERÍODO EN EL TRANSCURSO DEL PERÍODO

Por las Devoluciones Sobre Por los Ingresos por Ventas, o

Ventas, (a precio de Venta). Aumentos de Capital Contable,

Derivados de estas operaciones

Por las Rebajas S/Ventas,

Por las Bonificaciones S/Vts.

Por los Descuentos S/Ventas

**Saldo Acreedor.- Representa el importe**

**de Ingresos Netos por Ventas, obtenidos**

**durante el Período.**

#### 8.4 MÉTODOS PARA DETERMINAR EL COSTO DE LAS MERCANCÍAS QUE SALEN DEL ALMACÉN Y CONSTITUYEN EL COSTO DE VENTAS

La determinación del costo de la mercancía vendida, pro cada venta, se efectúa mediante registros particulares de cada tipo de mercancía.

Cuando se adquieren dos o mas lotes de un mismo tipo de mercancías, a diferentes costos, es necesario determinar cual costo considerar como costo de la mercancía que sale del almacén y constituye el Costo de Ventas.

Los Métodos para determinar el costo de las mercancías que salen del almacén y constituyen el Costo de Ventas son los siguientes:

#### 8.4 PRIMERAS ENTRADAS PRIMERAS SALIDAS

Este método consiste en considerar como costo de las mercancías que salen del almacén y constituyen el Costo de Ventas, el costo de adquisición del lote menos reciente, hasta agotarlo, y sólo después el costo del lote mas reciente.

Este método es identificado comúnmente por las siglas “P.E.P.S.”.

#### 8.5 ULTIMAS ENTRADAS PRIMERAS SALIDAS.

Este método consiste en considerar como costo de las mercancías que salen del almacén y constituyen el Costo de Ventas, el costo de adquisición del lote mas reciente hasta agotarlo, y sólo después el costo del lote menos reciente.

Este método es identificado comúnmente por las siglas “U.E.P.S.”.

#### 8.6 COSTO PROMEDIO.

Este método consiste en considerar como costo de las mercancías que salen del almacén y constituyen el Costo de Ventas, el promedio de los costos de adquisición de los lotes comprados a diferentes costos. Este método es identificado comúnmente por las siglas “C.P.”.

#### 4.5.4. Métodos de valuación de inventarios

Existen tres métodos para valuar los inventarios en entidades comerciales, ellos son: Costos Promedios, Primeras Entradas, Primeras Salidas (P.E.P.S.) y Ultimas Entradas, Primeras Salidas, (U.E.P.S.). Cada empresa en particular deberá escoger para facilitar el trabajo y además en épocas deflacionarias y en épocas inflacionarias se deberá escoger el P.E.P.S., en el primer caso y el U.E.P.S. en el segundo. Estos métodos deben ser aplicados consistentemente y en caso de cambiarse esto se debe de revelar en los estudios financieros con una nota.

A continuación analizaremos los métodos de evaluación:

#### P.E.P.S.: PRIMERAS ENTRADAS PRIMERAS SALIDAS.

Este método consiste en que los primeros artículos que entran al almacén, son los primeros en salir por lo tanto en inventario o sea las existencias están valuadas a las últimas entradas o sea a los últimos precios de adquisición.

El costo de ventas queda valuado a las primeras compras del periodo contable.

Cuando existe alza en los precios o sea en época inflacionaria el inventario queda sobrevaluado ya que tiene precios de compra recientes, y el costo de venta queda valuado a precios anteriores, esto afectará los resultados produciendo una mayor utilidad.

VENTAJAS:

Es que al valor los inventarios según la corriente normal de existencias se establece una política óptima de administración de los inventarios, pues primero se venderán o enviarán a producción las mercancías o los materiales que entraron al almacén en primer lugar, lo cual propicia que, al finalizar el ejercicio.

las existencia del inventario final queden valuadas prácticamente a los últimos costos de adquisición o producción del periodo, por lo que con este método el inventario final mostrado en el balance general se valúa a costos actuales. Si la empresa mantiene una adecuada rotación de existencias, se logra que “los costos del inventario final sean cifras muy cercanas a los costos de reposición o reemplazo, por lo que esta información con cifras actuales le es de mucha utilidad a la gerencia, en lo que toca al renglón de inventarios y de su capital de trabajo.

