

U.P.A.E.P
Escuela de Contaduría Pública.

**ANÁLISIS Y MEDICION DE LOS INGRESOS Y GASTOS
DENTRO DE UN PERIODO CONTABLE**

T E S I S

Para obtener el título de

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Presenta

VICTOR HUGO CERON GRADOS



UPAEP – Secretaría General

Dirección General de Apoyos Académicos

Dirección del Centro de Recursos para el Aprendizaje y la Investigación.

Biblioteca Central - **Karol Wojtyła**

Tesis Digitales Restricciones de uso:

DERECHOS RESERVADOS ©

PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de textos, imágenes, gráficas, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente de donde la obtuvo mencionando el autor o autores involucrados en el documento.

Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

INDICE:

Página

INTRODUCCION _____ i

CAPITULO I.

ANTECEDENTES DE LA MEDICION DE LA UTILIDAD _____ 1

1.1 Historia del Estado de Resultados _____ 1

1.1.2. Estado de Resultados todo incluido _____ 3

1.1.3. Partidas Extraordinaria _____ 4

1.1.4. Ajustes de años anteriores _____ 5

1.2 El Valor económico agregado _____ 7

1.2.1. El valor económico agregado en el Estado de Resultados _____ 8

Figura 1.1 _____ 10

Figura 1.2 _____ 13

CAPITULO II

LOS ELEMENTOS DE LA UTILIDAD _____ 14

2.1 Análisis de los elementos de la utilidad	14
2.1.1 Concepto de utilidad	14
2.1.2 Mantenimiento del capital	15
2.1.3 Valor Real Contable	20
2.1.4 Precio de Venta	21
2.1.5 El descuento del valor presente de futuros	21
2.2 Reconocimiento de la utilidad	22
2.3 Elementos de la utilidad	23
2.3.1. Ingresos	23
2.3.2. Gastos	28
2.3.3 Pérdidas y Ganancias	34
2.4 Definición de los elementos de la utilidad según el IMCP	37
2.4.1 Ingreso	37
2.4.2 Ganancia	37
2.4.3 Gasto	38
2.4.4 Pérdida	39
2.5 Elementos de la utilidad según la IASC (NIC 18)	39
2.6 Definición de los elementos de la utilidad según la FASB(SFAC 6)	41
2.6.1 Ingresos	41
2.6.2 Gastos	41
2.6.3 Ganancias	41
2.6.4 Pérdidas	43

2.7. Cuadro Comparativo	43
-------------------------	----

CAPITULO III

ASPECTOS GENERALES PARA EL RECONOCIMIENTO DE INGRESOS Y GASTOS	46
--	----

3.1 Medición y reconocimiento de los elementos de la utilidad	46
---	----

3.1.1 El Estado de Pérdidas y Ganancias	47
---	----

3.1.2 La utilidad global	48
--------------------------	----

3.1.3 Criterio de Reconocimiento de Ingresos y Ganancias	49
--	----

3.1.4 Criterio de Reconocimiento de Pérdidas y Gastos	52
---	----

3.2 Método para reconocer los ingresos en venta de productos	53
--	----

3.2.1 Métodos para reconocer los ingresos antes de entregar el producto (contratos a largo plazo)	53
---	----

3.2.1.1. Factores de riesgo al reconocer el ingreso	59
---	----

3.2.2 Al Momento de la venta	60
------------------------------	----

3.2.3 Después de la venta	61
---------------------------	----

3.2.4 Métodos de cobro	61
------------------------	----

3.2.5 Contabilidad de las ventas en abonos	62
--	----

3.2.6 Ventas en consignación	64
------------------------------	----

3.3 Métodos para reconocer el ingreso en operaciones de servicio	65
--	----

3.3.1 Reconocimiento del ingreso por servicio de transportación	67
---	----

3.3.2 Reconocimiento del ingreso en un evento	67
---	----

3.3.3 Venta de productos y servicios combinados	67
---	----

3.4 Método para reconocer el ingreso en la industria ganadera	67
---	----

3.5 Método para reconocer el ingreso en la industria minera	68
---	----

CAPITULO IV

CASOS PRACTICOS	70
-----------------	----

4.1 Reconocimiento del ingreso en una empresa constructora	70
4.2 Reconocimiento del ingreso en la industria ganadera	74
4.3 Reconocimiento del ingreso en una empresa minera	75
4.4 Reconocimiento del ingreso en una empresa de servicios	76
4.5 Reconocimiento del ingreso en una empresa comercial	77

Conclusiones	81
--------------	----

Bibliografía	84
--------------	----

INTRODUCCIÓN

El propósito de esta tesis es el de contribuir a un conocimiento más profundo sobre la medición de la utilidad; para poder lograr una mejor relación entre los componentes de esta: ingresos, gastos, pérdidas y ganancias relativos a un mismo periodo contable.

Su objetivo general es el de realizar un estudio sobre la medición y reconocimiento de los elementos de la utilidad para determinar la medición de esta última, todo esto desde el punto de vista de diferentes organismos, así como opiniones de algunos autores. Con el fin de profundizar en la forma de medir correctamente la utilidad, aplicando el concepto de asociación de los elementos de esta y la forma de presentarla en el Estado de Resultados.

Como sabemos uno de los objetivos primordiales de la contabilidad es el de proporcionar información general completa y razonablemente adecuada, relativa a las actividades financieras de la entidad ya que esta información es esencial para la toma de decisiones. La profesión contable ha tenido dificultades en definir claramente los ingresos y gastos de un periodo, es decir, relacionarlos para llegar a una correcta medición de la utilidad. Dicha relación se le conoce como el “matching concept”. Por ello decidimos realizar un estudio sobre el reconocimiento de ingreso y gastos para determinar cuando y porque monto deben registrarse dicho conceptos y así obtener un resultado mas confiable, ya sea utilidad o pérdida. Durante los últimos años, la comparación de ingresos y gastos ha llegado a ser un principio básico de la contabilidad.

El éxito de la empresa durante un periodo se puede deber a la buena fortuna o una dirección eficiente; la utilidad, pues, depende de factores incontrolables y factores controlables por la dirección. Es conveniente mostrar en el estado de resultados hasta donde sea posible, la utilidad según sus fuentes y sus causas. Por esta razón es necesario conocer los antecedentes de las primeras

mediciones de la utilidad así como del estado de resultado para ver la evolución que ha tenido hasta llegar a nuestros días. Por tal motivo se incluirá un análisis sobre el estado de resultados tradicional para su adecuada presentación, además se tratará el estado de resultados en su forma de valor agregado como otra alternativa de medición del valor de la empresa.

Nuestro trabajo se enfoca al punto de vista financiero de la utilidad de las empresas, por tal motivo la medición de esta abarca hasta la utilidad de operación, debido a que es en ella en donde se encuentra reflejado el resultado de las operaciones principales de la Cía.

Debido al enfoque de nuestro trabajo, el punto de vista fiscal no será tratado en el mismo, ya que sobre esta última materia, la ley es la que nos indica que se consideran ingresos y gastos para determinar la utilidad fiscal que es diferente a la utilidad contable por tal motivo, nuestra investigación será totalmente teórica; solamente se verán algunos casos prácticos relacionados a la misma.

En la tercera parte de este trabajo se estudiarán los aspectos generales de los diferentes métodos que existen para reconocer los ingresos y los gastos dependiendo del giro de la empresa. Debido a que existe una gran diversidad de negocios, nos enfocaremos a los giros comerciales, de prestación de servicios, de contratos de construcción a largo plazo, industria minera y ganadera. Con el propósito de poder tener una mejor visión de estos métodos trataremos de cuantificarlos y exponerlos dentro de caso prácticos específicos para cada giro de la empresa.

CAPITULO I

ANTECEDENTES DE LA MEDICION DE LA UTILIDAD

1.1 Historia del Estado de Resultados

Debido al nacimiento de la partida doble, aparece la comparación del Balance General inicial y final para determinar la utilidad del periodo. Puede decirse que a partir de 1930, la determinación de la utilidad es la función primordial de la contabilidad; su determinación o calculo ha alcanzado tal importancia debido a que esta se ha utilizado para un creciente número de fines, tales como:

1. Evaluar la efectividad en el manejo de los recursos de la empresa (utilidad/capital).
2. Evaluar la predictibilidad de utilidades y dividendos futuros.
3. Evaluación por la administración de decisiones anteriores.
4. Base para calcular impuestos.
5. Guía para la administración en políticas de dividendos
6. Para obtener créditos
7. Para contratos colectivos con los trabajadores.

La información financiera en los años 20's según un estudio realizado por William Z Ripley revelo insuficiencia en la presentación de este informe, ya que se omitían en muchas ocasiones los estados de perdidas y ganancias o era

inadecuado por no revelar los ingresos por ventas o por no clasificar los gastos, por esto el importe de la utilidad neta era errónea.

Como la utilidad era el resultado de un proceso de producción y consumo, las inversiones y distribuciones de los dueños debían ser eliminadas para conservar el capital, esto se conoce como el “mantenimiento del capital aproximado a la determinación del ingreso”, el cual consiste en comparar el activo neto al final del ejercicio con el activo neto al principio del mismo, ajustándola respecto a los dividendos de las transacciones de capital, además de que dichos cálculos no se realizaban con regularidad, estos eran equivocados ya que el resultado que obtenían era el cambio en el capital y no el de la medición de la utilidad, la cual se quería llegar. Este concepto se tratara mas a fondo en el capítulo 2.

En este periodo donde hallamos los orígenes de la cuenta de perdidas y ganancias, el invento de esta cuenta trajo consigo la solución del problema que tenían muchos comerciantes de aquella época de no poder llevar en una sola cuenta el registro de su mercancía, puesto que el efecto provocaba que se tuvieran dos precios, el de adquisición y el de venta, por lo que la utilidad obtenida hacía que la cuenta de caja fuera diferente en los asientos de ingresos y egresos. Con la nueva cuenta se podían registrar cuentas patrimoniales que seguían la secuencia de las mercancías y de las utilidades y perdidas como resultado del comercio de las mismas. Es por esta transformación en la contabilidad que las operaciones se presentaron bianualmente en un estado financiero en donde se estipulaba el patrimonio del ente económico, informando también el resultado y la participación individual de los socios.

El vinculo del Balance General inicial y final hacia el siglo XV se hizo más entendible por lo que fue posible que el enlace con la cuenta de perdidas y ganancias fuera factible.

El análisis de los cambios en el capital fue con el tiempo el objetivo primordial de la cuenta de pérdidas y ganancias. Este objetivo nos orienta a la medición de los cambios económicos de la entidad con las cuales realizar una evaluación del éxito o fracaso totales de la empresa durante su vida, pero los objetivos más comunes de la medición de la utilidad exigen que esta medición se haga por periodos más cortos ya que si se hace de manera global no se puede tener la información cuando esta se requiera, ni tampoco podemos analizar las causas de éxito o fracaso, además de que con esa información se puede evaluar la efectividad de la administración, analizar la rentabilidad, predecir futuros resultados, tomar decisiones en la fijación de precios, distribución de dividendos, medir la capacidad de la firma para sufragar sus deudas y desde luego para determinar el cálculo del impuesto a pagar.

1.1.2 Estado de resultados todo incluido.

En la determinación de la utilidad se deben incluir los cambios de valor y sucesos que pueda controlar la administración de la empresa, cuyo resultado provenga de decisiones del ejercicio corriente y de operaciones normales, por lo cual se deben segregar las actividades operativas de las no operativas ya que estas últimas no se presentan con continuidad.

Es por este motivo que apareció el concepto de utilidad basado en la inclusión de todos los resultados. La Asociación Norteamericana de Contabilidad en su declaración de 1936 nos muestra este concepto:

“El estado de pérdidas y ganancias de cualquier ejercicio dado debe reflejar todos los ingresos que han recibido apropiado reconocimiento en la contabilidad y todos los costos cancelados (expirados) durante el ejercicio, independientemente de si son o no resultados de operación de ese ejercicio”

Quienes se inclinaban en el concepto de la utilidad que incluye todos los resultados dan los siguientes argumentos:

1. El total de la utilidad neta de la empresa debe ser igual a la suma de todas las utilidades de la vida de la empresa.
2. La omisión de algunos cargos y abonos para determinar la utilidad neta puede ayudar para manipular los resultados.
3. El estado de resultados que incluye todos los cargos y abonos del ejercicio es mas fácil de elaborar y debe ser entendido por los usuarios , de esta manera cualquier persona que prepara este estado debe de llegar a las mismas cifras.
4. Si se revela la naturaleza de los cambios en la utilidad, el usuario de la información financiera puede llegar a medición de la utilidad de acuerdo a su necesidades específicas.
5. la distinción de las partidas operativas y no operativas no es exacta ya que para una entidad ciertas transacciones operativas no lo son para otra, además de que las operaciones no operativas de una empresa en un ejercicio pueden no serlo en otro.

1.1.3 Partidas Extraordinarias

Otra distinción que debe hacerse para el Estado de Resultados es la de operaciones recurrentes y no recurrentes, con esta distinción, los inversionistas pueden hacer predicciones de las corrientes de utilidad y dividendos.

El comité sobre procedimientos de Contabilidad del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos, reconoció en 1947 la justificación de incluir ciertas partidas extraordinarias en el estado de perdidas y ganancias solo si estas eran importantes, ya que al hacerlo se podría perjudicar la significación de utilidad neta para disfrazar el resultado. Pero en 1966 La Junta de Principios de Contabilidad requiere que sean reveladas las operaciones extraordinarias de carácter no recurrente se deben presentar de manera separada después de los resultados de operaciones ordinarias.

La Junta de Principios de Contabilidad diferencia el Estado de Resultados con énfasis en operaciones “ordinarias normales y recurrentes” del periodo y que incluía todos los cambios en el patrimonio por lo cual decidió que deberían incluirse todas las operaciones extraordinarias y presentarse separadamente de las operaciones ordinarias o propias de la empresa; y define a las operaciones extraordinarias como aquellas de naturaleza inusual, es decir, que poseen un alto grado de anormalidad, que no se espera que ocurran en un futuro y que sean diferentes de la actividad principal de la empresa como son utilidades o pérdidas de la venta de una planta o de un segmento del negocio, venta de inversiones no adquiridas para su venta, las pérdidas por confiscación y expropiación de propiedades, utilidad o pérdida de discontinuar una línea de un producto o de la devaluación de la moneda.

