

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA**



**“NIIF PARA PYMES APLICADA EN LA ELABORACIÓN DE POLÍTICAS CONTABLES PARA
EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y PRESENTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE
PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO; INVENTARIOS E INGRESOS DE LA INDUSTRIA
PANIFICADORA, EN EL MUNICIPIO DE SAN SALVADOR”.**

Trabajo de investigación presentado por:

Carmen Angélica Ávalos Rodríguez

Adriana Raquel García Menjívar

Nora Lissette Hernández Pérez

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Julio de 2012

San Salvador, El Salvador, Centroamérica

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES
UNIVERSITARIAS

Rector	: Ingeniero Mario Roberto Nieto Lovo
Secretaria	: Doctora Ana Leticia de Amaya
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	: Máster Roger Armando Arias Alvarado
Secretario de la Facultad de Ciencias Económicas	: Máster José Ciriaco Gutiérrez Contreras
Director de la Escuela de Contaduría Pública	: Licda. María Margarita de Jesús Martínez Mendoza de Hernández
Coordinador de Seminario	: Licenciado Roberto Carlos JovelJovel
Asesor Especialista	: Máster Carlos Roberto Gómez Castaneda
Asesor Metodológico	: Licenciado Abraham de Jesús Ortega Chacón
Jurado Examinador	: Licenciado Abraham de Jesús Ortega Chacón : Licenciado Mauricio Ernesto Magaña

Julio de 2012

San Salvador, El Salvador, Centroamérica

AGRADECIMIENTOS

A Jehová Dios, por la vida y la oportunidad de conocerlo pues no hay educación más elevada que la que Él proporciona mediante su palabra.

A mis padres y hermano, Carmen Delia; José Ángel y Josecito García por su educación, comprensión y apoyo durante todos estos años, ya que sin eso no hubiera perseverado hasta alcanzar esta meta.

A mi esposo e hija, Josué Jared e Irene Roldán por su apoyo en este proceso y a mi hija por ser el motor para lograr este objetivo.

A mi segunda familia, Blanca Irma; José Elí y Jehú Roldán porque siempre me animaron a seguir adelante.

Adriana Raquel García Menjívar

A Dios, por permitirme llegar a este punto de mi vida con éxito, con salud y con su infinito amor guiándome para lograr mis metas.

A mis padres, Ramón Avalos y Laura de Avalos, por ser los pilares que Dios puso en mi vida y por su apoyo incondicional para culminar mi carrera.

A mi esposo Edson David Martínez y a mi hija Camila Martínez, por su paciencia y comprensión y por ser mi inspiración a salir adelante.

A mis abuelitos Amparo y Juan Antonio Rodríguez (QDDG), por brindarme siempre su confianza y su apoyo, aún estando lejos de mi.

A mi hermana Laura Avalos y a mis amigos, que trabajamos juntos apoyándonos unos con otros, superando dificultades para cumplir nuestros deseos.

Carmen Angélica Ávalos Rodríguez

A Jehová Dios, por su protección, bendición y guía hasta este momento de mi vida.

A mi madre y hermana, Ana Gloria Pérez y Karla Vanessa Hernández, por su educación, apoyo y comprensión lo cual me animó siempre a salir adelante y culminar mi meta.

A mis amigos, que directa o indirectamente me ayudaron y apoyaron para que ésta meta fuera posible.

Nora Lissette Hernández Pérez

ÍNDICE

CONTENIDO	PÁG.
RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	iii
CAPÍTULO I	
MARCO TEÓRICO	
1.1 ANTECEDENTES DE LA NORMATIVA CONTABLE EN EL SALVADOR	1
1.2 ANTECEDENTES DE LA INDUSTRIA EN EL SALVADOR.	3
1.3 PRINCIPALES ASPECTOS LEGALES DE LA INDUSTRIA.	5
1.3.1 LEYES TRIBUTARIAS	5
1.3.2 LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA.	7
1.3.3 CÓDIGO DE COMERCIO	7
1.3.4 OTRAS LEYES APLICABLES.	8
1.4 SUSTENTACIÓN TÉCNICA CONTABLE	8
1.4.1 GENERALIDADES DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES.	8
1.4.2 RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y PRESENTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.	9
1.4.2.1 RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN INICIAL DE LAS OPERACIONES DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.	9
1.4.2.2 MEDICIÓN POSTERIOR DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.	11
1.4.2.3 PRESENTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.	12
1.4.3 RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y PRESENTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE INVENTARIOS.	13
1.4.3.1 RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN INICIAL DE LAS OPERACIONES DE INVENTARIO.	13

1.4.3.2	MEDICIÓN POSTERIOR DE LAS OPERACIONES DE INVENTARIO.	15
1.4.3.3	PRESENTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE INVENTARIO	17
1.4.4	RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y PRESENTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE INGRESOS.	17
1.4.4.1	RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LAS OPERACIONES DE INGRESOS.	18
1.4.4.2	PRESENTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE INGRESOS.	21
1.5	DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN	21
1.6	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	23
1.6.1	CONCLUSIONES	23
1.6.2	RECOMENDACIONES	24

CAPITULO II

CASO PRÁCTICO DE POLÍTICAS CONTABLES PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y PRESENTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO; INVENTARIOS E INGRESOS DE LA INDUSTRIA PANIFICADORA

2.1	ESTRUCTURA DEL CASO PRÁCTICO	25
2.2	PLANTEAMIENTO Y DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO.	26
2.2.1	POLÍTICAS CONTABLES DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	26
2.2.1.1	POLÍTICAS DE RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN INICIAL DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	26
2.2.1.2	POLÍTICAS DE MEDICIÓN POSTERIOR AL INICIAL DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	27
2.2.1.3	POLÍTICAS DE REVELACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	29
2.2.2	EJERCICIO PRÁCTICO DE LAS OPERACIONES DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.	30
2.2.2.1	EJEMPLO DE COMPRA DE EDIFICIO Y TERRENO	30
2.2.2.2	EJEMPLO DE COMPRA DE REPUESTO Y EQUIPO AUXILIAR	32
2.2.2.3	EJEMPLO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO	33
2.2.2.4	EJEMPLO DE PERMUTA DE ACTIVOS	36