Se toma como base la corriente física de las operaciones de compraventa de los artículos, aunque el manejo físico de las mercancías no debe considerarse necesariamente en la valuación de los inventarios.

#### DESVENTAJAS:

No cumple plenamente con el principio del periodo contable o acumulación en cuanto al enfrentamiento o apareamiento de los costos actuales de los inventarios con los precios de ventas actuales; es decir, no permite un adecuado enfrentamiento de los ingresos con sus costos correspondientes.

Dar salida primero a los costos del inventario inicial, correspondientes al inventario final del ejercicio anterior (no actualizados) y a los costos de las primeras compras del ejercicio, que representan el costo de ventas, origina su valuación a costos antiguos, que habrán de enfrentar a ingresos actuales, obteniendo como resultado una utilidad mayor, pero ficticia que no deriva de un incremento en las ventas, ni de las políticas de comercialización, sino de un inadecuado enfrentamiento entre costos antiguos y precios de ventas actuales.

#### COSTOS PROMEDIOS.

Los costos promedios se obtienen dividiendo el valor del inventario de mercancías entre el número de unidades en existencia. Con el costo promedio se valúan los artículos en el inventario, así como las unidades vendidas que van a dar al costo de ventas.

Del concepto anterior podemos desprender la fórmula empleada para calcular el precio promedio, considerando que “el importe acumulado de las erogaciones aplicable”, podemos denominarlo saldo y el “número de artículos adquiridos o producidos” lo denominamos existencia, ambos datos se obtendrán de la tarjeta auxiliar de almacén en las columnas respectivas.

#### FORMULA:

$$\text{Costo Promedio} = \frac{\text{Saldo}}{\text{Existencia}}$$

#### VENTAJAS:

En épocas donde los cambios de precios no son bruscos, éste método limita las distorsiones de los precios en el corto plazo, ya que normaliza los costos unitarios en el periodo.

#### DESVENTAJAS:

Teóricamente es ilógico porque se basa en la idea de que las ventas se realizan en proporción a las compras y que el promedio ponderado es afectado por el inventario inicial, las primeras y las últimas adquisiciones, lo que puede ocasionar un retraso entre los costos de compras y la valuación del inventario, pues los costos iniciales pueden llegar a influir tanto o más que los costos finales.

#### U.E.P.S.: ÚLTIMAS ENTRADAS, PRIMERAS SALIDAS.

Este método quiere decir que los últimos artículos que entrar al almacén son posprimeros en salir, esto quiere decir que el inventario final está representado por las primeras entradas y por lo tanto está valuado a precios de adquisición antiguos.

Los artículos vendidos y que se encuentran en el costo de ventas, representan las últimas compras del periodo y están valuados a los últimos precios de adquisición.

En una época de alza de precios o sea en época inflacionaria el costo de ventas queda valuado a costos recientes lo que afecta los resultados, reduciendo la utilidad.

El inventario queda valuado a costos más antiguos es decir a un valor menor que a precio de mercado. Para poder valorar un inventario con éste método se toman las facturas de las primeras compras del ejercicio.

#### VENTAJAS:

Al valorar las existencias finales a los precios de las últimas compras del ejercicio, se obtiene un costo de ventas actualizado, lo cual permite un adecuado enfrentamiento de los ingresos con sus costos, dando cumplimiento al principio del periodo contable y el supuesto fundamental de la acumulación pues enfrenta costos actuales con ingresos actuales, dando como resultado una utilidad real y justa, que tal vez será menor que la obtenida con el método PEPS, pues origina una carga impositiva menor por concepto de ISR y PTU, así como el pago de dividendos e impuestos respectivos, lo cual redundará en beneficio para la empresa al protegerlas de la descapitalización.

Asimismo, el importe del costo de venta que aparece en el estado de resultados, cumple con las características de utilidad y confiabilidad pues significa información actualizada.