El separar las operaciones ordinarias y extraordinarias nos permite analizar la calidad de las ganancias, ya que la utilidad neta debe ser el resultado de las operaciones normales de la empresa y no de eventos externos o anormales que afecten a esta.

1.1.4 Ajustes de años anteriores

Los ajustes de años anteriores son aquellos que se hacen en un periodo contable diferente al que son registrados y estos no deben suceder con frecuencia en una contabilidad eficiente. Estos ajustes deben de ser específicamente identificados y directamente relacionados con las actividades del negocio de ejercicios anteriores; no ser atribuibles a eventos económicos que ocurren después de la fecha de los estados financieros para un periodo previo, que la determinación sea realizada por personas ajenas a la administración, y no ser susceptibles de una estimación razonable en el periodo que ocurren.

Algunos ejemplos de ajustes de periodos anteriores son: el impuesto sobre la renta, renegociaciones de contratos o resultados por litigios. La FASB en su SFAS No 16 indica que las únicas partidas que se pueden reportar como

ajustes de periodos anteriores son la corrección de un error en los estados financieros de un periodo previo y los ajustes que resulten de la realización de los beneficios por impuestos en preadquisiciones de compañías subsidiarias con perdidas fiscales.

Estos ajustes permiten hacer correcciones, sin embargo la SEC (Security Exchange Comisión) considera que a través de ellos las perdidas se pueden disfrazar. La FASB en su Statement No 16 declara que solo deben permitirse hacer este tipo de ajustes para corregir errores y realizar beneficios de impuestos que se derivan por perdidas de subsidiarias.

Entonces ¿ que es lo que debería presentar el Estado de Resultados, todos los cambios en la riqueza o mostrar solamente los resultados de las operaciones? Para ello es necesario la utilización de otro estado (estado de movimientos en el capital contable) para mostrar la utilidad neta con el cambio del patrimonio de los accionistas del periodo.

Otro enfoque para la medición de la utilidad es el operativo o de las transacciones, en el cual la utilidad se obtiene mediante la asociación de los ingresos con los gastos del ejercicio. El enfoque convencional de la medición de la utilidad consiste en una conjunción del enfoque del mantenimiento del capital y el operativo. Los ingresos, gastos, ganancias y perdidas se cuantifican por los resultados de ciertas transacciones, incluyendo operaciones ajenas a dichas transacciones tales como acumuladores, partidas diferidas, valoraciones de inventarios y ajustes entre otras.

El comité sobre Principios de Contabilidad del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos reconoció en 1947 la razón del porque no incluir algunas partidas extraordinarias en el estado de perdidas y ganancias. Estas son:

- 1) partidas concretamente relacionadas con ejercicios anteriores;
- 2) resultados por venta de activos fijos:

- 3) pérdidas que no cubra un seguro
- 4) cancelación de activos intangibles,
- 5) y la cancelación de la prima y los gastos sobre obligaciones no amortizados en el momento de su pago.

La SEC influyó para que en el estado de resultados se presentara todo, incluyendo tanto operaciones continuas como discontinuas y al revisarse la forma K-8 se confirmó la importancia de incluir todas las operaciones y revelar todo lo que fuese importante para la entidad.

El APB No 20 dividió estos cambios en “ principios contables, estimados contables y la entidad reportante” Se deben de revelar los cambios en los principios contables así como los efectos que estos produjeron ya sea utilidades o pérdidas. Los ajustes de años previos, sin embargo deben considerarse como eventos extraordinarios ya que estos no se consideran operaciones normales. La utilidad neta incluye en un periodo los resultados de dichas operaciones por lo que deben incluirse dentro del mismo.

1.2 El valor económico agregado

El valor económico agregado (EVA) puede definirse como la utilidad neta de operación después de impuestos, disminuyéndole el costo de capital de las operaciones. El EVA subraya el valor del accionista, ya que es la consecuencia de la toma de decisiones de la empresa y de la capacidad de administrar esos resultados. El EVA mide el desempeño de la firma a través de las actividades de todos los miembros de la misma.

Actualmente existe una notoria evidencia de que es el EVA y no las ganancias las que determinan el valor de una empresa.

Las principales diferencias entre el EVA, utilidades por acción, retorno de los activos y flujos de caja desconectados, son las siguientes:

Las utilidades por acción no dicen nada acerca del costo de generar las mismas. Las utilidades también incrementan los impuestos, por lo tanto reducen el flujo de efectivo. Las utilidades reales son las que quedan después de impuestos, intereses y cualquier otro tipo de obligaciones que hayan sido pagadas.

El retorno sobre los activos es una medición mas realista; pero ignora el costo de capital. Firmas Lideres podían obtener capital a muy bajo costo, con favorables tasas de interés, las cuales podían invertir en sus operaciones a tasas bajas de retorno de activos. Eso los lleva a expandirse sin poner atención al retorno real, es decir, el valor económico.

Los flujos de caja descontados están muy cercanos al valor económico agregado, pero siendo la tasa de descuento el costo de capital.

1.2.1 El valor económico agregado en el Estado de Resultados

Otra alternativa para presentar el estado de resultados es el de valor agregado en el cual no se incluyen los dividendos como un factor de pago, sino como un beneficio del riesgo , esto corresponde con el punto de vista que tienen los economistas hacia la unidad. Los economistas definen al valor agregado como “ el total del costo de los factores o pagos efectuados por la firma por los factores de producción (tierra, capital y trabajo) “, por lo que el valor agregado de la empresa se puede expresar como los ingresos por ventas menos las compras hechas a otras firmas.

El decreto de las empresas alemanas requiere que los estados de resultados se presente en su forma de valor agregado.

Las ventajas que ofrece este estado de resultados a la gente de negocios se limita a los cambios en proporciones de los diferentes factores de producción a través del tiempo, debido a que estos cambios son probablemente inmateriales de un periodo a otro.

Otra ventaja es la capacidad para calcular con mayor exactitud las razones de los ciclos contables, ya que la clasificación de activos y pasivos en el balance general es directamente comparable con la clasificación de ingresos y gastos en el estado de resultados.

Una desventaja de este estado de resultados es la incapacidad de analizar los ingresos por ventas y por lo tanto no poder llevar a cabo un análisis de la rentabilidad sobre las ventas. La SEC. Requiere que el costo de ventas sea revelado y que las empresas que utilizan el estado de resultados en su forma de valor agregado proporcionen esta información en las notas a los estados financieros.

Este concepto es mas revelador cuando se aplica a compañías muy grandes en donde la vida de muchas personas depende de las mismas y tienen un significado social y económico general mas allá de los intereses específicos de los accionistas.

La utilidad neta de la empresa según la declaración de 1957 de la Asociación Norteamericana de Contabilidad dice que "...los cargos por interés, los impuestos sobre la renta y distribuciones puras de participación en las utilidades no son determinantes de la utilidad neta de la empresa" por lo tanto, la utilidad neta es un concepto puramente operativo y tiene una ventaja desde el punto de vista de separar los aspectos financieros de la empresa de los operativos.

Se puede clasificar la utilidad neta de acuerdo al tipo de receptores de utilidad:

La utilidad neta para los inversionistas incluye el interés sobre la deuda, los dividendos a los accionistas preferentes y comunes y el remanente que queda por repartir. En el calculo de la utilidad neta para los inversionistas los impuestos se tratan como gasto..

La utilidad neta para los accionistas incluye la utilidad neta para los inversionistas menos los cargos de intereses y las distribuciones de participación en los beneficios. Es un hecho que los usuarios de la información financiera interpretan la utilidad neta orientados a que es un rendimiento para los accionistas.

La utilidad neta para los tenedores de participación residuales se obtiene de la utilidad neta para los accionistas menos los dividendos preferentes.

Al analizar el estado de resultados podemos determinar las utilidades que se generaron así como su distribución. Esto es importante ya que el balance general solo muestra la parte de utilidades destinada por los accionistas, mas no el costo de capital integral.

Figura 1.1

CONCEPTO DE LA UTILIDAD	UTILIDAD INCLUIDA	RECEPTORES DE LA UTILIDAD
Valor añadido	Precio de venta del producto de la empresa menos costo de los bienes y servicios adquiridos por transferencia.	Todos los empleados, dueños, acreedores y gobiernos.
Utilidad neta de la empresa.	Exceso de los ingresos sobre los gastos; todas las ganancias y pérdidas. Los gastos no incluyen los cargos por intereses, los impuestos sobre la renta ni las distribuciones puras de participación en los beneficios.	Los accionistas, tenedores de deuda y el gobierno.
Utilidad neta para los inversionistas.	La misma utilidad neta de la empresa, pero después de deducir el impuesto sobre la renta.	Los accionistas y los tenedores de títulos de deuda a largo plazo.
Utilidad neta para los accionistas.	Utilidad neta para los inversionistas menos los cargos de interés y las distribuciones de participación en los beneficios.	Los accionistas preferentes y comunes
Utilidad neta para los tenedores de participaciones residuales	Utilidad neta menos los dividendos preferentes.	Los accionistas comunes actuales y potenciales a menos que no puedan hacerse los pagos prioritarios.

En el estado de resultados podemos encontrar tres niveles de utilidad:

- ° La utilidad bruta.
- ° La utilidad de operación.
- ° La utilidad neta.

La utilidad bruta se obtiene de disminuir a las ventas el costo de producirlas. La optimización de las ventas se logra al darse una adecuada combinación entre el volumen y la mezcla de productos con un mayor margen de contribución. La maximización de las utilidades va a depender también de la diferencia que exista entre el costo y el precio adecuado.

Al lograr una mayor eficiencia en los procesos de producción el costo de el producto disminuirá, con esto los niveles de utilidad bruta se incrementan y la capacidad de cubrir los gastos de operación será mayor.

Al restarle a la utilidad bruta los gastos de operación, así como los gastos de fabricación llegamos a la utilidad de operación. Esta expresa la utilidad proveniente de la actividad económica de la empresa, por lo que se puede considerar como el renglón mas importante del estado de resultados.

El tercer nivel nos muestra la distribución de las utilidades entre los acreedores financieros, la autoridad fiscal y los accionistas. Aquí se presentan los gastos financieros, recursos que utilizo la empresa en un periodo determinado.

La utilidad neta es el beneficio que corresponde a los accionistas cuando ya se han cubierto los costos financieros y las obligaciones tributarias.

Si las utilidades son generadas al maximizar los activos y el costo de capital nace como consecuencia de la estrategia financiera de la empresa y de la estructura de fuentes de recursos; encontramos en el estado de resultados la diferencia entre las utilidades generadas y el costo de capital, el Valor Económico Agregado.

Figura 1.2

El Valor Agregado en el estado de Resultados

Ventas		\$ 3,112.50	
Impuestos por servicios		(708.80)	
Suministros		(1,506.00)	
Valor agregado		897.70	
Distribuidas como sigue:			
Empleados y anualidades			
Salarios, sueldos, pensiones.		116.30	13.00%
Reserva de Capital			
Intereses y préstamos	127.00		
Ganancias cambiarias en prestamos a L/P	(1.00)		
Dividendos	200.10	326.10	36.30%
Impuestos			
Provisión para impuestos y utilidades			
Utilizados temporalmente en el negocio	231.90		
Impuestos	50.00	281.90	31.40%
Depreciación	99.30		
Incrementos en utilidades retenidas	74.10	173.40	19.30%
		897.70	100.00%

CAPITULO II LOS ELEMENTOS DE LA UTILIDAD

2.1 Análisis de los elementos de la utilidad

2.1.1 Concepto de utilidad

A pesar de la amplitud del concepto de utilidad, existe una falta de concordancia para la propia definición de utilidad; y es mayor cuando se analizan las definiciones que se utilizan tanto en contabilidad como en la economía. Aunque ambas disciplinas están relacionadas, éstas difieren tanto en el tiempo como en la medición de la utilidad. Como consecuencia de esto, se ha debatido acerca de la importancia entre el Balance general y el Estado de Resultado para determinar la utilidad.

La utilidad puede tomar muchas formas, por ejemplo, Bedford notó los siguientes conceptos:

- 1 Utilidad física: se refiere a la satisfacción de las necesidades del ser humano.
- 2 Utilidad real: se refiere al cambio en la riqueza económica.
- 3 Utilidad monetaria: se refiere al incremento del valor monetario de los recursos.

La medición de la primera es muy difícil ya que las necesidades del ser humano no son cuantificables y son satisfechas en varios niveles como una

utilidad real que se gana de manera personal. La tercera es fácilmente medible, pero no toma en cuenta los cambios en el valor de la moneda.

La utilidad debería ser el cambio neto de los activos que resulta de las actividades de la empresa en un periodo determinado, excluyendo las inversiones y distribuciones a los propietarios. Este concepto se conoce como mantenimiento de capital y sostiene que la utilidad no debe reconocerse hasta que el capital haya sido retenido y los costos recobrados.

2.1.2 Mantenimiento de capital.

El mantenimiento de capital es conocido también como enfoque del balance general y la utilidad de un ejercicio se obtiene a través de una comparación del activo neto al final del periodo con el activo neto al principio del mismo, ajustándola con los dividendos y las transacciones de capital.

Adam Smith definió la utilidad como la cantidad que puede consumirse sin disminuir el capital, incluyendo tanto la parte fija como la circulante. Hicks la definió como la cantidad de riqueza que una persona puede consumir en un periodo determinado y mantener la misma situación económica al final de ese mismo periodo. Sin embargo, el concepto de situación económica no es preciso.

El concepto de utilidad incluye:

- El interés subjetivo sobre el valor capitalizado de la empresa.- Las corrientes de efectivo esperadas se pueden deber a los esfuerzos de producción y venta ya sea presentes o futuros.

- Los cambios en las expectativas correspondientes a los flujos de efectivo futuros.- Se originan por cambios en la evaluación de las eficiencias o deficiencias de la administración o por expectativas concernientes a condiciones económicas.
- La diferencia entre el efectivo que se va a distribuir y el que se origine de las pérdidas y ganancias imprevistas.

La valoración de mercado de la empresa es una alternativa de la capitalización de los corrientes de efectivo futuras, se puede determinar lo que están dispuestos a pagar los inversionistas por toda la empresa. Sin embargo, es posible que exista una falta de mercado inmediato lo cual se convierte en una desventaja. El cálculo de la utilidad neta resultante de la comparación de los valores del activo neto al final del ejercicio con los del principio, nos arroja como resultado una utilidad neta debido a que en esta se incluyen tanto las operaciones normales del negocio como las que ocurren de manera esporádica y poco regulares.