2.2.2.5	EJEMPLO DE DEPRECIACIÓN SEPARADA DE COMPONENTES DE ACTIVOS (MEDICIÓN POSTERIOR A LA INICIAL).	37
2.2.2.6	EJEMPLO DEPRECIACIÓN DE HORNO	41
2.2.2.7	EJEMPLO DE CAMBIOS EN LA ESTIMACIÓN CONTABLE	42
2.2.2.8	EJEMPLO DE VENTA DE UN BIEN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	42
2.2.2.9	EJEMPLO DE RECONOCIMIENTO DE DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	43
2.2.3	POLÍTICAS CONTABLES DE LAS OPERACIONES DE INVENTARIO	46
2.2.3.1	POLÍTICAS DE RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN INICIAL DE LOS INVENTARIOS	46
2.2.3.2	POLÍTICAS DE MEDICIÓN POSTERIOR AL INICIAL DE LOS INVENTARIOS	46
2.2.3.3	POLÍTICAS DE RECONOCIMIENTO DEL DETERIORO DE LOS INVENTARIOS	48
2.2.3.4	POLÍTICAS DE REVELACIÓN DE INVENTARIOS	49
2.2.4	EJERCICIO PRÁCTICO DE LAS OPERACIONES DE INVENTARIO	49
2.2.4.1	EJEMPLO DE PRESUPUESTOS BAJO ESTÁNDARES DE PRODUCCIÓN	51
2.2.4.2	EJEMPLO DE COMPRAS DE MATERIA PRIMA Y MATERIALES	60
2.2.4.3	EJEMPLO DE LOS REGISTROS CONTABLES DEL PROCESO DE PRODUCCIÓN DE LA INDUSTRIA PANIFICADORA	61
2.2.5	POLÍTICAS CONTABLES DE LAS OPERACIONES DE INGRESOS ORDINARIOS	74
2.2.5.1	POLÍTICAS DE RECONOCIMIENTO DE INGRESOS	74
2.2.5.2	POLÍTICAS DE REVELACIÓN DE LOS INGRESOS	75
2.2.6	EJERCICIO PRÁCTICO DE LAS OPERACIONES DE INGRESOS ORDINARIOS	76
2.2.6.1	EJEMPLO DE VENTAS ORDINARIAS	76
2.2.6.2	EJEMPLO VENTAS POR PRODUCCIÓN EN CONSIGNACIÓN.	78
2.2.6.3	EJEMPLO DE VENTA CON ANTICIPO	80
	BIBLIOGRAFÍA	82
	ANEXOS	iv
	ANEXO 1 METODOLOGÍA Y DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN	
	ANEXO 2 TABLA DE AMORTIZACIÓN DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO	
	ANEXO 3 NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS	

RESUMEN EJECUTIVO

La aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES) como la unificación de los principios contables a nivel internacional, manda a las empresas a tomar esta norma como marco de referencia para la contabilización y la presentación de sus estados financieros.

La industria panificadora en El Salvador es un rubro importante y aunque por muchos años se ha manejado como un trabajo artesanal y sin las formalidades que corresponden a una empresa, pero hoy en día existen muchas productoras de pan que deben llevar un control contable de todas sus operaciones. Muchas entidades no han aplicado la normativa y en su mayoría no poseen políticas contables o están establecidas bajo los lineamientos de la NIIF completas, PCGA y otras que en algún momento fueron aceptadas en el país.

Teniendo presente el problema que poseen las empresas panificadoras al comprender y aplicar adecuadamente la NIIF para PYMES, se presenta en este documento una propuesta de políticas contables para las operaciones de tres áreas importantes en estas entidades: Propiedades, Planta y Equipo; Inventarios e Ingresos. El fin es proporcionar un material útil y práctico a los profesionales en contaduría pública que desempeñan sus actividades en la industria panificadora.

Para alcanzar los objetivos planteados se realizó una investigación de campo con los contadores de las pequeñas y medianas entidades panificadoras ubicadas en el municipio de San Salvador, tomando como base los datos proporcionados por la Dirección General de Estadística y Censos (DIGESTYC) y de esta manera obtener información relevante sobre el tratamiento contable que dan estas empresas a las operaciones de las áreas antes mencionadas.

Con el fin de recolectar la información se elaboró un cuestionario que fue contestado por un total de 33 contadores. La investigación se realizó utilizando el método analítico, el cual permitió analizar las variables de la problemática; deductivo porque permitió deducir la existencia de un

problema y descriptivo ya que mediante el diagnóstico se describió la situación actual con el fin de aportar una solución.

De los resultados obtenidos cabe resaltar que a pesar que algunas de las empresas afirman adoptar como marco de referencia para las políticas contables la NIIF para PYMES, la mayoría no cumplen con dicha característica, muestra de ello son los resultados obtenidos en la pregunta 23 en donde el 63% asegura que la empresa no cuenta con políticas contables o no están por escrito, además de las respuestas que indican que solamente el 24% ha adoptado la normativa contable vigente en sus políticas.

Según lo mencionado anteriormente, las empresa panificadoras en el país no asumen la importancia de poseer políticas contables bien establecidas bajo un marco de referencia que permita brindar información fiable y razonable, y si bien es importante la aplicación del juicio profesional no hay que dejar de lado que existe una normativa que regula el tratamiento contables de las operaciones de las empresas.

Se recomienda a los contadores de estas entidades la inmediata aplicación de la NIIF para PYMES, con el fin de brindar a los usuarios de la información financiera valores razonables y útiles para la adecuada toma de decisiones.

INTRODUCCIÓN

En El Salvador y en el mundo entero todas las empresas medianas y pequeñas poseen una gran fuerza, ya que mueven una gran parte de la economía de un país, con la fabricación y/o comercialización de bienes y servicios así como también con la generación empleos. Dentro de estas entidades se encuentra la industria dedicada a la panificación y que en estos tiempos han crecido como empresas y no solo como un pequeño negocio familiar.

Con la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES) las empresas panificadoras se presentan con el problema de plantear políticas contables que ayuden al adecuado procesamiento y presentación de la información financiera, con el fin de que sea útil a los usuarios de esta.

La investigación tiene como propósito principal conocer los problemas más significativos que poseen las empresas panificadoras al contabilizar las operaciones en las áreas de Propiedades, Planta y Equipo; Inventarios e Ingresos y hacer una propuesta basada en la elaboración de políticas contables en base a la NIIF para PYMES.