Este método se recomienda en una época de alza de precios o inflacionaria, pero es importante tomar en cuenta lo siguiente: la entidad deberá cuidarse de no considerar al valorar el costo de ventas, las primeras capas de su inventario (inventario inicial y primeras compras del ejercicio), pues los costos antiguos de estos conceptos ocasionarían una desviación del costo de ventas hacia las corrientes de precios bajos, lo que traería aparejado un inadecuado enfrentamiento con los ingresos y una distorsión de la utilidad bruta. Además, se debe mantener una adecuada rotación de los inventarios con reposiciones oportunas.

## DESVENTAJAS:

Se cree que no es congruente con la corriente de mercancías, sin embargo este método no se basa en la corriente de los artículos, sino en la de los precios; es decir, se toma como base sus costos y no su aspecto físico, pues los métodos de valuación no necesariamente deben coincidir con la forma en que se manejan las mercancías.

Su principal desventaja es que el inventario final queda valuado a los precios del inventario inicial, que es el inventario final del ejercicio o ejercicios anteriores y a los costos de las primeras compras del ejercicio, razón por la que el inventario final queda valuado a costos antiguos o no actualizados.

Por ello el importe que aparece en el balance general hace que este estado financiero no cumpla con las características de utilidad y confiabilidad, pues además de reducir el importe de los recursos totales del activo, distorsiona o deforma la relación del capital de trabajo. Al igual que el método PEPS, este método resuelve los objetivos de la valuación de inventarios a medias, ya que sólo una parte de la información es actual, útil y confiable (costo de ventas del estado de resultado), no así el balance general en el rubro de inventarios.

Vamos a poner un ejemplo y se va a resolver por los tres métodos de valuación P.E.P.S., PROMEDIOS y U.E.P.S.

### EJEMPLO: EN LOS METODOS DE VALUACION DE INVENTARIOS

1. Existe un inventario inicial de 2,000 artículos "A" a un costo de \$ 120.00 cada uno.
2. Se vende a crédito 200 unidades del artículo "A" a \$ 200.00 cada una. Registrar el costo de la mercancía entregada.
3. Se compra mercancía y se firman documentos por 400 unidades del artículo "A" a \$ 135.00 cada uno.
4. Se vende de contado 300 unidades de artículo "A" a \$ 200.00 cada uno. Registrar el costo de la mercancía entregada.
5. De la venta de contado anterior nos devuelven 20 unidades del artículo "A" y se devuelve el efectivo. Dar entrada al almacén la mercancía devuelta, por el cliente.
6. Se compra mercancía a crédito, 600 unidades a \$ 170.00 cada una.
7. Se venden de contado 1520 unidades del artículo "A" a \$ 200.00 cada uno. Registrar el costo de la mercancía entregada.
8. Haga el traspaso correspondiente para determinar la utilidad ó Pérdida Bruta, en las operaciones anteriores.

#### 4.6. Presentación del estado en una empresa comercial



**Este Estado Financiero muestra la rentabilidad o la capacidad de producir utilidades de la empresa durante un período determinado de tiempo**, asimismo trata de determinar el monto por el cual los ingresos contables superan a los gastos contables, **al remanente se le llama resultado del ejercicio, el cual puede reflejar un resultado positivo o negativo**; Si es positivo se le llama utilidad y si es negativo se le denomina pérdida, el caso de que este resultado sea ajustado se denomina Resultado por Exposición a la Inflación (REI), el cual puede ser también tanto positivo como negativo.

### **Componentes principales.**

**El Estado de Resultados incluye las cuentas que representan ingresos o ganancias y gastos o pérdidas**, es decir las partidas contables que afecten la determinación de los resultados netos y comprende conceptos tales como las ventas del ejercicio, que representa el monto neto de las ventas sin incluir impuestos; el Margen Comercial, que representa la utilidad bruta es decir la diferencia entre las ventas brutas del periodo menos el costo de la mercadería vendida, este elemento está determinado por la siguiente fórmula:

Compra		de		mercaderías
(+/-)	Variación		de	existencias
(-)	Descuentos rebajas y bonificaciones concedidos.			