Mantenimiento de capital financiero: cuando el monto financiero del activo al final del periodo excede el monto financiero del activo del inicio del mismo. Este concepto del capital financiero se identifica con los valores monetarios de los activos contribuidos por los accionistas en el momento de su aportación, actualmente este parece ser el punto de vista tradicional en el mantenimiento del capital . El mayor énfasis de este concepto está en el intercambio de transacciones y eventos que afectan las operaciones así como el nivel de la empresa. Por consiguiente el intercambio de transacciones es el mayor testimonio para la credibilidad de información. Los eventos que tienen un impacto en las operaciones y en el nivel de la empresa son también registrados en el intercambio de transacciones.

En este concepto los costos expirados se determinan por el principio de reconocimiento del gasto que establece que los gastos de un periodo son costos directamente asociados con los ingresos del mismo periodo, así también los costos asociados con el periodo se determinan a través de una

base diferente al de una relación directa con el ingreso; y los costos que no pueden ser asociados con algún otro periodo.

El ingreso de un periodo es generalmente determinado al aplicar el principio de realización.

El concepto del mantenimiento del capital financiero tiene las siguientes características:

1. La transacción es la mayor prueba en la información contable.
2. La base de medición es el costo histórico a la fecha de la transacción.
3. Las transacciones deberán presentarse en la moneda de curso legal.
4. El concepto de asociación de ingresos y gastos juega un papel muy importante con respecto a los saldos que aparecen el estado de resultados.
5. El estado de resultados refleja el resultado de la entrada y salida de bienes y servicios, y
6. El capital mantenido es un desajuste monetario para los inversionistas.

Mantenimiento del capital físico implica que el retorno del capital ocurre cuando la capacidad física productiva de la empresa al final del período es mayor que la del inicio. Este concepto se enfoca a mantener la capacidad productiva de una entidad, la cual ha sido definida en diferentes formas.

Esto se define como la capacidad de una firma para producir y distribuir una cantidad de bienes y servicios en un periodo específico. Algunos autores la definen como los activos físicos que posee la empresa, por lo que la utilidad sería el monto que puede ser distribuido después de hacer una provisión para reemplazar los activos físicos de una firma.

Al igual que en el mantenimiento del capital financiero, este concepto, el intercambio de transacciones y otros eventos que tienen un impacto en las operaciones y en el nivel de la empresa son el mayor soporte en la información. Por lo que el costo de reposición de los activos operativos y los costos Históricos para los activos no operativo son la base de la medición. Eventos tales como cambios en el costo de reposición del inventario y de activos fijos son registrados como cambios desfavorables de su valor. El concepto de asociación de ingresos y gastos busca aparear los costos actuales e históricos con los ingresos para llegar a una medición periódica de la utilidad neta.

Bajo este método, el capital se define como los activos operativos de una entidad. Por lo tanto, el ingreso no es reconocido hasta que una provisión se ha hecho para reemplazar aquellos activos. La provisión para reemplazar los activos operativos se refleja registrando la depreciación y el costo de ventas a su costo de reposición con el propósito de mantener los activos operativos a un nivel constante. El concepto del mantenimiento del capital físico tiene las siguientes características:

1. Las transacciones históricas y futuras son el mayor testimonio para la información contable.
2. Las bases de medición son los costos históricos a la fecha de transacción y el costo de reposición para activos fijos e inventarios a la fecha del balance.
3. Las transacciones deberán presentarse en la moneda de curso legal.
4. El concepto de asociación de ingresos y gastos juega un papel muy importante con respecto a los saldos que aparecen en el estado de resultados.
5. El estado de resultados revela la porción de la utilidad que puede ser distribuida sin deteriorar la capacidad física; por consiguiente cambios específicos en los precios de activos fijos e inventarios se excluyen de la utilidad.
6. El mantenimiento de capital es el valor actual de mercado de los activos operativos.

La principal diferencia entre el mantenimiento del capital físico y el financiero es el tratamiento que se da a las pérdidas y ganancias, Quienes proponen el mantenimiento del capital físico consideran a las pérdidas y ganancias. Quienes proponen el mantenimiento del capital físico consideran a las pérdidas y ganancias como retornos de la inversión y no las incluyen en la utilidad sino que las ajustan al patrimonio de los accionistas.

Cabe mencionar que existen otros tres conceptos en el mantenimiento de capital, los cuales son el del poder adquisitivo, el del la utilidad esperada y el valor del tiempo.

- El concepto del mantenimiento del capital en cuanto al poder adquisitivo, significa mantener el poder de compra de los propietarios a través del tiempo.
- El concepto del mantenimiento del capital según la utilidad esperada se basa en el cambio inesperado en el valor de mercado.
- El mantenimiento de capital según el valor en el tiempo.- Con el paso del tiempo los accionistas van ganando intereses, sobre las contribuciones hechas y el ingreso es reconocido cuando se adicionan los intereses a las aportaciones.

Por otro lado el concepto de mantenimiento del capital es esencial para quienes otorgan créditos a corto plazo ya que sus deudores les paguen en un futuro. Si el capital invertido se mantiene constante o aumenta, la probabilidad de pago es mayor, pero si este disminuye porque la empresa sufre pérdidas o se pagan dividendos por encima de las utilidades, entonces las posibilidades de pago disminuyen.

2.1.3 Valor Real Contable

Dentro del concepto del mantenimiento del capital físico se requiere que todos los activos y pasivos sean declarados a su valor real. Las aproximaciones mas comunes para medir este valor son:

- El precio de entrada o costo de reposición,
- El valor de venta o de salida y
- El descuento del valor presente de futuros flujos esperados
- El valor de entrada o costo de reposición se refiere que para mantener la capacidad productiva física de la entidad, esta debe generar suficiente efectivo para promover la reposición física de los activos operativos. El registro de los precios permite la toma de decisiones en cuanto a tener activos, segregando el valor de la utilidad corriente de operaciones corrientes.

En los años 20's se utilizo por primera vez el precio de entrada o costo de reposición. Un nuevo intento en la aproximación de valuación de activos y determinación de la utilidad fue propuesta por O. Edward en 1960 en su libro " Teoría y Medición de la utilidad en los negocios".

Una alternativa para aproximarse al costo de reposición es la utilización de un índice específico de precios; al aplicarse este índice se debería obtener una Aproximación razonable del costo de reposición para que el precio del activo se mueva de manera parecida a otros activos similares en la industria.

2.1.4. Precio de venta

Otra alternativa para determinar el valor real es el valor de salida o precio de venta. Todos los activos son valuados en base a su precio de venta, el cual debería de realizarse si la empresa decide venderlos. Debido a que las pérdidas y ganancias se reconocen de inmediato, al calcular el precio de venta no se toma en cuenta el principio de realización para reconocer el ingreso. Se puede argumentar que el costo de reposición son mediciones mas relevantes que el valor actual de los activos fijos, por otro lado, los valores de salida son mejores mediciones del valor actual del inventario. El valor de venta es un tipo de costo de oportunidad, ya que mide el sacrificio de tener un activo mas bien que el costo esperado por reemplazarlo.

2.1.5. El descuento del valor presente de futuros flujos esperados

El valor presente de futuros flujos de caja esperados a recibir por un activo o desembolso para un pasivo es el valor apropiado para el activo (o pasivo) que debería ser revelado en el balance general. Bajo este método, el ingreso es igual a la diferencia entre el valor presente de los activos al final del periodo y su valor presente al comienzo del mismo.

Existen tres grandes problemas asociados con el concepto de flujos de caja descontados. Primeramente, el concepto depende en un estimado de futuros flujos de caja por periodos de tiempo. El segundo problema es seleccionar una apropiada tasa de descuento. Por último, debido a que los activos de una firma están interrelacionados, los ingresos son generados al combinarse el uso de los recursos de la empresa.

Esta medida es apropiada en el sentido que el balance general proporcionaría información acerca de la capacidad de los activos para producir ingresos en el futuro.

2.2. Reconocimiento de la utilidad

La contabilidad tradicional ha tomado la posición de que una aproximación a las transacciones debería utilizarse para explicar activos, pasivos, ingresos y gastos. Esta aproximación depende en la presunción de que los elementos de los estados financieros deberían reportarse cuando hay evidencia de un intercambio externo. El principio de realización sostiene que el ingreso debería ser reconocido cuando el proceso de ganancias está terminado o virtualmente terminado, y un intercambio ha tomado lugar. La transacción de intercambio es la base para contabilizar y determinar tanto el periodo, el monto y el reconocimiento del ingreso. Los estados financieros son expresados en los términos del capital financiero invertido en los activos netos y un retorno en esa inversión de los propietarios. Consecuentemente, la contabilidad tradicional basada en transacciones es consistente con el concepto de mantenimiento de capital financiero, la cual fue tratada anteriormente.

Edwards y Bell sugirieron que con solo descuidar algunos cambios en los actuales procedimientos contables, se pueden encontrar cuatro tipos de ingreso tales como.

1. Utilidad operativa corriente, que es el exceso de ingresos por venta sobre le costo de los consumos utilizados en la producción y venta;
2. Ahorro en costos realizables. El incremento en los precios de los activos que se tuvieron durante el periodo.
3. Ahorro en costos realizados. La diferencia entre los costos históricos y los precios de compra de los bienes vendidos, y

4. Ganancias de capital realizadas. El exceso en ventas sobre los costos históricos en las ventas de activo fijo a largo plazo.

2.3 Elementos de la utilidad

El reconocimiento es el proceso de registrar formalmente o incorporar una partida a los estados financieros de una entidad como un activo, pasivo, ingreso o gasto. El reconocimiento incluye una descripción de una partida tanto en palabras como en números, con el monto incluido en los estados financieros.

El enfoque de las transacciones hace hincapié en el reconocimiento y clasificación de los cambios que sufre la entidad económica en un periodo contable. Estos cambios se clasifican si son favorables como ingresos o ganancias, y si son desfavorables como gastos o pérdidas. Las dificultades que se presentan al contabilizar estos cambios son problemas de clasificación, valoración y determinación de la fecha de contabilización.

2.3.1 Ingresos

Tratar de dar una definición conceptual de ingreso es un poco difícil, ya que este se encuentra normalmente relacionado con procedimientos de contabilidad específicos, cambios de valor y reglas implícitas para determinar cuándo se deben presentar los ingresos en los estados financieros.

Debido al problema que presenta la medición y fecha de contabilización de los ingresos, trataremos de profundizar en dicho concepto de una manera amplia, para tal efecto lo dividiremos en cuatro puntos de vista específicos:

- 1 El carácter del ingreso:
- 2 Que debe incluirse en el ingreso;
- 3 La medición del ingreso, y
- 4 La determinación del momento de su ocurrencia.

El Carácter del ingreso:

En los libros de contabilidad podemos encontrar dos enfoques relativos al ingreso; uno de ellos se centra en la entrada de activo que resulta de las actividades operativas de la empresa y el otro que se afoca en la creación de bienes y servicios por la empresa y la transferencia de éstos. El ingreso se considera una entrada de activo neto como consecuencia de una salida de bienes y servicios. Esta definición nos permite tener una visión más amplia en cuanto a los procesos de medición y determinación de la fecha de ocurrencia, ya que el activo puede aumentar y el pasivo disminuir por diversas circunstancias, el ingreso es solo una de ella.

Muchas veces se define el ingreso en cuanto a su efecto de aumentar la participación de los accionistas, pero se deben tomar en cuenta las contrapartidas que están directamente relacionadas con el ingreso antes de que tenga lugar un cambio en la participación de los accionistas, sin olvidar que existen partidas no relacionadas con el ingreso y que puede también modificar esta cuenta. Esto nos da una idea de que valorar el ingreso con respecto a las utilidades no es una forma adecuada. Otros autores lo definen:

Sprouse y Moonitz definieron el ingreso primeramente como una entrada de activo, pero después expresaron que “...el ingreso de una empresa durante un

espacio de tiempo representa una medición del valor de cambio de los productos (bienes o servicios) de esa empresa durante ese periodo”

Paton y Littleton definieron al ingreso como producto de la empresa, por lo que este se mantiene en una posición neutral en cuanto al importe y fecha de contabilización del mismo.

Lo que debe incluirse en el ingreso:

Se sugiere que todos los cambios que ocurren en el activo neto de una empresa se deben considerar como ingreso.

Otras propuestas apuntan que se debe distinguir entre las actividades que originan el ingreso y otras ganancias pérdidas que no se encuentran directamente relacionadas con la actividad propia de la empresa. El instituto Norteamericano de Contadores Públicos en su Boletín sobre terminología No 2 incluye en el ingreso “...Las ganancias por la venta o cambio de activo (aparte de las mercancías en existencia), el interés y los dividendos ganados sobre las inversiones y otros aumentos en la participación de los dueños salvo los surgidos en las aportaciones de capital y los ajustes de este”.

Una definición mas estricta sobre el ingreso como los productos o servicios de la empresa la expresó la Asociación Norteamericana de Contabilidad (AAA) en su declaración de 1957, en la cual la definió la utilidad neta como “...1) el exceso o deficiencia del ingreso comparado con el costo expirado correspondiente, y 2) otras ganancias o pérdidas de la empresa provenientes de ventas, intercambios u otras conversaciones de activo”. En esta definición el ingreso no incluye las ganancias.

El producto de la empresa incluye todos los tipos de servicios tales como arrendamiento y préstamos. Por lo tanto el ingreso puede ser operativo o no operativo, recurrente o no recurrente.

La medición del ingreso:

La mejor manera de medir el ingreso es por el valor de cambios del producto o servicio de la empresa. Este valor de cambio es el equivalente en efectivo o el valor actual descontado de los derechos de reclamación en dinero que se cobrarán con el tiempo por la transacción del ingreso: Sin embargo, se debe hacer una provisión adecuada para esperar el cobro definitivo, el cual si se realiza en un periodo largo, es decir, mayor de un año no se obtendrá el mismo ingreso, pues el monto que se cobrara por el producto ya no tiene el mismo poder adquisitivo de un año atrás, por si por el contrario dicho cobro se realiza en un periodo corto se podrá pasar por alto la tasa de descuento, esto debido a que el importe de las tasas de descuento es pequeño. Si el interés se clasifica como parte del ingreso total, el efecto más importante es determinar la fecha de ocurrencia, pero si este no es significativo con respecto a la venta original, dicha fecha no es relevante dado que no se generó un ingreso por intereses.