El documento se divide en dos capítulos: El capítulo I contiene el marco teórico, que engloba antecedentes de la normativa y de la industria en estudio en el país así como también aspectos legales bajo los que se rigen las panificadoras. En el capítulo II se desarrolla una propuesta base de políticas contables para Propiedades, Planta y Equipo; Inventarios e Ingresos y la ilustración práctica de las principales políticas de cada una de estas áreas.

Al final del documento se presenta la bibliografía utilizada para la elaboración del trabajo y en el anexo se detalla la metodología utilizada para la ejecución de la investigación.

CAPÍTULO I

MARCO TEÓRICO

1.1 ANTECEDENTES DE LA NORMATIVA CONTABLE EN EL SALVADOR

En El Salvador, durante las últimas dos décadas, la profesión contable ha hecho esfuerzos relevantes orientados a la adopción de normativa contable internacional, dichos esfuerzos han evolucionado hasta llegar a la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera aplicable a la realidad de las entidades mayoritarias en el país como lo son las pequeñas y medianas entidades.

De los antecedentes recientes existentes sobre cómo ha evolucionado la normativa contable en El Salvador se remonta en el año 1996 cuando la Asociación de Contadores Públicos de El Salvador, el Colegio de Contadores Públicos de El Salvador y la Corporación de contadores de El Salvador, someten a revisión las 18 Normas de Contabilidad Financiera existentes y adicionan 10 más, desde ese momento fueron reconocidas 28 Normas de Contabilidad Financiera que regirán las operaciones contables de las entidades salvadoreñas.

Debido a la complejidad y constantes cambios en la economía a nivel mundial se dejó en evidencia las limitantes que presentaban las Normas de Contabilidad Financiera utilizadas en el país hasta esa fecha, por tal razón, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría en el año 1999 acordó que en la preparación de los estados financieros debía usarse Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad

En el año 2000, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, según acuerdo establece las Normas Internacionales de Contabilidad como base general para la preparación y presentación de los estados financieros de las diferentes entidades en El Salvador las cuales serían de aplicación obligatoria a partir del 1 de enero de 2002.

El 5 de diciembre del 2003, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría emitió acuerdo a través del cual se dio a conocer el plan escalonado de implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para los diferentes tipos de entidades en el país, el cual terminaría con las pequeñas y medianas entidades según la clasificación gubernamental.

Para el 22 de diciembre de 2004, se acordó mantener como marco de referencia las Normas Internacionales de Contabilidad incluyendo las revisiones y actualizaciones efectuadas a éstas hasta el mes de octubre de 2003, el cual se reconocería como Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF/ES).

En el mes de enero del 2005 el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría emite una Guía de Orientación para la aplicación de la NIF/ES, la cual contenía tres partes:

- Auto-diagnóstico de la situación actual de la empresa,
- Modelo sugerido de Estados Financieros preparados de conformidad con la NIF/ES, y
- Guía de verificación contable sobre el cumplimiento de las divulgaciones en los Estados Financieros.

El 20 de agosto de 2009 se aprobó un plan integral para la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), dos meses más tarde el plan, apenas considerado por las entidades salvadoreñas, paso a presentarse como de indiscutible adopción debido a la aprobación de la versión oficial en español de dicha normativa emitida por el organismo International Accounting Standards Board (IASB) como requerimiento en la preparación de Estados Financieros para todas aquellas entidades que no cotizan en el mercado de valores o que no tienen obligación pública de rendir cuentas debiendo presentar sus primeros estados financieros con base en este marco normativo por el ejercicio iniciado en enero de 2011.

1.2 ANTECEDENTES DE LA INDUSTRIA EN EL SALVADOR.

En el Salvador, la industria de la panadería, como sector productivo de peso comenzó en los años 50's con la incursión de pequeños negocios familiares dedicados a la producción artesanal de pan dulce a base de harina de maíz y arroz.

Negocios tales como Panadería santa Eduvigis, panadería LIDO, panadería Flor de Trigo, panadería Rossvil, panadería el Rosario, entre otros; se fortalecieron con el paso de los años debido a que sus operaciones se expandieron por la creciente demanda de la población por la preparación de pan dulce, especialmente la elaboración de semita, pastelitos y panadería especial.

Durante los últimos 30 años, el crecimiento de la industria ha sido inminente debido a la inclusión de pan francés en las preferencias de consumo de los habitantes de las zonas urbanas de San Salvador, dando oportunidad al crecimiento de pequeñas unidades de producción y ventas de pan.

Para la última década, el consumo de pan se generalizó el consumo a dos veces al día, ya que la población opta por consumir el pan durante la mañana y la noche, lo cual explica el ciclo de producción de las panaderías.

Tecnología

El proceso de la elaboración del pan utilizado por grandes y por pequeños productores, difiere en que las grandes empresas fabrican en un proceso continuo y automatizado y las pequeñas trabajan con el sistema de lotes de producción.

El proceso es simple, los insumos se amasan, luego se forja la masa y se corta en piezas redondas más pequeñas; luego los panes son colocados en latas o bandejas para colocarlos posteriormente en los estantes y finalmente se hornean.

El equipo, el equipo básico utilizado para la elaboración del pan es:

- Horno
- Latas
- Estantes

La gran mayoría de los pequeños empresarios amasan a mano. Este proceso toma entre 30 a 45 minutos, a diferencia de los que amasan a máquina cuyo proceso dura 15 minutos y la masa que sale de la máquina generalmente tiene una mejor mezcla de ingredientes, un mejor volumen y acabado del pan.

En los últimos diez años, el programa FOMMI de la Unión Europea, impulsó la sustitución de hornos de leña por hornos de gas, lo cual se ha convertido en la mayor evolución en el proceso productivo de las panaderías pequeñas. Al analizar el crecimiento de la pequeña industria de la panadería, es importante considerar el entorno económico en el cual ésta se desenvuelve.

La harina de trigo constituye la materia prima para la industria de panificación, el trigo no es producido localmente sino que proviene de países como China, India, Estados Unidos, Rusia (que por problemas climatológicos en el 2010 casi prohibió la exportación), Francia y Canadá entre otros.