**Los gastos administrativos**, que representan aquellos gastos que tienen que ver con la operatividad administrativa del negocio, como son servicios de terceros, remuneraciones del personal administrativo, útiles de escritorio, servicio de luz, agua, etc.

**Los gastos de ventas**, que corresponden a aquellos desembolsos que intervienen en las operaciones de venta de las mercaderías o productos terminados como por ejemplo, publicidad, comunicaciones, comisiones, transporte, etc.

**Los gastos financieros**, los cuales incluyen todos aquellos gastos que representan intereses por operaciones de financiamiento como por ejemplo, intereses y gastos por préstamos, intereses y gastos de sobregiros, etc.

**El Excedente Bruto de Explotación**, el cual nos indica la capacidad de autofinanciamiento de la empresa y resulta de restar al margen comercial los gastos administrativos y gastos de ventas.

**Resultado antes de participaciones e impuestos**, el cual nos permite visualizar el modo en que los ingresos excepcionales y financieros así como los gastos financieros influyen en el resultado de explotación.

**Resultado del Ejercicio**, permite conocer el resultado final del negocio al terminar el periodo contable, ya que para obtener este se han deducido la distribución de utilidades y el impuesto a la renta.

**Es de acotar que los ingresos representan entrada de recursos en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos**, que generan incrementos en el

patrimonio neto, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades realizadas durante el período, que no provienen de los aportes de capital.

**Por otro lado los gastos representan flujos de salida de recursos en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos**, que generan disminuciones del patrimonio neto, producto del desarrollo de actividades como administración, comercialización, investigación, financiación y otros realizadas durante el período, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades.

### Formas de Presentación:

**La forma más común y aceptada de presentar el Estado de Resultados es la forma de reporte la cual presenta un desglose de los gastos e ingresos, utilizando para ello una clasificación basada en la naturaleza de los mismos o en la función que cumplan dentro de la entidad**, esta presentación **presenta dos modalidades, el Estado de Resultados por Naturaleza y por Función**. La primera de ellas agrupa los gastos de acuerdo con su naturaleza es decir al origen que tienen (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad); se presenta en un formato que muestra todos los costos y gastos deducidos del ingreso por ventas total. No se muestran subtotaes para la utilidad bruta o para la utilidad operacional, tal como se muestra a continuación:

(Nombre de la Empresa)	
<b>Estado de Resultados</b>	
<b>Al 31 de diciembre de año x y año x-1</b>	
(Expresado en Nuevos Soles)	
Año x Año x-1	
Ingresos ordinarios (o de operación)	XXXX
Otros ingresos	XXXX
Variación de los inventarios de productos terminados y en curso	XXXX
Consumos de materias primas y materiales secundarios	XXXX
Gastos por beneficios a los empleados	XXXX
Gastos por depreciación y amortización	XXXX
Otros gastos de operación	XXXX
Total gastos	<u>(XXXX)</u>
Resultado del periodo (Beneficio)	<u>XXXX</u>

Fuente: Elaboración Propia

Por su parte el **Estado de Resultados por Función es conocido también como método por función o método del “costo de las ventas”**, consiste en clasificar los gastos de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas y de acuerdo a como los gastos o ingresos influyen en la obtención del Margen Comercial, Excedente de Explotación, Resultado de Explotación, Resultado Antes de Participaciones e Impuestos y Resultado neto del Ejercicio. De acuerdo a este método, la entidad presentará el costo de ventas determinado independientemente de los otros

gastos e ingresos. Este tipo de presentación puede suministrar a los usuarios una información más relevante que la ofrecida presentando los gastos por naturaleza, pero hay que tener en cuenta que la distribución de los gastos por función puede resultar arbitraria, e implicar la realización de juicios subjetivos.

**En este tipo de Estado de Resultados los costos y gastos son deducidos de los ingresos**, primeramente, el costo de los bienes vendidos es deducido de las ventas netas para determinar el subtotal de utilidad bruta, margen bruto o margen comercial.