Tomando en cuenta este criterio, todas las devoluciones, descuentos comerciales, descuentos por pronto pago, pérdidas provenientes de cuentas incobrables así como cualquier otro tipo de reducciones, se deben disminuir del ingreso resultante de la transacción original.

La determinación del momento de su ocurrencia.

Sprouse y Moonitz opinaron que los ingresos se deben identificar en el periodo en que se realizan siempre y cuando éste pueda medirse. Aquí es donde encontramos el *momento critico*, pues se tendrá un ingreso en el momento en que se toma la decisión más critica o cuando se ejecuta la tarea mas difícil. Esto podría suceder en el momento de firmar un contrato, el momento de prestar un servicio o vender un bien, al cobrar o alguna otra oportunidad.

El concepto de realización se utiliza para determinar la fecha de ocurrencia del ingreso. Este término se ha utilizado de tal manera que significa su presentación en la información financiera, pero la mayoría de los tratadistas opinan que lo anterior se da cuando ha ocurrido un intercambio, es decir, cuando lo respalda una venta.

La Asociación Americana de Contabilidad definió en la declaración de 1957 el concepto de realización como un cambio en el activo o pasivo tiene que ser preciso y objetivo como para que éste deba reconocerse. El reconocimiento puede provenir de una transacción de cambio entre partes independientes, o en prácticas comerciales establecidas o bajo condiciones de un contrato cuyo cumplimiento se considera virtualmente cierto.

Además de esto, el comité añadió lo siguiente al concepto de realización:

1. El ingreso debe ser medible aunque esta medición sea un estimado.
2. La medición tiene que ser verificable en base a una transacción
3. Tiene que haberse dado el momento critico y por consiguiente tuvo que haber valor añadido.

También se agregó que el ingreso debe reconocerse si se pueden estimar los gastos relacionados de forma razonable. Por toda la problemática que envuelve al concepto de realización, Horngren sugirió además de lo anterior que se abandonara el concepto de realización y se hiciera énfasis en la presentación del ingreso en la información financiera.

2.3.2 Gastos

“ Los gastos son la utilización o el consumo de bienes y servicios en el proceso de obtener ingresos. Son las expiraciones de los servicios de los factores relacionados directa o indirectamente con la producción y venta del producto de la empresa. Estos valores expiran cuando abandonan la empresa por el consumo final o por la transferencia del producto a los clientes; adquieren nuevas mediciones de valor por la contabilización del ingreso antes de la venta”

Los gastos se miden en base a la valuación de bienes y servicios utilizados, pero esto no define lo que es gasto. Las imprecisiones que surgen respecto del concepto de gasto son semejantes a las del ingreso.

1. ¿ Que debe incluirse en el gasto?;
2. ¿ Como se debe medirse el gasto?;
3. El momento en que incurre en gastos y cuando debe presentarse en la información financiera.

¿ Que debe incluirse en el gasto?

Primeramente debe distinguirse lo que es un gasto y lo que es una compensación o contrapartida de ingreso, estas ultimas pueden ser devoluciones y bonificaciones sobre ventas. Los descuentos sobre ventas y las pérdidas en cuentas incobrables se tratan como gastos; sin embargo, un descuento sobre venta no representa la utilización de bienes o servicios y las pérdidas por cuentas incobrables representan reducciones del importe que se tiene que cobrar.

Por otro lado también debe diferenciarse lo que es un gasto y una contrapartida del capital. Las espiraciones de activos y las obligaciones relacionadas con las transacciones de capital deben mostrarse como reducciones del mismo. De igual manera debe tenerse presente el objetivo de obtener ingreso.

¿ Como debe medirse el gasto?

Es difícil medir los bienes y servicios que emplea la empresa durante las operaciones ya que los propósitos de dicha medición no son claros y ésta se determina en gran parte por el concepto de la utilidad.

Las medias mas frecuentes del gasto son:

1. Costo histórico;
2. Mediciones corrientes, y
3. Los costos de oportunidad.

Costo histórico

El método usual para medir los gastos es en función del costo histórico. La razón de ello es porque los costos históricos se pueden verificar, pues son desembolsos que ha hecho la empresa, pero también representan el valor de cambio de los bienes y servicios en el momento de su compra por parte de la empresa, por esto la misma consideraba que el valor de los bienes y servicios era casi igual al del costo al momento de la adquisición.

El costo representa los recursos económicos en que incurre la compañía para obtener bienes y servicios para utilizarlos en las operaciones; esto se conoce como el valor de cambio. Si los bienes y servicios se pagan en efectivo, éste representa el valor monetario; pero si no es así, continúa el problema de valuación, que puede resolverse tomando el valor de mercado.

A pesar de esto, existen algunas situaciones que sugieren la complejidad para medir los gastos en función del costo:

1. El total del precio convenido puede ser pagadero en una fecha diferida, en tal caso, el gasto puede medirse con el precio descontado
2. Cuando existen los costos conjuntos puede no permitir solución adecuada a la medición de los diferentes tipos de gastos
3. En caso de no haber libre competencia, el precio de costo puede ser menos válido que otro método de medición.
4. El precio de costo agregado debe incluir los costos necesarios para adquirir los bienes o servicios.

Precios corrientes

Habitualmente el ingreso se mide en función del precio corriente por lo que el gasto apareado con este ingreso debe medirse de la misma forma.

Midiendo el gasto de esta manera permite identificar el ingreso proveniente de la transacción, así como las pérdidas o ganancias por tener el activo antes de utilizarse (o asignarlo a gastos), cuando esto último sucede debe incluirse en la medición del gasto.

Un precio corriente de liquidación puede ser apropiado para medir el gasto ya que este representa el costo de oportunidad.

Oportunidad de ocurrencia de los gastos

Se incurre en un gasto cuando se utilizan los bienes o servicios para obtener ingresos. La presentación del mismo se hace a través del registro contable y debe hacerse lo más apegado posible del desembolso real.

Los costos deben relacionarse con los ingresos de un ejercicio determinado, es decir, la medición de la utilidad representa el excedente de los ingresos de un ejercicio por arriba de los gastos relacionados y que se contabilizaron en ese mismo ejercicio. Si se da un apareamiento adecuado si existe una asociación razonable entre los ingresos y los gastos. Es por ello que el gasto se debe asociar correctamente con su ingreso y presentarse en la información financiera en el mismo ejercicio en que se presentó dicho ingreso.

Se incurre en gasto como parte necesaria para obtener un ingreso, sin embargo, esto no quiere decir que siempre se obtendrá el mismo, por lo cual la asociación del gasto con el ingreso no es fácil y existen casos en los que la asociación simplemente no puede hacerse. En tales casos, existen criterios básicos para determinar cuando ocurre el gasto. Dichos criterios se establecen distinguiendo los gastos directos y los gastos indirectos. Los primeros se presentan en el mismo ejercicio en que se utilizaron los bienes o servicios; o cuando se puede medir una disminución en el valor económico, o cuando no es posible relacionar el gasto con cualquier beneficio futuro.

El apareamiento de los costos de productos con los ingresos origina algunos conflictos como:

1. La identificación de los bienes y servicios con el producto de la empresa. En este caso los costos de producción realmente necesarios deben atribuirse a los productos y presentarse al momento de registrar el ingreso correspondiente. Los costos indirectos se asignan a los productos de acuerdo con una base razonable o por un método conveniente.
2. La presentación de los gastos asociados con ingresos futuros, no incluidos en los costos de productos. Tanto los costos de venta como de administración no deben arrastrarse para aparearlos con un ingreso futuro a menos que exista seguridad razonable del ingreso con el que se pueda asociar. Si la utilización de bienes y servicios no afecta ni beneficia el ejercicio corriente, entonces éste se debe prorratear en ejercicios posteriores para aparear el gasto con el ingreso al que esta asociado.
3. La contabilización de los gastos asociados después de la presentación de los ingresos respectivos. Algunas veces se presentan gastos directos después de dar cuenta del ingreso correspondiente. El apareamiento apropiado nos dice que se debe contabilizar el gasto en el momento de la venta (u otra fecha de contabilización de ingreso), así como también contabilizar el pasivo correspondiente al costo estimado de las reparaciones o cambios posteriores. El hecho de que el costo sea incierto, no constituye por si mismo una razón justa para aplazar su

reconocimiento. Si se puede encontrar alguna estimación de costos probables de las garantías futuras de una manera razonable, éstos deberán contabilizarse al momento del reconocimiento del ingreso, esto puede ser casi imposible realizarlo en una sola transacción de venta, mas sin embargo, puede encontrarse una aproximación razonable para un número grande de ventas durante el ejercicio. Si se incurre en costos, bajo garantías en exceso, éstas deben contabilizarse como pérdidas en lugar de gastos de operación.

En el caso de las ventas a plazos, el ingreso al igual que el costo puede reconocerse de dos maneras, hasta que se realice el cobro total, o bien, el ingreso se puede ir reconociendo a manera que se van realizando los cobros.

La presentación de los gastos en los estados financieros de los ejercicios en que se utilizan los bienes y servicios es un proceso de relacionar los mismos con el ejercicio en que se utilizan, en lugar de reflejarlos en el ejercicio de adquisición, por tal motivo, esto no se refiere a la asociación de los gastos con los ingresos correspondientes, pero si es una aproximación.

Muchos gastos del ejercicio se asocian directamente con el ingreso del mismo ejercicio de tal manera que no hay desviación importante respecto al principio de apareamiento. En otros casos, no se puede hallar asociación directa con el ingreso, pero si los gastos están relacionados con las operaciones globales éstos deberán presentarse en el ejercicio corriente.

Sino hay asociación medible del ingreso futuro, no hay necesidad de arrastrar el gasto a ejercicio posteriores. Si los gastos ocurren con regularidad, puede no haber efecto importante sobre la utilidad neta de cualquier ejercicio incluyendo al primero y ultimo de la vida de la empresa.

Muchos de los costos son costos conjuntos, los cuales, se prorratean de manera arbitraria entre actividades diversas. El prorrato arbitrario entre diversos ejercicios es muy engañoso, ya que este refleja una precisión que no existe.

El primer paso en el sistema de asignar gastos a los ejercicios es mediante la determinación de la fecha en que ocurre la expiración de los bienes y servicios. El segundo paso consiste en la clasificación de los gastos por actividades importantes.

Regularmente se sugiere que bajo circunstancias especiales puede ser apropiado arrastrar los costos de las operaciones y asociarlos con los ingresos de ejercicios futuros, tal es el caso de capitalizar los costos de organización a fin de cargarlos contra los ingresos de ejercicio futuro. Con frecuencia se arrastran los costos para aparearlos con ingresos futuros con la justificación de ejercicios futuros se ven también beneficiados en dichos costos.

2.3.3 Perdidas y ganancias

Las ganancias y las pérdidas son el resultado de acontecimientos favorables y desfavorables relacionados con las operaciones normales de la empresa. En muchas ocasiones es difícil hacer una distinción entre lo que son operaciones normales y las que no.

Las ganancias y las pérdidas son opuestas en muchos aspectos por tal motivo. Pueden tratarse análogamente sin embargo, las diferencias existentes entre ambas son suficientes para estudiarlas por separado. Una característica común tanto de las ganancias como de las pérdidas es que se reflejan en los estados financieros como importes netos.

Las ganancias y las pérdidas muestran el resultado neto de la combinación de transacciones, reflejándose bien como una ganancia o bien como pérdida, por lo tanto, estos términos no son comparables con los términos de ingresos y gastos.

El reconocimiento de las ganancias es semejante a la de los ingresos, la profesión se ha mantenido apegada al concepto de la realización en el caso de las ganancias, esto significa que:

“ Las ganancias no se reconocen comúnmente hasta que haya ocurrido un cambio o venta. La declaración de 1957 de la Asociación Norteamericana de contabilidad expresa que la utilidad incluye otras ganancias y pérdidas de la empresa provenientes de ventas, cambios u otras conversaciones de activos sin embargo, las otras convenciones se relacionan mas bien con las ganancias”.

La declaración de 1957 también define a la realización como si ocurriera cuando un cambio en el valor de un activo o pasivo se ha vuelto suficientemente objetivo y preciso para que se justifique el reconocimiento. Es decir, se podría reconocer una ganancia si el aumento en el valor es lo suficientemente objetivo y preciso para que no sea probable su revisión. Por tal motivo, un aumento en los precios de mercado de valores negociables puede ser evidencia suficiente para reconocer una ganancia.

En cuanto a las inversiones en valores la contabilización de las ganancias y las pérdidas derivadas de cambios en los precios de mercado se está haciendo cada vez más aceptable en la práctica contable porque existe verificabilidad y liquidez aún y cuando el cambio no se haya validado por una venta o cambio en que la empresa participe.

Por otro lado, si un terreno aumenta de valor, se considera inapropiado aumentar por encima del costo la valoración contabilizada sin embargo, a

medida que puedan irse obteniendo mediciones verificables relativas a los cambios de precio del mercado de los terrenos las variaciones es su precio pueden ser pertinentes en la determinación de la utilidad como lo son los cambios en el valor de las obligaciones o inversiones en valores negociables.

En la contabilidad se utiliza el termino pérdida para denominar el excedente de los gastos o de los ingresos de un ejercicio es decir, lo opuesto a la utilidad neta. La medición de las perdidas es algo semejante a la medición de los gastos salvo que cualquier producto se compara directamente para reflejar un importe neto. Igual que como ocurre con los gastos, parece preferible definir las pérdidas como expiraciones de valor en vez de cómo prorrataos de costos. El valor corriente es más apropiado en la medición de la pérdida por ejemplo, un edificio destruido por un incendio antes de finalizar su vida útil representa una pérdida para la empresa aún y cuando éste se encuentre totalmente depreciado.

Las perdidas no pueden asociarse con los ingresos de tal manera que se deben contabilizar en el ejercicio en que se haga bastante preciso que un activo proporcione menos beneficios a la empresa de lo que esta indicado por la valoración.

Cuando el valor de un activo va disminuyendo gradualmente a lo largo de los años, resulta difícil determinar exactamente cuando ocurrió la pérdida, pero si ha perdido su utilidad, no es razonable posponer el reconocimiento de la pérdida hasta su venta final. Una pérdida no debe de ser arrastrada premeditadamente a ejercicios posteriores, si es bastante precisa y el importe de la misma puede llegar a medirse razonablemente bien, debe ser contabilizada tan pronto como sea descubierta.