Durante los años 2007 y 2008 se produjeron subidas de los precios de los alimentos a nivel mundial, provocando una crisis alimentaria, entre estos alimentos estuvo el trigo, desde entonces los precios han pasado por altas y bajas que han ocasionado tensión en el sector, a tal punto que el gobierno en noviembre de 2010 suspendió temporalmente el arancel del 10% a la importación de trigo para paliar la situación a la que se enfrenta la industria panificadora, que a pesar de esa iniciativa y otras se enfrenta a un aumento en sus costos de manufactura.

Esta alza de precios afecta directamente la canasta básica de la población del país, impactando la economía nacional y no solo el sector.

1.3 PRINCIPALES ASPECTOS LEGALES DE LA INDUSTRIA.

En cualquier tipo de empresa es necesaria la existencia de políticas contables, pero se vuelve un problema al momento de elaborarlas ya que se toman en consideración dos factores: la base técnica y la base legal, aunque hay que respetar siempre el principio de contabilidad "Esencia más que forma".

La industria panificadora en El Salvador no tiene como prioridad elaborar políticas para el registro, medición y presentación de los elementos en los estados financieros, más bien hacen sus registros como la "costumbre" lo dicta.

1.3.1 Leyes tributarias

Como la "costumbre" lo dicta muchas empresas toman como base para la elaboración de sus políticas contables lo que establecen las leyes tributarias como lo es en el caso del rubro de las propiedades, planta y equipo; la Ley del Impuesto sobre la Renta establece en el artículo 30, los porcentajes máximos anuales que podrán ser deducidos de los ingresos en concepto de depreciación por cada tipo de activo.

Según menciona el artículo 142 del Código Tributario las empresas deben practicar un inventario físico al principio de las operaciones y al final de cada ejercicio.

Tomando en cuenta lo mencionado anteriormente podemos resaltar dos factores importantes:

- a) Las panaderías son transformadoras de materia prima y al final su producción son bienes perecederos.
- b) Después de que han transformado la materia prima a otro nuevo producto, transfieren estos bienes a los consumidores.

En cuanto a los métodos de valuación de inventarios, el artículo 143 del Código Tributario presenta varias opciones, haciendo la aclaración que se aplicará según las necesidades del contribuyente, siempre y cuando sea apropiado al negocio.

- a) Costo de adquisición
- b) Costo según última compra
- c) Costo promedio por aligación directa
- d) Costo promedio
- e) Primeras Entradas Primera Salidas
- f) En cuanto a las empresas panificadoras, el tipo de inventario que se maneja es el de materia prima, ya que el producto es perecedero y es vendido en corto tiempo.

La Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios está directamente vinculada con los inventarios, y se sabe con el simple hecho de que las empresas panificadoras transfieran bienes muebles, siendo este un hecho generador según el artículo 11 de la Ley, lo que los convierte en sujetos pasivo de dicho impuesto.

El retiro o desafectación del activo realizable sea por consumo propio, para rifas, premios sorteos, distribución con fines promocionales o publicitarios, e incluso los faltantes del inventario se consideran como hechos generadores del Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, lo que implica que las empresas panificadoras deben gravar sus productos al momento en que estos sean transferidos o consumidos y declararlos en cada periodo tributario.

Siendo las empresas en estudio personas jurídicas, les aplica el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual menciona que dichas entidades deberán utilizar el sistema de acumulación, es decir que al momento de determinar sus rentas tomarán en cuenta las devengadas en el ejercicio, aunque éstas no estén percibidas y de igual forma se tomarán en cuenta los gastos incurridos aunque no hayan sido pagados.

En las empresas panificadoras los artículos mencionados anteriormente son usados como políticas para el registro de operaciones contables por tener la obligación de cumplir con lo establecido por la ley.

1.3.2 Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública.

El artículo 17 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública, establece las situaciones en las cuales el profesional contable debe intervenir, entre las cuales están:

- a) Autorizarlas Descripciones de los Sistemas Contables, los Catálogos de Cuentas y Manuales de Instrucciones que deben llevar los comerciantes, a los que la Ley exige llevar contabilidad y a quienes deseen un sistema contable.

- b) Certificar los balances y asientos contables de las empresas.

En ambos casos, es necesario que existan políticas contables dentro de la empresa, las cuales no son elaboradas por el contador pero es importante que sean de su conocimiento para poder autorizar los Sistemas Contables, certificar los balances y los asientos contables, verificando que éstos se encuentren bajo el marco de referencia vigente.

1.3.3 Código de Comercio

De acuerdo al código de comercio en sus artículos 443 y 444, determina que el balance general y sus componentes deben elaborarse observando los criterios de estimación emitidos por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría y en su defecto por normas internacionales de contabilidad, esto es aplicable a todo el juego de estados financieros.

1.3.4 Otras leyes aplicables.

Otras leyes relacionadas son:

- Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces
- Código de Trabajo
- Norma Técnica Sanitaria para la Autorización y Control de Panaderías Industriales (Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social)
- Ley Sobre Seguridad e Higiene del Trabajo
- Ley de Protección al Consumidor
- Código de Salud, entre otras

1.4 SUSTENTACIÓN TÉCNICA CONTABLE

1.4.1 Generalidades de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

La Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades define que las pequeñas y medianas entidades son aquellas que no tienen la obligación pública de rendir cuentas y publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos; a pesar de esta definición, y según señala el párrafo 10 del prólogo de la norma, esto dependerá en ocasiones de la definición de pequeñas y medianas entidades según los criterios cualitativos y cuantitativos que tenga cada país.

En El Salvador existen diversos criterios para identificar a una pequeña o mediana entidad ya sea por su actividad económica, constitución patrimonial y la clasificación que señala la Comisión Nacional de la Micro y Pequeña Empresa y de la Cámara de Comercio e Industria de El Salvador; a pesar de estas clasificaciones, prevalecerá el criterio de la NIIF para PYMES, es decir, se debe

tomar en consideración si la entidad cotiza o no en un mercado de valores activo ya sea nacional o extranjero.