**Como segundo paso, los gastos de operación se deducen para obtener un subtotal llamado Excedente Bruto de Explotación**, seguidamente se deducen los gastos diversos y las provisiones obteniendo el Resultado de Explotación y finalmente son adicionados los ingresos financieros y excepcionales así como son restados las cargas financieras y excepcionales obteniendo utilidad antes de participaciones e impuestos o resultado del periodo. Finalmente se consideran la participación los trabajadores y el gasto de impuestos sobre la renta para llegar a la utilidad neta.

El formato bajo el cual se presenta este esquema es el siguiente:

(Nombre de la Empresa)	
<b>Estado de Resultados</b>	
<b>Al 31 de diciembre de año x y año x-1</b>	
(Expresado en Nuevos Soles)	
Año x Año x-1	
Ventas	XXXX
(-) Costo de las ventas	(XXXX)
<b>Margen Comercial</b>	<u>XXXX</u>
Servicios Prestados por Terceros	(XXXX)
<b>Valor Agregado</b>	<u>XXXX</u>
Gastos administrativos	(XXXX)
Gastos de Ventas	(XXXX)
<b>Excedente bruto de Explotación</b>	<u>XXXX</u>
Cargas Diversas de Gestión	(XXXX)
Provisiones del Ejercicio	(XXXX)
<b>Resultado de Explotación</b>	<u>XXXX</u>
Ingresos Financieros	XXXX
Ingresos Excepcionales	XXXX
Cargas Financieras	(XXXX)
Cargas Excepcionales	(XXXX)
<b>Resultado antes de Part. e Impuestos</b>	<u>XXXX</u>
Distribución legal de la renta Neta	(XXXX)
Impuesto a la Renta	(XXXX)
Reserva Legal	(XXXX)
<b>Resultado del Ejercicio</b>	<u>XXXX</u>

Fuente: Elaboración Propia

**Determinar que forma de presentación se adoptará en la empresa depende de de factores históricos así como del sector industrial donde se enmarque la entidad**, sin embargo por lo general las empresas presentan ambos esquemas. La NIC 1 Estados Financieros “exige que la gerencia seleccione la presentación que considere más relevante y fiable. No obstante, cuando se utilice el método del costo de las ventas, y puesto que la información sobre la naturaleza de ciertos

gastos es útil al predecir flujos de efectivo, se requiere la presentación de datos adicionales sobre ciertos gastos por naturaleza.”

### **Cuentas del Estado de Resultados.**

**El Estado de Resultados esta constituido por las cuentas de Ingresos y Gastos que según la clasificación del Plan Contable General,** están agrupadas de acuerdo a su función en las siguientes clases:

**Cuentas de Ingresos,** representan los ingresos operacionales así como otros ingresos que no tienen relación con el giro principal del negocio. Estas cuentas están agrupadas dentro de las denominadas Cuentas de Gestión (resultados) ingresos y agrupa conceptos tales como las ventas, ingresos diversos, ingresos excepcionales e ingresos financieros.

**Cuentas de Gastos,** incluyen los gastos relacionados con la actividad principal del negocio (gastos de ventas) y los que se relacionan con la gestión administrativa (gastos de administración), en esta clase también se incluye la variación de existencias que sirve para determinar el costo de la mercadería vendida. Están agrupadas como cuentas de Gestión (Egresos) y contiene las siguientes partidas: variación de existencias, cargas de personal, servicios prestados por terceros, tributos, cargas diversas de gestión, cargas excepcionales, cargas financieras, costo de ventas.

**Por su parte los Saldos Intermediarios de Gestión,** agrupan las cuentas que permiten determinar el resultado financiero de la empresa hasta llegar a la utilidad neta, estas cuentas contemplan el Margen Comercial, Valor Agregado, Excedente (o insuficiencia) Bruto de Explotación, Resultado de Explotación, Resultado antes de Participaciones e Impuestos, Distribución Legal de la Renta Neta, Impuesto a la Renta y Resultado del Ejercicio.