2.4 Definición de los elementos de la utilidad según el IMCP

2.4.1. Ingreso

“ Es el incremento bruto de activos o disminución de pasivos experimentado por una entidad, con efecto en su utilidad neta, durante un periodo contable, como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales” (Boletín A-11, IMPC).

Esto significa que los aumentos de activos son fruto de la administración que se evalúan en términos brutos para enfrentarlos con los costos incurridos y se reconoce cuando el evento crítico se ha producido dentro del giro de la entidad o que son recurrentes en el tiempo. Los descuentos, rebajas, devoluciones se consideran una disminución al ingreso y la posible incobrabilidad un gasto.

El ingreso se reconoce contablemente cuando su proceso de generación ha terminado o esta terminado casi en su totalidad, lo cual ocurre cuando el evento crítico o crucial se ha llevado a cabo.

2.4.2 Ganancia

“ Es el ingreso resultante de una transacción incidental o derivada del entorno económico, social, político o físico, durante un periodo contable, que por su naturaleza se debe presentar neto de su costo correspondiente”. (Boletín A-11, IMPC)

2.4.3 Gasto

“ Es el decremento bruto de activos o incrementos de pasivos experimentado por una entidad, con efecto en su utilidad neta, durante un periodo contable, como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales y que tienen por consecuencia la generación de ingresos” (Boletín A-11, IMPC).

Esto son los sacrificios económicos que realiza la administración para conseguir ingresos y que se identifiquen directamente o en el periodo en el que se generan estos últimos. De igual manera que el ingreso debe provenir de las actividades primarias y normales de la entidad.

“ Los gastos se pueden identificar directamente con los ingresos que aquéllos ayudaron a generar o se identifican con el periodo en el cual se generan los ingresos.

“ Los gastos se pueden identificar directamente con los ingresos que aquéllos ayudaron a generar o se identifican con el periodo en el cual se generan los ingresos.

El reconocimiento de los gastos solo tiene significado dentro del periodo al cual corresponden”.

2.4.4 Pérdida

“ Es el gasto resultante de una transacción incidental o derivada del entorno económico, social, político o físico en que el ingreso consecuente es inferior al gasto y que por su naturaleza se debe presentar neto del ingreso respectivo” (Boletín A-11, IMCP).

Para el reconocimiento de una partida en los estados financieros, además de aplicar la importancia relativa y el costo-beneficio se debe:

- Satisfacer los elementos integrantes de la definición del concepto correspondiente.
- Ser cuantificable en un grado suficiente de confiabilidad.
- Contribuir a la formación de un juicio valorativo en función del cual se puede tomar una decisión.
- Reunir los atributos de la confiabilidad, objetividad y verificabilidad.

2.5. Elementos de la utilidad según las IASC (NIC 18)

“ Ingreso es la entrada bruta de beneficios económicos durante el periodo que se originan en el curso de las actividades ordinarias de una empresa, cuando estas entradas dan como resultado aumentos en el capital distintos a los que se derivan de contribuciones de los propietarios del capital.”

Valor justo: es la cantidad por la que podría ser intercambiado un activo, o liquidado un pasivo, entre partes informadas y deseosas en una transacción de libre competencia.

El ingreso debe ser cuantificado al valor justo de la prestación recibida o por recibir.

Sea cual sea el tipo de empresa, el ingreso debe reconocerse cuando:

- Este pueda cuantificarse, y
- El resultado de la transacción dará beneficios a la entidad.
- El ingreso por venta de bienes debe reconocerse cuando se reúnen las características anteriores y cuando:
 - Se han transferido los riesgos y beneficios de la propiedad del bien,
 - La empresa ya no tiene influencia alguna sobre el bien
 - Se pueden identificar los costos ocurridos en la transacción.

Los ingresos y gastos de una misma transacción deben reconocerse simultáneamente, en caso que los costos no puedan ser cuantificados, el ingreso no se puede reconocer y cualquier prestación recibida se reconoce como un pasivo.

En cuanto a la presentación de servicios, el ingreso asociado con la transacción debe reconocerse por referencia a la etapa de terminación de la transacción a la fecha de los Estados financieros y se satisfagan las siguientes condiciones además de las dos mencionadas anteriormente:

- Se puede determinar la etapa de terminación a la fecha de los estados financieros,
- Los costos se pueden identificar de forma confiable.

2.6. Definición de los elementos de la utilidad según la FASB (SFAC 6)

2.6.1 Ingresos

Son entradas o aumentos en el valor de los activos de una entidad o el establecimiento de deuda (o combinación de ambas) de entregar o producir bienes y servicios u otras actividades que constituyen la operación central de la entidad.

2.6.2 Gastos

Los gastos representan salidas de capital, utilización de activos o incurrir en pasivos (o la combinación de ambos) para la entrega o producción de bienes y servicios o llevar a cabo otras actividades que constituyan la operación principal de la entidad. Los gastos representan salidas de capital ya sea en el presente o bien en el futuro.

2.6.3 Ganancias

Las ganancias son incrementos en el capital por transacciones normales o incidentales de una entidad y otros eventos y circunstancias que le afectan con excepción de las inversiones realizadas por los propietarios.

Cuando no se tiene la certeza del cobro de una cantidad del ingreso, ésta se reconoce como un gasto y no como un ajuste al ingreso.

Cuando en una transacción por servicios no se puede estimar de manera confiable el resultado de la misma, el ingreso es reconocido al grado de los costos incurridos que se espera sean recuperables, en caso de que ocurra lo contrario, entonces éstos se reconocen como un gasto.

La NIC 32 indica que tipo de información debe revelarse en los Estados Financieros, a continuación se anexa la información a revelarse en el Estado de Resultados:

- a) Ventas u otros ingresos de operación;
- b) Depreciación;
- c) Ingresos por intereses;
- d) Productos de inversiones;
- e) Gastos por intereses;
- f) Impuesto sobre la renta;
- g) Cargos extraordinarios;
- h) Créditos extraordinarios;
- i) Transacciones de importancia intercompañías;
- j) Utilidad neta o pérdida neta del periodo.

2.6.4. Perdidas

Las perdidas son reducciones del capital por transacciones normales o incidentales de una entidad, los eventos y circunstancias que la afectan excepto por los gastos y la distribución a los accionistas.

2.7. Cuadro Comparativo

El siguiente cuadro resume de manera general el momento en que se deben de reconocer los elementos de la utilidad de acuerdo con lo establecido por los organismos rectores en el área de la contabilidad financiera.

	IMPC	FASB	IASC
Ingreso	Cuando el proceso de generación esta terminado. Cuando el evento critico se ha llevado a cabo.	Se reconocen hasta que hayan sido ganadas y sean realizadas o realizables. Se asocia con su gasto.	Los criterios de reconocimiento se aplican a cada tipo de transacción.
Ganancia	Es el ingreso que resulta de una transacción o derivada del entorno. Esta se presenta neto de su costo.	Incrementos en los activos netos derivados de transacciones, eventos o circunstancias que afectan a la entidad	
	IMPC	FASB	IASC
Gasto	Se asocia con el ingreso al cual ayudaron a generar.	Cuando los beneficios futuros que se deriven de activos ya no existen. Se asocia con su ingreso.	Simultáneamente con el ingreso siendo de una misma transacción
Pérdida	Es el Gasto que resulta de una transacción o derivada del entorno. Esta se presenta neto de ingreso.	Decrementos en los activos netos derivados de transacciones, eventos o circunstancias que afectan a la entidad	

Como podemos observar, cada organismo establece su propio criterio en cuanto al reconocimiento de los elementos de la utilidad. La relación entre los organismos está muy ligada, es por eso que sus definiciones son similares. En el caso de México su representación es el IMPC y sus pronunciamientos se apegan tanto a los SFAC, como a las NIC'S dado que estos son organismos

muy representativos a nivel internacional. Cada organismo tiene sus propios pronunciamientos relativos a la medición de la utilidad, pero en esencia son los mismos y se llega a una misma conclusión el “Matching Concept” que es como ya antes se menciono la asociación del ingreso con su correspondiente gasto.

La contabilidad hoy en día al igual que otras disciplinas esta a la vanguardia internacional, todo esto debido a la gran expansión que tienen las empresas, las cuales ya no son entidades locales ni nacionales sino que muchas de ellas abarcan mercados internacionales. Estas empresas tienen oficinas en diversas partes del mundo, surge por ello la necesidad de unificar criterios más allá de las fronteras de un país y llevarlos al ámbito internacional. Una muestra de esta necesidad la vemos reflejada en el criterio para medir la utilidad.

CAPITULO III

ASPECTOS GENERALES PARA EL RECONOCIMIENTO DE INGRESOS Y GASTOS

3.1 Medición y reconocimiento de los elementos de la utilidad

El SFAC 5 establece los lineamientos y criterios para reconocer que información debe incorporarse en los estados financieros, y cuando debe reportarse.

3.1.1 El Estado de Pérdidas y Ganancias.

El concepto de ganancias descrito en el SFAC 5, es similar al de la utilidad neta ya que incluye casi todo lo que se presenta en el actual Estado de Resultado, un Estado de Ganancias basado en él, sería muy parecido al actual Estado de Resultados, En la actualidad, la práctica acepta una variedad de términos para referirse a la utilidad neta. La junta anticipa que utilidad, utilidad neta, perdida neta y algunos otros términos equivalentes se seguirán empleando dentro de los Estados Financieros para referirse a los términos de ganancias, sin embargo, las ganancias no son exactamente lo mismo que la actual utilidad neta. Esta declaración utiliza el termino “ganancias” en parte para distinguir el concepto descrito en la misma del de la actual utilidad neta.

Las ganancias no incluyen el efecto acumulativo de ciertos ajustes contables de periodos anteriores que se reconocen en el periodo corriente. El principal ejemplo es el efecto acumulativo por el cambio de un principio contable que se incluye en el actual Estado de Resultados, pero se excluye de las ganancias. Las ganancias son una medición de la ejecución de la empresa respecto a su

giro en un periodo, por lo que excluye partidas que son ajenas al mismo y que pertenecen a otros periodos.

La junta espera que el concepto de ganancias sea sujeto a un proceso de cambio gradual o evolución que ha caracterizado el desarrollo de la utilidad neta. La práctica actual la ha desarrollado a través del tiempo y dicha evolución ha resultado en cambios significantes en lo que la utilidad neta refleja tal como el cambio hacia lo que es comúnmente llamado “Estado de Resultados todo incluido” Aquellos cambios responden a muchos factores tales como cambios en los negocios, en el ambiente económico y percepciones acerca de la naturaleza y las limitaciones de los Estados Financieros acerca de las necesidades de los usuarios de los mismos y acerca de la necesidad de prevenir o aliviar los abusos percibidos en los reportes financieros. Algunas veces aquellos factores pueden ocasionar conflictos o parecer ser conflictos, como omisiones de pérdidas y ganancias.

Las ganancias son una medida del desempeño de la entidad durante un periodo, que se refiere principalmente a la entrada de flujos de activo asociada a los ciclos de efectivo substancialmente finalizados durante el periodo y que excede (o son menores) a la salida de flujos de activo relacionados directa o indirectamente con los mismos ciclos. Debido a las actividades directa o indirectamente con los mismos ciclos. Debido a las actividades de la entidad, así como transacciones incidentales a que ocurren al mismo tiempo, existen ciclos de efectivo de diferentes proporciones. En cualquier tiempo una porción significativa de esos ciclos no se termina y las posibilidades de que esto suceda exitosamente y los importes de los ingresos, gastos, utilidades y pérdidas relacionadas varían en un grado de incertidumbre.

Estimar los resultados de ciclos incompletos es costoso y riesgoso, pero los beneficios de información financiera oportuna basada en ventas y otros eventos relevantes, mas bien que la recepción de efectivo u otros eventos menos relevantes compensan esos costos y riesgos. Los resultados finales de los ciclos incompletos pueden ser casi siempre confiablemente medibles en

algún punto de la terminación o algunas veces al comienzo del ciclo; por lo que no es necesario el tardío reconocimiento, es decir hasta el final del ciclo.

Las ganancias se enfocan en lo que la entidad ha recibido o espera razonablemente recibir por sus salidas (ingresos) y lo que ésta sacrifica para producir y distribuir las mismas (gastos). También incluyen los resultados de transacciones incidentales y algunos efectos de otro evento y circunstancias del ambiente (pérdidas y ganancias).

3.1.2. La utilidad global

Esta es una medida plena de los efectos de la transacciones y otros eventos en una entidad que comprenden todos los cambios reconocidos en el patrimonio de la misma, durante un periodo de transacciones y otros eventos y circunstancias excepto aquéllas que resultan de inversiones de los dueños y distribuciones de dividendos.

La junta prevé que el total de cambios de los no propietarios en el patrimonio, la pérdida comprensiva, y otros términos equivalentes serán utilizados en los futuros estados financieros para la utilidad global.

Las ganancias y la utilidad global tienen los mismos componentes (ingresos, gastos, utilidades y pérdidas), pero no son los mismos debido a ciertas clases de pérdidas y ganancias incluidas en la utilidad global pero excluidas de las ganancias. Dichos términos caen en dos clases:

- Efectos de ciertos ajustes contables de periodos anteriores y que se reconocen en este periodo.

- Algunos otros cambios en los activos netos que son reconocidos en el periodo.

Debido a que las ganancias en esta declaración son similares a la utilidad neta para un periodo, el criterio que da la misma para reconocer los componentes de la utilidad son generalmente similares al reconocimiento de los ingresos y gastos.

3.1.3 Criterio de Reconocimiento de Ingresos y Ganancias

El reconocimiento es el proceso formal de registrar o incorporar una partida a los estados financieros de una entidad como un activo, pasivos, ingreso o gasto. El reconocimiento comprende tanto el reconocimiento inicial de una partida como el reconocimiento de cambios subsecuentes.

Algunos eventos que afectan los activos, pasivos o el patrimonio no son reconocidos en los estados financieros al momento en que ocurren. Algunos eventos que resultan en beneficios futuros tales como la creación de un nuevo producto, tal vez no deberían reconocerse separadamente de los activos. Otros eventos como una pérdida por un desastre de dimensiones desconocidas son reconocidos solamente cuando se tiene suficiente información acerca de los efectos del mismo.