1.4.2 Reconocimiento, medición y presentación de las operaciones de Propiedades, Planta y Equipo.

Las propiedades, planta y equipo son todos aquellos bienes tangibles que mantenidos durante más de un periodo para el uso en la producción, suministrar bienes o servicios, para arrendamiento o para uso administrativo.¹

1.4.2.1 Reconocimiento y medición inicial de las operaciones de propiedades, planta y equipo.

Para su reconocimiento como activos se tomará en consideración por los menos los siguientes criterios básicos:

- Se espera obtener beneficios económicos futuros derivados del bien y,
- Su costo puede medirse fiablemente.

Las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente que esperan utilizarse durante más de un periodo se consideran propiedades, planta y equipo; igualmente si las piezas de repuesto y equipo auxiliar solo pueden ser usados en un elemento de dichos activos.

El costo de los reemplazos hechos a componentes de elementos de propiedades, planta y equipo que proporcionen beneficios económicos futuros adicionales se añadirá al importe en libros del elemento del activo, y el costo del componente sustituido se dará de baja en cuentas.

¹ Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, Sección 17: Propiedades, Planta y Equipo, Párrafo 17.2

En el caso de las inspecciones generales, su costo se añadirá en el importe en libros, si y solo si cumple los requisitos para su reconocimiento, se dará de baja en cuentas cualquier importe que se conserve de una inspección previa importante independientemente de si este se reconoció en el momento de su adquisición o construcción, de ser necesario se puede utilizar el costo de un inspección similar como indicativo del costo de la inspección en el momento de la adquisición o construcción. Los terrenos y edificios son activos separables, por lo que deben reconocerse como tales.

Un elemento de propiedades, planta y equipo se medirá por su costo en el momento del reconocimiento, dicho costo comprende los siguientes componentes²:

- Precio de adquisición (incluye honorarios e impuestos no recuperables).
- Cualquier costo directamente atribuible a la ubicación y correcto funcionamiento del bien, para que opere en la forma prevista por la gerencia.
- Estimación de costos de retiro y rehabilitación del lugar de emplazamiento, la obligación por parte de la entidad al momento de adquirir el elemento o como consecuencia de utilizar dicho elemento durante un periodo específico para propósitos diferentes al de la producción de inventarios.

El costo de las propiedades, planta y equipo será el precio equivalente del efectivo en la fecha de reconocimiento, si es adquirido a crédito su costo será el valor presente de los pagos futuros.

En el caso de una permuta de activos, el costo se medirá al valor razonable a menos que la transacción no tenga carácter comercial y ninguno de los valores razonables de los activos pueda medirse fiablemente. En esos casos se medirá su costo por el valor en libros del bien entregado.

² Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, Sección 17: Propiedades, Planta y Equipo, Párrafo 17.10

1.4.2.2 Medición posterior de Propiedades, Planta y Equipo.

Después del reconocimiento inicial las propiedades, planta y equipo se medirán al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por el deterioro del valor acumuladas.

La depreciación se efectuará dependiendo del patrón de consumo de beneficios económicos del bien, distribuyendo de forma sistemática el importe depreciable a lo largo de la vida útil, comenzando desde que esté disponible para su uso, cesará si y solo si se da de baja en cuentas, a excepción de que el método de depreciación este en función de su uso. Los métodos de depreciación incluyen el método lineal, depreciación decreciente y los basados en el uso como el de unidades de producción.

Si existen indicativos de que ha habido cambios en el valor residual o en la vida útil del activo desde la fecha sobre la que se informa anual más reciente, de ser necesario se modificará el valor residual, el método de depreciación o la vida útil registrándose como un cambio de estimación contable.

En el caso de que componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tuvieran patrones significativamente diferentes de consumo el costo del bien se distribuirá entre sus componentes y depreciará cada uno de estos por separado a lo largo de su vida útil, la depreciación de cada periodo se reconocerá en el resultado, a menos que forme parte del costo de otro activo como en el caso de los inventarios.

Para la determinación de la vida útil se deben considerar los siguientes factores:

- El uso previsto del activo en referencia a la capacidad o producto que se espere.
- El desgaste físico esperado de acuerdo a los factores operativos propios de cada elemento de propiedades, planta y equipo.
- Obsolescencia técnica o comercial procedente de la producción o cambios de la demanda de mercado.

- Límites legales o restricciones sobre el uso del activo.

Para determinar el deterioro del valor de los activos, al final del ejercicio debe evaluarse si existen los indicios de dicho deterioro, si existen se estimará el importe recuperable, este es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso, pero si cualquiera de estos valores excede al valor en libros no es necesario determinar otro importe, pues no existe deterioro.

Una pérdida por deterioro se reconocerá si y solo si, el importe recuperable es inferior al valor en libros, reduciendo primeramente cualquier plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo y luego proporcionalmente al importe en libros de los demás activos de la unidad. Esta pérdida se reconocerá en los resultados del periodo³.

Baja en cuentas

Un activo se dará de baja en cuentas cuando:

- Se disponga de él, y
- Cuando no se esperen beneficios económicos futuros de su uso o disposición.

El resultado de la baja en cuentas se reconocerá en el periodo en que ésta se dé (la ganancia no se reconocerá como ingresos ordinarios), determinando la diferencia entre el producto neto de la disposición y el importe en libros del elemento.

1.4.2.3 Presentación de las operaciones de Propiedades, Planta y Equipo.

Para cada categoría de elementos de propiedades, planta y equipo se revelará la siguiente información:

- a. Las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto.

³ Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, Sección 27: Deterioro del Valor de los Activos, Párrafo 27.5

- b. Los métodos de depreciación utilizados.
- c. Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas.
- d. El importe bruto en libros y la depreciación acumulada (agregada con pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y final del periodo sobre el que se informa.
- e. Una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa y solo para dicho periodo, que muestre por separado
 - Las adiciones realizadas.
 - Las disposiciones.
 - Las adquisiciones mediante combinaciones de negocios.
 - Las transferencias a propiedades de inversión.
 - Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas.
 - La depreciación.
 - Otros cambios.
- f. La existencia e importes en libros de las propiedades, planta y equipo a cuya titularidad la entidad tiene alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas.
- g. El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedades, planta y equipo.

1.4.3 Reconocimiento, medición y presentación de las operaciones de Inventarios.

Una de las secciones de la NIIF para PYMES que se involucra directamente en la problemática a tratar es la sección 13 de la cual se extraen los lineamientos puntuales para la elaboración de políticas contables en las panificadoras en cuanto a reconocimiento, medición y presentación, de lo cual se destacan los siguientes aspectos:

1.4.3.1 Reconocimiento y medición inicial de las operaciones de Inventario.

De acuerdo con la sección 3 en su párrafo 1 de la NIIF para PYMES, serán reconocidos como inventarios aquellos activos mantenidos para la venta, en proceso de producción que estén

destinados a ser vendidos y de igual forma los activos en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción.

Los inventarios serán medidos al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta. Para establecer el costo de los inventarios, la normativa señala que serán incluidos todos los costos de compra, transformación y otros costos en los que se incurran siempre y cuando sean necesarios para darles su condición y ubicación actuales.

En cuanto al costo de los inventarios, la sección 13 en sus párrafos 6 al 12, indican qué costos pueden ser atribuidos directamente al inventario:

Costos de adquisición

- Precio de compra
- Aranceles de importación y otros impuestos no recuperables.
- Transporte o flete.
- La manipulación y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de materiales.

De los costos mencionados anteriormente se deberá tomar en cuenta la deducción del costo de adquisición los descuentos y rebajas comerciales otorgados en la compra de los materiales; además de considerar que en cuanto a la adquisición de inventario al crédito, la diferencia entre el precio de compra en condiciones normales de crédito y el valor que se genera por pagos vencidos; la diferencia debe reconocerse como un gasto más que como parte del costo del inventario

Costos de transformación

Para producción en proceso según la sección 13 párrafo 8, los costos que deben ser incluidos en el inventario son aquellos que estén directamente relacionados con las unidades de producción como son la mano de obra directa, además de incluirse la distribución sistemática de los costos

indirectos de fabricación tanto fijos como variables, siempre y cuando se hayan utilizado para transformar la materia prima en producto terminado.

La distribución sistemática de los costos indirectos de fabricación se basa en la capacidad normal de los medios de producción, es decir, la producción en promedio esperada a lo largo de un periodo de tiempo sin variaciones marcadas en la producción pero tomando en cuenta la pérdida de capacidad productiva procedente del mantenimiento previsto de los bienes utilizados en la producción tales como maquinarias y equipos, para lo cual la depreciación no distribuida será reconocida como gasto en el periodo en que se incurra.

Producción conjunta.

Para la producción conjunta de bienes de los cuales no sean identificables por separado los costos de materias primas o los costos de transformación, la empresa debe determinar la manera de distribuir dichos costos entre la producción de manera coherente para lo cual puede utilizar el criterio del valor de mercado para cada producto elaborado, decidiendo si serán distribuidos en el momento que los productos se identifican por separado o cuando termine el proceso productivo.

Para incluir otros costos distintos a los mencionados con anterioridad al inventario, la normativa contable en su párrafo 11 permite el criterio de inclusión siempre y cuando dichos costos hayan sido incurridos para dar a los inventarios la condición y ubicación final, es decir en las condiciones óptimas para la utilización en el proceso productivo.

1.4.3.2 Medición posterior de las operaciones de Inventario.

Sistemas para el control de Inventarios

Según la sección 13 en su párrafo 16 los sistemas para la determinación del costo de los inventarios son dos: el Método del costo estándar y el Método de los minoristas, de los cuales el método más aplicable en el rubro industrial es el primero de ellos, el cual permite registrar la adquisición y consumo en el inventario de la manera más adecuada a partir de niveles normales

de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, y eficiencia en la utilización de la capacidad.

Métodos de Valuación de Inventarios.

Los métodos de valuación de inventario mencionados en la sección 13 son el método de identificación específica para los inventarios cuyas partidas no son intercambiables habitualmente y de los bienes producidos y segregados para proyectos específicos utilizando la identificación específica de los costos individuales.

También son considerados los métodos de primeras entradas primeras salidas (FIFO) y el costo promedio ponderado para aquellos inventarios con uso y naturaleza similares; estos métodos permitirán determinar el costo de la producción vendida y de lo disponible al terminar cada periodo. Cabe mencionar que la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades no permite el uso del Método últimas entradas primeras salidas (UEPS)

Deterioro del valor de los Inventarios.

En cuanto al deterioro de los inventarios, la NIIF para PYMES en su sección 13 párrafo 19 señala que según la sección 27 (Deterioro del valor de los Activos), la empresa debe valorar al final de cada período sobre el que informa si el importe del inventario reflejado en los libros no es recuperable en su totalidad debido a daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes.

Si existiera una partida de inventarios o grupos de ellas que tengan deterioro, la normativa requiere que la empresa mida el inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta y que se reconozca una Pérdida por Deterioro del Valor.

Reconocimiento como gasto

Cuando se vendan los inventarios, se reconocerá su valor en libros como un gasto en el mismo periodo en que se reconozcan los correspondientes ingresos por actividades ordinarias⁴. Podrían distribuirse a otros activos, como por ejemplo, en el caso de si fueran componentes de las propiedades, planta y equipo de construcción propia.

1.4.3.3 Presentación de las operaciones de Inventario

Según la sección 13 párrafo 22, la empresa deberá revelar la siguiente información:

- a. Las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula del costo utilizada.
- b. El importe total en libros de los inventarios y los importes en libros según la clasificación apropiada para la entidad.
- c. El importe de los inventarios reconocidos como un gasto durante el periodo.
- d. Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado.
- e. El importe total en libros de los inventarios pignorados para garantizar una deuda.

1.4.4 Reconocimiento, medición y presentación de las operaciones de Ingresos.

La sección 23 de la NIIF para PYMES trata específicamente la contabilización de los ingresos ordinarios de las entidades, en el caso de la industria panificadora sus ingresos proviene de la venta de bienes que son producidos por la entidad, luego de someter la materia prima a un proceso, hasta obtener el producto final para su comercialización.

⁴ Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, Sección 13: Inventarios, Párrafo 13.20

1.4.4.1 Reconocimiento y medición de las operaciones de Ingresos.

Para medir los ingresos ordinarios las empresas deben hacerlo al valor razonable de la contraprestación que se recibe o que se espera recibir⁵ (en caso que sea al crédito), a su vez se tendrá en cuenta descuentos y rebajas que la entidad aplique a los clientes.