Para que una partida sea reconocida debe tener los cuatro criterios fundamentales del reconocimiento. Estos criterios son:

1. Definiciones. La partida cumple la definición de ser un elemento de los estados financieros.

2. Medible. El activo, pasivo o cambio en el patrimonio debe tener un atributo relevante de ser cuantificable en unidades monetarias con suficiente confiabilidad.
3. Relevancia. Es una de las características mas importantes. La información relativa es capaz de hacer la diferencia en la toma de decisiones de los usuarios. La relevancia debería evaluarse en cuanto a ser el objetivo principal de la información financiera, es decir, proveer información útil para hacer inversiones racionales, otorgar créditos ,etc.
4. Que la información sea confiable, representativa, verificable y neutral. Esta es otra de las características primordiales. Para que sea confiable ésta debe ser fiel como representante de recursos, obligaciones o efectos de eventos así como suficientemente libre de error. La falta de información puede retrasar el reconocimiento de una partida, pero esperar a tener la misma puede hacer que ésta pierda su confiabilidad. Los beneficios esperados al reconocer una partida debería justificar los costos al utilizar la información resultante.

Antes de reconocer los ingresos y los gastos se debe tener un nivel de certeza de su existencia y los montos de ingresos y ganancias. Estos se miden generalmente por un intercambio de valores de los activos o pasivos envueltos y el reconocimiento toma consideración que sean realizables y que sean ganados.

Los ingresos y ganancias no son reconocidas hasta que son realizadas o realizables. Son realizadas cuando los productos (bienes o servicios) , mercancía o cualquier otro activo es intercambiado por efectivo o reclamable por efectivo. Estas son realizables cuando los activos relacionados recibidos son fácilmente convertibles en montos de efectivo o reclamables por efectivo. Los activos fácilmente convertibles tienen unidades intercambiables y sus precios cotizados están disponibles en un mercado activo que puede rápidamente absorber la cantidad sostenida por la entidad sin afectar significativamente el precio.

Los ingresos no son reconocidos hasta que son ganados. En una entidad esto envuelve entregar o producir bienes, prestar servicios o cualquier otra actividad que constituye sus actividades principales y el ingreso es considerado haber sido ganado cuando la entidad ha llevado a cabo lo que debe hacer para que tenga derecho a los beneficios que representan el mismo.

Al reconocer ingresos y ganancias:

1. Las condiciones de ser realizado o realizable y ganado son comúnmente al tiempo que el producto o mercancía es entregada o los servicios son prestados a los clientes. Los ingresos por producción y venta y las pérdidas por ventas de otros activos se reconocen regularmente al momento de la venta.
2. Si la venta o el efectivo recibibles (o ambos) provienen de la producción o entrega (por ejemplo, suscripciones de revistas), los ingresos pueden reconocerse como ganados por producción y entrega.
3. Si existe un contrato, los ingresos son reconocidos por un porcentaje de avance, es decir, como la producción va tomando lugar, estimaciones razonables de los resultados de la terminación y medidas confiables del avance están disponibles.
4. Si se prestan servicios o derechos a utilizar activos continuamente en el tiempo (rentas o intereses), mediciones confiables basadas en precios contractuales están disponibles y los ingresos pueden reconocerse como tales en el transcurso del tiempo.
5. Si los productos u otros activos se pueden realizar de manera confiable porque son vendibles a precios confiables como ciertos productos agrícolas, metales preciosos y valores. Los ingresos así como las ganancias y pérdidas pueden ser reconocidas al terminar la producción o cuando los precios de los activos cambian.
6. Si el producto, el servicio u otro activo es intercambiado por activos no monetarios no se pueden convertir de manera confiable en efectivo; los ingresos, ganancias o pérdidas pueden reconocerse en la base en la que fueron ganadas o pérdidas pueden reconocerse en la base en la que fueron ganadas y la transacción está terminada. Las ganancias y pérdidas pueden reconocerse también si los activos no monetarios son

recibidos o distribuidos en transacciones no recíprocas. Reconocer ambas transacciones depende si los valores justos envueltos se pueden determinar dentro de límites razonables.

7. Si la cobrabilidad de los activos recibidos por productos, servicios u otros activos es dudosa, los ingresos y ganancias pueden reconocerse en base al efectivo recibido.

3.1.4 Criterio de Reconocimiento de Pérdidas y Gastos

Los gastos y pérdidas son generalmente reconocidos cuando los beneficios de una entidad económica son utilizados ya sea para entregar o producir bienes, prestar servicios u otras actividades que constituyen las operaciones principales de la empresa o cuando se espera que los activos reconocidos previamente provean muy pocos beneficios o no provean ninguno.

El consumo de beneficios económicos durante un periodo puede ser reconocido ya sea directamente o relacionándolo con los ingresos que resultan directa y conexamente de la misma transacción u otros eventos como los gastos.

Muchos gastos, tales como los sueldos de venta y administración, son reconocidos durante el periodo en el cual el efectivo es gastado o se incurre en pasivos para bienes y servicios que son utilizados simultáneamente con la adquisición o inmediatamente después.

Algunos gastos, tales como la depreciación y seguros, son distribuidos por medio de procedimientos sistemáticos y racionales para los periodos en los cuales se espera que los activos relacionados den beneficios.

Si es evidente los beneficios económicos futuros de un activo han sido reducidos o eliminados o que el pasivo en que se incurrió ha crecido sin beneficios futuros, entonces se reconocen el gasto o pérdida en ese momento.

El principio de obtención de ingreso estipula que el ingreso se reconoce cuando el proceso de obtención está determinado o virtualmente terminado o cuando ha tenido lugar una operación de intercambio. Muchos problemas de reconocimiento se dan debido a que no es posible determinar razonablemente el cobro definitivo del precio de venta o porque es difícil determinar cuando se completó el proceso de obtención.

3.2. Métodos de reconocimiento del ingreso en venta de productos.

3.2.1 Métodos para reconocer los ingresos antes de entregar el producto (contratos a largo plazo).

La presentación del ingreso durante el período de producción se reconoce si existe un incremento simultáneo en el derecho de reclamación por parte del cliente y el importe se determina por convenio o contrato. Los gastos son simultáneos al ingreso.

En los contratos a largo plazo, el precio del mismo se debe determinar por adelantado o en algunas ocasiones ya es determinable. Sin embargo, existe una incertidumbre en cuanto al precio de venta y en cuanto al cobro, ya que el precio de venta es difícil de determinar hasta que el producto no se ha terminado de elaborar y los costos totales son difíciles de estimar.

Existen dos tipos de contratos el de costo fijos y el de costo reembolsable. En el primero, el contratista determina el costo de su trabajo. En el segundo, el contratista es reembolsado por los costos incurridos y se le pagan los honorarios por su trabajo.

En los contratos a largo plazo como construcción, desarrollo de aviones, sistemas de expedición de armas y equipo de exploración, edificios, carreteras, proyectos de investigación y desarrollo, el comprador puede pagar a intervalos de determinadas etapas de avance.

Existen dos métodos para reconocer el ingreso.

Método del porcentaje de avance:

Consiste en reconocer los ingresos cada periodo en el progreso, esto es, en el porcentaje de avance. Los costos de construcción así como las utilidades brutas ganadas a la fecha son acumuladas en una cuenta de inventario y el pago progresivo es acumulado contra esa cuenta de inventario.

Este método se utiliza cuando las estimaciones de los costos necesarios para terminar y la magnitud del avance hacia la terminación de los contratos de largo plazo son razonablemente confiables.

Dentro de este método se pueden utilizar los siguientes:

- Método de costo a costo. Bajo este método, el porcentaje de terminación se mide comparando los costos incurridos en un ejercicio específico con el total de los costos estimados del proyecto.

$$\frac{\text{Costos incurridos en un ejercicio específico}}{\text{Total de los costos estimados del proyecto}} = \text{Porcentaje de terminación}$$

Los montos de ingreso y utilidad bruta que se reconocen cada año se obtienen utilizando la siguiente fórmula:

Costos incurridos		Estimado		Ingresos	
<u>En un ejercicio específico</u>		de ingreso		Reconocidos	Ingresos
Total de los costos	X	del	-	en ejercicios	= del periodo
Estimados del proyecto		contra		anteriores	

El objetivo de éstos consiste en medir la magnitud del avance en términos de costos, unidades o valor agregado.

El instituto Norteamericano de Contadores Públicos acepta este método y el ARS No 42 expresa lo siguiente:

“Es... un proceso de contabilidad generalmente aceptado acumular ingresos en ciertos tipos de contratos y con ello reconocer las ganancias, con base en ejercicios parciales, cuando las circunstancias son de índole tal que la ganancia total puede estimarse con exactitud razonable y la realización final está razonablemente asegurada. En especial cuando el cumplimiento de un contrato exige un espacio de tiempo considerable desde el comienzo a la terminación, hay un precedente amplio para el reconocimiento a prorrata de la

ganancia a medida que progresa el trabajo, si la ganancia total y la razón de la ejecución hasta la fecha a la realización completa pueden calcularse de manera razonable y el cobro está debidamente asegurado. Dependiendo de los desembolsos (erogaciones) o el porcentaje de terminación determinado de otra forma. Esta regla se aplica frecuentemente a la construcción a largo plazo y a otros contratos similares: también se aplica en el caso de contratos que incluyen entregas en plazos o la prestación de servicios. Sin embargo, hay que tratar la regla con cautela y no aplicarla en el caso de entregas parciales y contratos inconclusos en que la información disponible no indique claramente que se ha realizado una ganancia parcial después de hacer provisión para posibles pérdidas y contingencias.

Cambios en los estimados

Revisiones en el costo del contrato e ingresos estimados pueden afectar la utilidad reportada previamente en el mismo. El efecto en los cambios se deben reflejar en el periodo en el cual las estimaciones son revisadas. Por ejemplo, si el ingreso y los costos estimados estipulados originalmente bajo el contrato son de \$ 1,000,000 y \$800,00, respectivamente, al final del periodo los costos fueron de \$200,000, y el ingreso de \$250,000 obtenido de ($200,000/800,000 \times 1,000,000$), por lo que la utilidad es de \$ 50,000 que se obtiene así ($200,000/800,000 \times (1,000,000 - 200,000)$). Pero si el ingreso y los costos estimados al revisarse fueran de \$ 1,200,000 y \$ 1,000,000, respectivamente, la utilidad previamente reportada debería reducirse por \$ 10,000 en el periodo de la revisión, aplicando la fórmula correspondiente: ($50,000 - (200,000/1,000,000)(1,200,000 - 1,000,000)$). Estos ajustes no se deben tratar como ajustes de periodos anteriores (a menos de que haya ocurrido un error, como se mencionó en el capítulo I) o como partidas extraordinarias. Sin embargo debe revelarse.

Método del contrato cumplido:

Los ingresos, costos y utilidades son reconocidas sólo cuando el contrato se ha terminado debido a que es difícil estimarlos previamente. También se utiliza cuando no existe transferencia de los derechos de propiedad al vendedor o cuando el contrato envuelve riesgos más allá de aquellos inherentes del contrato. Dichos riesgos pueden existir, por ejemplo, tratándose de nuevos productos o servicios. Los registros contables son los mismos que los del método anterior. Los costos de contratos a largo plazo en proceso y las cuentas corrientes son acumulados, pero no se afectan las cuentas del estado de resultados.

La principal ventaja de este método es que los ingresos reportados están basados en resultados finales más bien que en estimados de un trabajo aún no realizado. Pero su mayor desventaja es que puede ocurrir una distorsión de ganancias, ya que no refleja el funcionamiento cuando el contrato es mayor de un periodo contable. Aunque las operaciones pueden ser uniformes durante el periodo del contrato, los ingresos no son reportados hasta el año de terminación.

Bajo este método, los ingresos y costos deben reconocerse cuando el trabajo ha sido substancialmente terminado. Se considera terminado cuando los costos remanentes del contrato a incurrir no son significativos y los efectos de algunas incertidumbres pueden ser razonablemente estimadas.

Cuando un contrato es cerrado, debe efectuarse una provisión para estimar los costos o probables reclamaciones de pago. Debe hacerse un ajuste a la utilidad por estas provisiones en el periodo en que se estime que ya no serán necesarias.

Medidas de insumo: (costos en que se incurren como hrs. de mano de obra). En términos de los esfuerzos dedicados a un contrato.

Medidas de producción: (toneladas producidas, niveles terminados de un edificio, kilómetros) en base a resultados.

Las revelaciones que exige la SEC en el ASR No 164 que establece los lineamientos generales para la presentación de todos los contratos cuya utilidad bruta se reconozca por el método del porcentaje de avance y cualquier contrato, son las siguientes: “ Que los contratos se hayan efectuado o se espere ejecutar en un periodo de mas de 12 meses”.

En relación a las cuentas por cobrar se espera que se revele:

1. Cantidad que se espera cobrar después de un año
2. Cantidades retenidas
3. Cantidades que no se han facturado y requisitos previos para facturación

En relación a inventarios asociados correspondientes a contratos a largo plazo deben revelarse:

1. Costos totales con inventarios asociados con contratos
2. Naturaleza de los elementos de costos inventariados
3. Los supuestos adoptados cuando se haya hecho una estimación de costos o unidades
4. Importe de los costos generales y administrativos cargados a inventario
5. Costos de la “curva de aprendizaje” diferidos a unidades y periodos futuros.
6. importe de los pagos por avance, calculando el neto contra inventario.

Actualmente, en la práctica, se da el caso en que se pagan los bienes antes que éstos estén terminados. Por ejemplo: productos agrícolas, maquinaria especializada, artículos de moda, vestidos. El registro de las operaciones depende del contrato. En la práctica contable, se registran como ventas las operaciones realizadas, la entrega del producto o la prestación del servicio es lo que cierra normalmente el ciclo. Si se da un anticipo por parte de los clientes, éste se debe registrar como un pasivo, y al momento de entregar al cliente el producto o servicio, el vendedor registra la venta como un ingreso, cancelando el pasivo y creando una cuenta por cobrar si aún no se ha liquidado el 100%.

Las pérdidas en los contratos deben reconocerse totalmente tan pronto como sean evidentes, independientemente del método utilizado. Si se utiliza el método de porcentaje de terminación, las pérdidas no deben ser acumuladas en el progreso del trabajo en la misma manera en que se reconocen las ganancias.

3.2.1.1 Factores de riesgo al reconocer el ingreso.

Los métodos cuando el vendedor está expuesto al riesgo constante de posesión a través de la devolución del producto deben reunir las siguientes características:

1. No registrar la venta hasta que se tenga la seguridad de que no será devuelto el producto.
2. Registrar la venta reduciendo el importe en cantidad igual a las devoluciones futuras estimadas
3. Registrar la venta y contabilizar las devoluciones a medida que tengan lugar en periodos futuros.

El ingreso por la venta de bienes debe ser reconocido cuando se han cumplido las siguientes características:

- a) “ La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios importantes de la propiedad de los bienes;
- b) La empresa no retiene involucramiento administrativo al grado generalmente asociado con la propiedad, ni el control efectivo sobre los bienes vendidos;
- c) El monto del precio de venta se puede determinar.
- d) Es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluirán hacia la empresa; y
- e) Los costos incurridos o por ser incurridos respecto de la transacción pueden ser cuantificados confiablemente”.

En el contrato de venta, la propiedad se transfiere del vendedor al comprador a cambio de un precio. Ambos convienen llevar a cabo un intercambio futuro de bienes por un precio. Además existe evidencia de que el comprador tiene intención de comprar y el vendedor tiene intención de vender, y existe una identificación de la mercancía específica completada de que se trate y un convenio entre ambas partes en el que se pacta el precio o el cálculo para determinarlo.

3.2.2 Al momento de la venta

La presentación del ingreso al momento de la venta la respaldan las siguientes razones:

1. Cuando se ha determinado con seguridad el precio de venta;
2. cuando el producto ha salido de la empresa y un nuevo activo ocupa su lugar;
3. cuando la venta es el acontecimiento financiero mas significativo en la actividad económica, y
4. cuando los costos relacionados para la fabricación o venta son determinables.

La venta tiene lugar cuando el título de propiedad se traspasa y nace entonces un derecho de reclamación de pago.

3.2.3 Después de la venta

La presentación del ingreso después de la venta se fundamenta si cumple los siguientes criterios:

Si es posible medir el activo recibido a cambio con un grado de razonabilidad de precisión, o si se pueden originar gastos adicionales trascendentes y no se pueden estimar con precisión. Cuando el valor del activo puede verificarse, entonces la medición del ingreso es significativa.

El registro del ingreso y su presentación en la información financiera se debe basar en que la empresa tiene que haber agregado valor económico a su producto; que el importe del ingreso puedan medirse; que la medición pueda verificarse, y que los gastos relacionados puedan estimarse de manera razonable.

3.2.4. Método de cobro

Algunas veces el cobro del precio de venta no esta razonablemente garantizado por lo que el reconocimiento del ingreso se difiere y puede emplearse algunos de estos métodos.

- Método del depósito: cuando se recibe efectivo antes de que se hayan sido entregados los artículos y se registra como un depósito (anticipo hecho por el cliente). En este caso el vendedor no ha cumplido con los términos del contrato.
- Método de recuperación del costo. Se reconocen cantidades semejantes de ingresos y gastos a medida que se llevan a cabo los cobros, hasta que todos los costos se hayan recuperado. Una vez recuperados todos los costos, las entradas de efectivo adicionales se incluyen en el ingreso. Aquí existe un alto grado de incertidumbre de recuperabilidad, ya que el vendedor ha cumplido el contrato.
- Método de abonos. Se hace hincapié en el cobro más bien que en la venta, y las ventas en abonos dan lugar a la realización del ingreso en los periodos de cobro y no en el periodo de venta. No se puede estimar el grado de cobrabilidad.

3.2.5 Contabilidad de las ventas en abonos

Este método hace énfasis en el cobro más que en la venta, y nos lleva a reconocer el ingreso en los periodos de cobro. La utilización del mismo se justifica en la base de que cuando no hay una base razonable para estimar el grado de cobrabilidad, el ingreso no debe reconocerse hasta que el efectivo es cobrado.

El termino “ventas en abonos” es generalmente utilizado para describir cualquier tipo de venta cuyo pago se hace de manera periódica en un tiempo determinado.

Se utiliza en el área de ventas al menudeo, donde se venden en abonos toda clase de equipo, accesorios agrícolas y domésticos así como en industrias de equipo pesado donde la instalación de la maquinaria son algunas veces pagados en un cierto tiempo. Una más reciente aplicación de este método es en el área de ventas de bienes raíces y terrenos en fraccionamiento. Debido a

que el pago se difiere, el riesgo a tener una pérdida se hace mayor en este tipo de ventas que en las ventas ordinarias. Es por ellos que el vendedor se puede proteger por medio de un contrato condicional de venta o empleando documentos garantizados por una hipoteca sobre artículo vendido.

Bajo este método, tanto el ingreso como el costo de ventas se reconocen hasta el momento del cobro, pero la utilidad bruta relacionada se difiere en los periodos en que el efectivo es cobrado. Por esto, en lugar de que la venta se difiera a periodos futuros de cobros anticipados y luego los costos y gastos relacionados, sólo la parte proporcional de la utilidad bruta es diferida, los cuales equivale a diferir tanto las ventas como el costo de ventas. El costo de los artículos vendidos se difiere en proporción con las ventas diferidas (diferiendo la utilidad bruta), pero los gastos de operación o financieros se reconocen en el periodo en que se erogaron.

Por lo tanto, la teoría de que el costo y los gastos se deben oponer a las ventas se aplica en las operaciones de venta en abonos a través del monto de la utilidad bruta; pero no más.

1. Los gastos no siguen a la venta tan de cerca como lo hace el costo de artículos vendidos.
2. La distribución precisa del porcentaje en los periodos resultaría tan difícil que los beneficios logrados no lo justificarían.

El uso del método de abonos para el reconocimiento del ingreso ha variado notablemente. Hasta principios de los 60's este método era utilizado para transacciones de venta de abonos. Debido al aumento de estas transacciones, algo un tanto paradójico, la aceptación y aplicación de este método para propósitos financieros decayó. En 1966 el APB concluyó que sólo en circunstancias especiales " el método de abonos para reconocer el ingreso no es aceptable"

Esta posición se apoya en que el método de abonos no reconoce el ingreso hasta que no sea cobrado, por lo que no concuerda con el concepto de contabilidad por acumulación, pero se justifica argumentando que el riesgo de que una cuenta no se cobre puede ser tan grande que la sola venta no es suficiente para que la obtención haya tenido lugar. Como resultado a esto y del abuso que se hizo en la “carga Frontal” (Reconocer de manera anticipada el ingreso y no a medida que se obtiene el efectivo), la contabilización de esas operaciones se inclina el reconocimiento del ingreso basándose en el efectivo.

Las ventas en abonos ocasionan el surgimiento de algunos puntos que se deben tomar en cuenta, tales como intereses sobre contratos de pagos en abonos. Cada pago es igual a los demás en cuanto a importes. Una parte cada vez menos de cada pago se destina a intereses y una parte cada vez mayor corresponde a capital. Se contabiliza por separado como intereses cobrados durante el periodo. El interés sobre ingresos se reconoce cuando se cobra.

Si es significativo se revelarán plenamente las ventas en abonos, el costo de las mismas y los gastos, sino solo debe incluirse en el Estado de Resultados la utilidad bruta obtenida como partida especial después de la utilidad bruta sobre ventas.

3.2.6 Ventas en consignación

Disposiciones legales:

1. La mercancía es propiedad del comitente hasta que es vendida
2. El comisionista tiene derecho a reembolso de gastos en relación con el manejo de remesa y venta de artículos y recibe comisión.
3. El comisionista es responsable de la mercancía.
4. El comisionista cuida debidamente los bienes como agente del comitente

Se celebra un convenio de consignación, los bienes se remiten, el comitente paga los gastos, el comisionista realiza las ventas y debe dar un informe sobre las mismas.

3.3 Método para reconocer el ingreso en operaciones de servicios

El resultado de una transacción se puede determinar de manera confiable, se satisfacen las siguientes condiciones:

- a) “ La cantidad de ingreso se puede cuantificar confiablemente,
- b) Es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan hacia la empresa
- c) La etapa de terminación de la transacción a la fecha de los estados financieros puede ser determinada confiablemente; y
- d) Los costos incurridos por la transacción y los costos para completar la transacción pueden ser cuantificados confiablemente”

El ingreso se reconoce con base en la ejecución del vendedor durante la transacción. “ La ejecución se define como la realización de uno o varios actos definidos y tiene lugar en el transcurso del tiempo”.

- Costos directos iniciales. Estos se originan directamente durante la negociación y la formalización. Las comisiones, honorarios, inversiones de crédito y cuotas de procesamiento de documentos.
- Costos directos. Relación causal o de beneficio como servicios prestados, nivel de los servicios prestados a un grupo de personas.
- Costos indirectos. Son estimaciones de cuentas incobrables, gastos de administración etc.

1. **Métodos de la ejecución específica:** cuando la operación de servicio consiste en un solo acto. El ingreso se reconoce en la fecha en que tiene lugar el acto. Tanto los costos directos iniciales como los directos se cargan a los gastos en la fecha de reconocimiento del ingreso. Ejemplo: Bienes raíces.
2. **Método de la ejecución terminada.** Los servicios se prestan en mas de un acto y la proporción de los que se van a prestar con la última serie de actos es tan significativa en relación con toda la operación, que la ejecución no se puede considerar realizada mientras no tenga lugar el acto final. Los costos iniciales directos y los directos se cargan a gastos al reconocerse el ingreso. Ejemplo: una compañía de mudanzas.
3. **Método de la ejecución proporcional.** Cuando los servicios se prestan en mas de un acto. El ingreso se reconoce en la medida que se realizan los actos:
 - Un numero específico de actos similares como pagos mensuales de una hipoteca,
 - Un numero específico de actos definidos pero no idénticos como los pagos a una escuela de enseñanza por correspondencia.
 - Un numero no específico de actos idénticos o similares con determinado plazo para ejecutarlos como la membresía por cierto tiempo en un club.

Los ingresos se reconocen a través del método de línea recta y los costos directos se cargan cuando se reconoce el ingreso. Los costos directos se reconocen a medida que se incurra en ellos.

Método de cobro. En este método existe un grado de incertidumbre respecto a la posibilidad de cobrar el ingreso por servicios. Se registra a medida que se vaya cobrando.

Los cuatro métodos de reconocimiento del ingreso por servicio presentados son similares a los diversos métodos para reconocer el ingreso por venta de productos.

3.3.1 Reconocimiento del ingreso por servicios de transportación.

Deben reconocerse cuando los servicios son prestados, ya sea cuando se llega al destino o en una ejecución proporcional, bajo este método, el ingreso se reconoce distribuyendo el ingreso en los periodos respectivos.

3.3.2 Reconocimiento del ingreso en un evento.

El ingreso de un evento ya sea musical o de cualquier otro tipo, como banquetes, debe reconocerse cuando el evento toma lugar. Cuando se vende una suscripción a un número de eventos, el costo se debe distribuir a cada evento basándose en el valor de cada uno. De otra forma, el ingreso debe distribuirse basándose en el costeo directo.

3.3.3 Venta de producto y servicios combinados.

Cuando un producto o servicio se venden a un precio y el servicio es relativamente insignificante e incidental a la venta, la transacción debería contabilizarse como una venta del producto.

3.4 Método para reconocer el ingreso en la industria ganadera

En el caso del acrecentamiento, cuando el valor de los bienes es incrementado por un proceso natural o de añejamiento, debe presentarse en los ingresos durante la producción, éste crecimiento es parte del proceso de producción. Como ejemplo podríamos citar el de los bosques de madera,

plantas de vivero, ganado vinos y licores. Estos ingresos sólo se pueden reconocer por medio de valuaciones de inventarios y no es un resultado de transacciones. En casos como las plantas de vivero y el ganado, el producto tiene un precio de mercado en las diferentes etapas del crecimiento. Estas mediciones son aproximaciones de los valores futuros netos descontados. Así el precio corriente de mercado disminuyendo los costos de la recolección sería un estimado del valor actual descontado.

Lo importante en este caso es tener una certidumbre sobre el precio de venta final y los costos necesarios para un crecimiento óptimo, así como la preparación para su venta ya que sin todo esto, la presentación del ingreso por el concepto de acrecentamiento puede ser incorrecta.

En la presentación del ingreso al completarse la producción, puede presentar gran imprecisión en cuanto al precio de venta y los costos adicionales de venta, pero si es posible estimarlos, el ingreso debe presentarse en la información financiera del ejercicio correspondiente. En la mayor parte de las industrias, el proceso productivo es la parte decisiva de las operaciones de la misma.

En los siguientes casos se permite presentar el ingreso en la información financiera al completarse la producción: cuando el precio de venta se pueda determinar; cuando no exista un costo trascendente de comercialización, y la intercambiabilidad de las unidades. Ejemplos que satisfacen los criterios anteriores son los metales preciosos y ciertos productos agrícolas.

3.5 Métodos para reconocer el ingreso en la industria minera.

En ciertos casos, se reconoce el ingreso al terminar la producción, aún cuando no se haya realizada venta alguna. Debido a que los productos u otros

activos se pueden realizar de manera confiable tal es el caso de los metales preciosos y productos agrícolas con precios garantizados. Este ingreso es reconocido al extraer los metales, pues el precio de venta está razonablemente garantizado, las unidades son intercambiables y la venta del producto no implica costos significativos.

CAPITULO IV

CASOS PRACTICOS

4.1 Reconocimiento del Ingreso en una Empresa Constructora.

Reconocimiento del ingreso en un contrato de construcción de un edificio a largo plazo.

La constructora del Castillo, S.A., de C.V. firma un contrato de construcción de un edificio de oficinas para una firma de abogados llamada Bufete Jurídico Bolaños y asociados S.C. Este contrato estipula que el edificio se construirá en tres años, el precio será de \$ 6,750,000 y se pagará el primer año a la constructora un monto de \$ 1,125,000, el segundo año \$ 2,625,000 y el tercer año \$ 3,000,000.

La compañía constructora reconoce el ingreso para el método de porcentaje de terminación.

La siguiente tabla nos muestra los costos en que ha incurrido la constructora, los costos estimados para terminar, lo que ha facturado al bufete así como el efectivo cobrado al final de cada año.

	1995	1996	1997
Costos a la fecha	1,500,000	4,500,000	6,075,000
Costos estimados para terminar	4,500,000	1,575,000	
Facturas por avance a la fecha	1,350,000	4,125,000	6,750,000
Efectivo cobrado	1,125,000	3,750,000	6,750,000

El porcentaje de terminación se registrara como sigue:

	1995	1996	1997
Precio de contrato	6,750,000	6,750,000	6,750,000
Menos costo estimado			
Costo a la fecha	1,500,000	4,500,000	6,075,000
Costo estimado para terminar	<u>4,500,000</u>	<u>1,575,000</u>	_____
Costo total estimado	6,000,000	6,075,000	6,075,000
Ingreso total estimado	750,000	675,000	675,000

En el siguiente cuadro, los costos incurridos a la fecha como una proporción del costo total estimado en el proyecto son una medida del progreso del proyecto. El estimado del ingreso y la utilidad bruta a reconocerse cada año se muestra a continuación.