Se reconocerán como ingresos ordinarios solo las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir que sean por cuenta propia de la empresa, excluyendo lo recibido a cuenta de terceros como por ejemplo en el caso específico del impuesto a la transferencia de bienes muebles y la prestación de servicios; si hubiere una relación de agencia solo se reconocerá el importe de su comisión.

Intercambio de bienes o servicios.

No se reconocerán ingresos en los siguientes casos:

- Cuando se intercambien bienes o servicios por otros de similar naturaleza y valor,
- Se intercambian bienes o servicios por otros de naturaleza diferente, pero la transacción no es de carácter comercial.

Solo se reconocerán ingresos cuando los bienes se vendan o se intercambien por bienes o servicios de naturaleza diferente en una transacción comercial, midiendo la transacción así:

- a. Al valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustados por el monto de efectivo o equivalentes transferidos; o
- b. Si el importe anterior no puede medirse fiablemente, será por el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado por el monto del efectivo o equivalentes transferidos; o
- c. Si no se puede medir fiablemente ninguno de los anteriores, entonces será por el valor de los activos entregados, ajustado por el monto del efectivo o equivalentes transferidos.

⁵ Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, Sección 23: Ingresos de Actividades Ordinarias, Párrafo 23.3

Identificación de la transacción de ingresos ordinarios.

Normalmente, se aplicarán los criterios de reconocimiento de ingresos por separado a cada transacción, sin embargo la entidad los aplicará a los componentes identificables de una única transacción si es necesario para reflejar la esencia de ésta. Por el contrario, una empresa aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones conjuntamente, cuando el efecto comercial no pueda ser comprendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

La entidad reconocerá ingresos ordinarios por venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones⁶:

- a. Se han transferido al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes.
- b. No se conserva ninguna participación en la gestión asociada a la propiedad, ni retenga control efectivo sobre los bienes vendidos.
- c. El importe de los ingresos puede medirse con fiabilidad.
- d. Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados de la transacción.
- e. Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción puedan ser medidos fiablemente.

En la mayoría de los casos, la transferencia de riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del bien coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador.

⁶ Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, Sección 23: Ingresos de Actividades Ordinarias, Párrafo 23.10

Si la entidad conserva riesgos significativos inherentes a la propiedad, no reconocerá ingresos, como en los siguientes casos:

- a. Se conserva una obligación por funcionamiento insatisfactorio, no cubierta por las condiciones normales de garantía.
- b. Cuando el cobro de los ingresos procedentes de la venta está condicionado a la venta por parte del comprador de los bienes.
- c. Cuando se venden sujetos a instalación y ésta es una parte sustancial del contrato que no se ha completado aún.
- d. Cuando el comprador tiene el derecho de rescindir la compra por una razón especificada en el contrato de venta, o a discreción del comprador sin ningún motivo, y hay incertidumbre acerca de la probabilidad de la devolución.

Si la entidad conserva solo una parte insignificante de la propiedad, la transacción es una venta y se reconocerán los ingresos ordinarios. Asimismo, se reconocerán ingresos cuando la entidad ofrezca una devolución por bienes defectuosos o si el cliente no está satisfecho por otro motivo, y se pueda estimar con fiabilidad dichas devoluciones.

Cuando hay ventas de bienes sujetas a condición del tipo en que ha sido negociado un derecho limitado de devolución, si hay incertidumbre en cuanto a la posibilidad de la devolución, el vendedor reconocerá los ingresos cuando el comprador acepte formalmente el envío o se le entreguen los bienes y el plazo para la devolución haya transcurrido.

En el caso de las ventas en consignación, que constituyen otro tipo de ventas sujetas a condición, se reconocerán los ingresos ordinarios cuando los bienes hayan sido vendidos por el receptor (agentes o consignatarios) a un tercero.

1.4.4.2 Presentación de las operaciones de Ingresos.

De acuerdo con la sección 23 párrafo 30, una entidad revelará:

- a. Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias.
- b. El monto de cada categoría de ingresos por actividades ordinarias reconocida durante el periodo, mostrando de forma separada como mínimo:
 - La venta de bienes.
 - La prestación de servicios
 - Intereses.
 - Regalías
 - Dividendos
 - Comisiones
 - Subvenciones del gobierno
 - Cualquier otro tipo de ingreso de actividades ordinarias significativo.

1.5 DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN

La información obtenida de las encuestas realizadas a los profesionales en contaduría pública que se desenvuelven en la industria panificadora en el Municipio de San Salvador se encuentra detallada en el apartado de anexos de este trabajo de investigación, y que de acuerdo a ello se obtuvieron los siguientes resultados:

Para las operaciones contables de propiedades, planta y equipo en las industrias de la panificación, la dificultad radica en los criterios no contables, los cuales son determinantes al momento del reconocimiento inicial de dichos bienes ya que es la administración de la empresa quien lo determina, dejando a un lado lo mencionado en la normativa contable vigente, además de las dificultades para identificar qué clase de equipo o mantenimiento es considerado como parte del bien y por lo tanto activado como propiedades, planta y equipo.

En cuanto a la medición posterior de las propiedades, planta y equipo, se presentan la falta de criterios contables adecuados para la determinación de la vida útil de dichos bienes, igualmente existe una problemática con la evaluación del deterioro de los activos en mención ya que un 49% de los contadores indicó que no se realiza dicha evaluación señalada en la normativa contable vigente, por lo tanto y en consecuencia de los aspectos antes mencionados la revelación de información financiera no es confiable para estas operaciones.

Se hace evidente en las industrias panificadoras la dificultad existente para el reconocimiento y medición inicial de los inventarios en materia prima y materiales, ya que un 97% de éstas no consideran como parte del costo la totalidad de aquellos detallados en la normativa e incluyendo otros que no son considerados como tales.

La misma dificultad persiste en la medición posterior quedando en evidencia que hasta el momento del estudio no se ha adoptado la NIIF para PYMES en estas operaciones ya que los contadores muestran problemas en el reconocimiento y medición de los costos, tal es el caso de la separación de los mismos en la producción conjunta y pese a que la mayoría asegura producir más de una línea de bienes de consumo, un porcentaje mínimo lo realiza o muestra tener noción de cómo hacerlo; de igual manera se demuestra deficiencia en la forma de tratar contablemente los desperdicios excesivos de materiales según las respuestas obtenidas en la pregunta 16 en la cual el 70% menciona cargarlo al costo del inventario.