		1995	1996	1997
Ingreso reconocido en:				
1995	6,750,000 X 25%	1,687,500		
1996	6,750,000 X 74% ingreso reconocido en 1995 ingreso en 1996		5,000,000 <u>1,687,500</u> 3,312,500	
1997	6,750,000 X 100% - Ingreso reconocido en 1995 y 1996 Ingreso en 1997			6,750,000 <u>5,000,000</u> 1,750,000
Utilidad bruta reconocida en:				
1995	750,000 X 25%	187,500		
1996	675,000 X 74% - utilidad bruta reconocida en 1995 utilidad bruta en 1997		500,000 <u>187,500</u> 312,500	
1997	675,000 X 100% - Utilidad bruta reconocida en 1995 y 1996 Utilidad bruta en 1997			675,000 <u>500,000</u> 175,000

Constructora del Castillo S.A. de C.V.
Estado de Resultados de los años terminados en 1995,1996 y 1997.

	1995	1996	1997
Ingreso en contratos De Largo Plazo	\$ 1,687,500	\$ 3,312,500	\$ 1,750,000
Costos Construcción	\$ 1,500,000	\$ 3,000,000	\$ 1,575,000
Utilidad Bruta	\$ 187,500	\$ 312,500	\$ 175,000
Gastos de operación:	\$ 54,000	\$ 60,500	\$ 64,200
Utilidad de operación	\$ 133,500	\$ 252,000	\$ 110,800
Costo integral de Financiamiento	\$ 5,200	\$ 3,400	\$ 1,250
Utilidad antes de Impuestos	\$ 138,700	\$ 248,600	\$ 112,050
ISR Y PTU	\$ 61,020	\$ 109,384	\$ 49,302
Utilidad neta	\$ 77,672	\$ 139,216	\$ 62,748

La compañía reconoce el ingreso y reporta utilidades en el contrato de construcción, su giro principal, bajo el método de porcentaje de terminación. Estos contratos se extienden generalmente a periodos mayores de un año. Las cantidades de ingreso y utilidades se basan en razones de costos incurridos al estimado total de costos. Los costos incluidos en el proceso de construcción incluyen material, mano de obra y todo lo relacionado al proyecto. Los gastos operativos son cargados a los periodos en que se incurren y no son distribuidos a contratos de construcción.

4.2 Reconocimiento del ingreso en la Industria Ganadera.

El Rancho “ Los Juanes S.A. de C.V.” se dedica a la crianza y venta de ganado. El costo unitario de las cabezas es el valor de mercado al inicio del ejercicio. Al principio de enero de 1997 tiene el siguiente inventario:

	Valor unitario (Valor de mercado)	Valor Total
900 vacas	\$ 5,000	\$ 4,500,000
400 toros	\$ 6,000	\$ 2,400,000
200 becerros	\$ 3,000	\$ 600,000
		\$ 7,500,000

Las ventas fueron de \$ 15,000,000 y su costo correspondiente de \$8,450,000; los gastos de operación ascendieron a \$ 3,000,450; el costo unitario corresponde al precio de mercado de cada una de las cabezas de ganado y el inventario final es el siguiente:

	Valor unitario (Valor de mercado)	Valor total
1100 Vacas	\$ 5,200	\$ 5,720,000
500 toros	\$ 6,500	\$ 3,250.000
1000 becerros	\$ 3,200	\$ 3,200,000
		\$ 12,170,000

El acrecentamiento se obtiene comparando el inventario inicial y el final del periodo:

$$\$ 12,170,000 - \$ 7,500,000 = \$ 4,670,000$$

Rancho los Juanes S.A. de C.V.
Estado de Resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 1997.

Ingresos:

Ventas	\$ 15,000,000	
Acrecentamientos	\$ <u>4,670,000</u>	\$ 19,670,000
Costo de ventas:		\$ <u>8,450,000</u>
Utilidad bruta:		\$11,220,000
Gastos de operación		\$ 3,000,450
Utilidad de operación		\$ 8,219,550
Impuestos		\$ 3,612,602
<i>Utilidad neta:</i>		\$ <u>4,602,948</u>

4.3 Reconocimiento del Ingreso en una empresa Minera.

Como se menciona en el capítulo III, el ingreso por concepto de metales preciosos se presentan al momento de extraer el metal.

Se extrajeron 76.7 Kg. de oro. El precio de mercado del mismo es de \$ 320,000 por Kg.; por lo tanto se tiene un ingreso por extracción de metales por \$ 24,544,000, el costo de extracción de \$ 6,755,600, los gastos de operación son de \$ 16,357,400. A continuación se muestra el estado de resultados de una industria minera.

Minera el Edén S.A. de C.V.
Estado de Resultados al 31 de diciembre de 1997.

Ingresos por extracción de metales	\$ 24,544,000
Costo de extracción:	<u>6,755,600</u>
Utilidad bruta:	\$17,788,400
Gastos de operación	\$ 1,445,000
Utilidad de operación	\$16,343,400
Impuestos	\$ 7,197,256
<i>Utilidad neta:</i>	<u>\$ 9,146,144</u>

4.4 Reconocimiento del ingreso en una empresa de servicios.

En el caso de presentación de servicios como ya se menciona en el capítulo III, el ingreso se reconoce en forma similar al reconocimiento del ingreso en la venta de productos. A continuación se muestra un ejemplo de un estado de resultados de un despacho contable:

El ingreso por concepto de la prestación de servicio durante el año fue de \$ 1,353,000; el costo de éstos fue de \$ 489,260; los gastos de venta ascendieron a \$ 125,800 y los de administración a \$ 95,100.

Fernández, Martínez y Asociados S.C.
Estado de Resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 1997.

Ventas de servicio		\$ 1,353,000
Costo de ventas		<u>489,260</u>
Utilidad bruta:		\$ 863,740
Gastos de operación:		
Gastos de ventas	125,800	
Gastos de administración	<u>95,100</u>	<u>\$ 220,900</u>
Utilidad antes de impuestos		\$ 642,840
Impuesto sobre la renta		<u>218,566</u>
Utilidad neta		\$ 424,274

4.5 Reconocimiento del ingreso en una empresa comercial.

A continuación se muestra un ejemplo de la forma de reconocer el ingreso proveniente de ventas en abonos.

La Empresa “Maquinarias industriales SAS” S.A de C.V. realiza contratos de compra-venta a largo plazo y ventas de contado. Las ventas a largo plazo son catalogadas como venta en abonos, (motivo de este caso practico). Sus ventas, costo de ventas, porcentaje de utilidad así como los cobros efectuados en cada año se encuentran resumidos en el siguiente cuadro:

Años	1995	1996	1997
Ventas	\$ 300,000	\$ 375,000	\$ 360,000
Costo de Ventas:	<u>225,000</u>	<u>285,000</u>	<u>252,000</u>
Utilidad Bruta:	75,000	90,000	108,000
% de Utilidad	25%	24%	30%
Cobros:			
Ventas 95	90,000	150,000	60,000
Ventas 96		150,000	187,500
Ventas 97			<u>120,000</u>
Total	90,000	300,000	367,500

Como se puede observar los costos de ventas son independientes para cada año, y los cobros que se fueron realizando año con año se encuentran separados con el fin de identificar a que año pertenecen, y que venta es la que se esta pagando cabe mencionar que para efectos prácticos no se tomaron en cuenta los intereses.

El momento y el monto por el cual se va a ir reconociendo al ingreso al final de cada año corresponde a desglosar el importe cobrado por cada año y multiplicarlo por el porcentaje de utilidad del mismo año, se mostrará lo ocurrido en el año 97, con los cobros de la venta de ese año así como de los años anteriores.

A continuación se muestra un cuadro donde aparecen los cobros del año 1997, separando los cobros según el año en que se inicio la venta en abonos.

1997**Ventas año 97**

Porcentaje de utilidad	30%
Dinero cobrado de las ventas de 97	\$ 120,000
Utilidad bruta realizada en 97	36,000

Ventas año 96

Porcentaje de utilidad	24%
Dinero cobrado de las ventas de 96	\$ 187,500
Utilidad bruta realizada en 97	45,000

Ventas año 95

Porcentaje de Utilidad	25%
Dinero cobrado de las ventas de 95	\$ 60,000
Utilidad bruta realizada en 97	15,000

El siguiente cuadro muestra el total cobrado en el año de 1997, y lo que se registró como ingreso en el mismo año, que es el resultado de restarle a las ventas el costo correspondiente.

Total cobrado en 97	\$ 367,500
Total realizado en 97	96,000

A continuación se muestra el estado de resultados de la empresa al 31 de diciembre de 1997.

Maquinarias Industriales SAS S.A de C.V.
Estado de Resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 1997.

Ventas		\$ 367,500
Costo de ventas		<u>\$ 271,500</u>
Utilidad Bruta		\$ 96,000
Gastos de operación:		
Gastos de ventas	24,000	
Gastos de administración	<u>15,000</u>	<u>\$ 39,000</u>
Utilidad antes de impuestos		\$ 57,000
Impuesto sobre la renta		<u>\$ 20,000</u>
Utilidad neta		\$ 37,000

CONCLUSIONES

El Estado de Resultados al igual que otros Estados Financieros no ha sido el mismo de tiempo atrás. En sus inicios sólo comparaba dos balances el inicial y el final de un periodo y así se determinaba una utilidad; con el paso de los años y de acuerdo a las necesidades presentadas por los dueños de empresas, inversionistas y demás usuarios de la información financiera, el estado de resultados ha evolucionado. Este Estado ha ido tomando parte de las modificaciones realizadas por los diferentes organismos contables para brindar una correcta información así como su forma de presentación y con ello una mejor interpretación de lo sucedido en un periodo determinado.

Vimos otras formas de presentar el Estado de Resultado la cual es en su valor económico agregado, donde lo mas importante es mostrar la diferencia entre las utilidades generadas y el costo de capital, Hoy en día son muchos los usuarios de la información financiera, por tal motivo si ésta es correcta será de gran utilidad para las empresas en su toma de decisiones.

En términos generales, el ingreso se debe asociar con el costo o gasto que le dio origen; sin embargo los gastos del periodo como son los de administración y venta, deben registrarse en el periodo en que ocurren y no seguir a los ingresos a los que dan origen ya que esos gastos son propios de las operaciones del negocio y si se van siguiendo, la medición de la utilidad sería más difícil y costosa.

Como se mencionó anteriormente existen diferentes métodos para la medición de los ingresos y gastos, dependiendo del propio giro de la empresa, dichos métodos fueron tratados de manera separada y específicamente hacia los giros que consideramos más significativos, tal es el caso de empresas comerciales, de prestación de servicios, de contratos de construcción a largo plazo, industria minera y ganadera. Para tal efecto se presentaron pequeños casos con el propósito de cuantificar estos métodos.

Observamos que los ingresos y los gastos son elementos primordiales que toman parte en la medición de la utilidad. Para el caso de nuestro estudio, y para poder llegar a tener un conocimiento más amplio de lo que es cada uno de estos, su forma de reconocimiento y medición, recurrimos a las definiciones que dan sobre cada uno de ellos los diversos organismos tanto nacionales como internacionales (IMPC, FASB, IASC) los cuales marcan el modelo en materia contable a nivel internacional. Notamos que las definiciones de cada uno de los organismos en relación a los elementos de la utilidad son muy semejantes entre si, cada organismo lo menciona con su propio criterio pero en esencia todos se refieren a lo mismo. Estos organismos concluyen en los mismos puntos de vista, este es otro claro ejemplo de la armonización que se está dando en la profesión contable a nivel internacional.

Lo anterior es un gran beneficio para las practicas contables de hoy en día, ya que si los criterios están unificados, nuestra profesión tiene un alcance más allá de las fronteras de cada país y que lejos de perjudicarnos trae un beneficio para los contadores.

Como resultado de una buena medición y reconocimiento de los elementos de la utilidad cumplimos con el propósito de este trabajo que es el de llegar a la correcta medición de la utilidad y que con esta última sea de gran beneficio a las empresas para poder realizar la mejor toma de decisiones.

Como vimos uno de los puntos de partida para la integración de los ingresos y gastos de un periodo es el antes mencionado “ Matching Concept”. Este concepto marca los procedimientos para hacer una correcta asociación de los ingresos y gastos, esta asociación depende del tipo de empresa. Este concepto fue de gran utilidad para lograr los objetivos de este estudio, ya que los organismos son los que marcan los aspectos teóricos de los elementos; y es el “matching concept” el que propone diversos mecanismos para llegar a la correcta asociación de los elementos de la utilidad.

Todas las actividades de la empresa se encuentran registradas y se presentan en los estados financieros, a los cuales los podemos comparar con una fotografía, ya que estos muestran la situación de la empresa, pero para que esta fotografía sea más confiable y que en realidad refleje la posición de la empresa es necesario que se cumplan con ciertos requisitos de fondo y forma para la presentación de cada uno de ellos.

Como observamos hay elementos para llegar a una correcta medición, algunos de ellos se pueden controlar, pero también existen aquellos que el control no depende de la administración interna sino de factores externos e impositivos, cuales por tal motivo no fueron sujetos de este estudio.

El Boletín A-3 Principio de Realización y Periodo Contable nos indica que al realizarse un ingreso deben reconocerse paralelamente los costos y gastos inherentes independientemente de la fecha en que se liquiden, así como hacerse las estimaciones y provisiones ya que la cuantificación de un cambio en el resultado de la entidad se debe medir en relación a la época a la cual pertenece.

Concluimos esta investigación resaltando la importancia de la profesión contable en la elaboración de la información financiera; a medida que ésta sea más clara y oportuna, nuestra profesión estará cumpliendo con la responsabilidad que tiene ante la sociedad y de esta forma acrecentar el prestigio de la misma.

BIBLIOGRAFÍA

Libros:

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

FASB
Original Pronouncements
Accounting standards

Normas Internacionales de Contabilidad
International Accounting Standards Committee
Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Teoría de la Contabilidad
Eldon S. Hendricksen
Ed. Uthea

Contabilidad Intermedia
Donald E. Kieso, Ph.D, CPA.
Jerry J. Weygandt, Ph.D. CPA.
Ed Limusa Noriega Editores