En cuanto a la determinación del deterioro del valor de los inventarios; el 61% de los contadores indican no realizar procedimientos para determinar el deterioro, vale destacar que también existe un porcentaje menor que afirma realizarlo de acuerdo a NIIF para PYMES o por lo menos tienen noción de cómo hacerlo, sin embargo son los mismos que presentan dificultades de registro inicial y posterior de los costos en los inventarios.

De acuerdo a las respuestas obtenidas por los contadores de las industrias panificadoras, la medición inicial de los ingresos genera mayor dificultad en cuanto al registro, ya que no son

consideradas la totalidad de las condiciones necesarias para registrar un ingreso según lo indica la NIIF para PYMES.

A pesar que algunas de las empresas afirman adoptar como marco de referencia para las políticas contables la NIIF para PYMES, la mayoría no cumplen con dicha característica iniciando con la carencia de éstas, muestra de ello son los resultados obtenidos en la pregunta 23 en donde el 63% asegura que la empresa no cuenta con políticas contables o no están por escrito, además de las respuestas que indican que solamente el 24% ha adoptado la normativa contable vigente en sus políticas.

Lo antes mencionado indica que, sí existe amplio campo de acción para la inclusión de políticas contables basadas en NIIF para PYMES aplicadas a las operaciones de inventario con la finalidad de orientar y estandarizar la forma de realizar los registros contables para la industria panificadora.

1.6 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1.6.1 Conclusiones

Luego de la investigación realizada en las empresas panificadoras del municipio de San Salvador, se efectuó el análisis de los resultados de las encuestas y la consecuente determinación del diagnóstico sobre el problema de la aplicación de la NIIF para PYMES en la elaboración de políticas contables para las áreas de Propiedades, Planta y Equipo; Inventarios e Ingresos y se concluye que:

- Las empresas de la industria panificadora del municipio de San Salvador no aplican la NIIF para PYMES en el reconocimiento, medición y presentación de las operaciones de Propiedades, Planta y Equipo; Inventarios e Ingresos.

- Las entidades del rubro en estudio no poseen políticas contables basadas en NIIF para PYMES para el tratamiento de las operaciones de Propiedades, Planta y Equipo; Inventarios e Ingresos, lo cual incide en la confiabilidad de los Estados Financieros.
- La administración de las empresas panificadoras no le brindan la importancia necesaria a la adopción de la NIIF para PYMES, por lo tanto los contadores de la industria en estudio no reciben capacitación de parte de las entidades sobre la aplicación de dicha normativa.

1.6.2 Recomendaciones

En respuesta a la problemática observada en las empresas panificadoras y a las conclusiones obtenidas del estudio realizado se recomienda lo siguiente:

- A las empresas panificadoras, implementar los criterios de la NIIF para PYMES en la contabilización de las operaciones de Propiedades, Planta y Equipo; Inventarios e Ingresos.
- A las empresas panificadoras, establecer políticas contables por escrito basados en el marco de referencia vigente, principalmente en áreas importantes como las Propiedades, Planta y Equipo; Inventarios e Ingresos, para que las cifras en los estados financieros sean razonables.
- A la administración general de las entidades panificadoras, brindar capacitaciones a sus contadores, auxiliares contables y personal administrativo sobre la adopción y aplicación de la NIIF para PYMES en dichas empresas. Además, se recomienda tomar la presente investigación como material de apoyo y consulta para estudiantes de contaduría pública como ejemplo para la aplicación de políticas contables de Propiedades, Planta y Equipo; Inventarios e Ingresos basados en el marco de referencia vigente.

CAPÍTULO II
CASO PRÁCTICO DE POLÍTICAS CONTABLES PARA EL RECONOCIMIENTO,
MEDICIÓN Y PRESENTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE PROPIEDADES,
PLANTA Y EQUIPO; INVENTARIOS E INGRESOS DE LA INDUSTRIA
PANIFICADORA

2.1 ESTRUCTURA DEL CASO PRÁCTICO

El desarrollo del caso práctico tiene como objetivo ilustrar para una mejor comprensión, los temas abordados en el Capítulo I: la aplicación de la norma internacional para pequeñas y medianas entidades en las operaciones de propiedades, planta y equipo; inventarios e ingresos. El caso está basado en la elaboración de políticas contables y la aplicación de las más relevantes en las áreas antes mencionadas, para la empresa industrial **LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V.**, el caso práctico está estructurado de la siguiente forma:

1. Para cada tipo de cuenta se han establecido las políticas contables a seguir para la contabilización de las operaciones las cuales están de acuerdo a la NIIF para las PYMES, de acuerdo a las siguientes fases: Reconocimiento Inicial y Medición Posterior
2. Seguido de las políticas contables, se presentan casos que podrían tener cierta dificultad para su registro, se agrega un supuesto y su respectiva contabilización.
3. Finalmente se presentan las notas al Estado de Situación Financiera relacionadas con los saldos de las cuentas que reflejan las operaciones de propiedades, planta y equipo al 31 de diciembre del 2011 y 2010.

2.2 PLANTEAMIENTO Y DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO.

LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V., es una sociedad constituida 31 de Mayo de 2008 con un periodo de vigencia indeterminado y cuyo giro principal es la fabricación y comercialización de pan, además se podrá dedicar a la realización de otras actividades lícitas, su capital social inicial fue de US\$ 42,000.00 pagados íntegramente con cheques certificados. Según la NIIF para las PYMES esta empresa es clasificada como una PYME, ya que sus acciones no cotizan en la bolsa de valores y publica estados financieros con propósito de información general.

Algunos de los principales activos y pasivos al 31 de diciembre 2010 están conformados por: efectivo y equivalentes de efectivo, cuentas por cobrar comercial, inventarios, propiedades, planta y equipo; cuentas por pagar comerciales, impuestos por pagar, préstamos por pagar a corto y largo plazo. Todos los activos y pasivos son reconocidos y valuados según los criterios establecidos en NIIF para las PYMES. Para fines del caso práctico se abordará de forma específica el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo; inventarios e ingresos.

2.2.1 Políticas Contables de Propiedades, Planta y Equipo

2.2.1.1 Políticas de reconocimiento y medición inicial de propiedades, planta y equipo

- a. Para reconocer un bien como propiedades, planta y equipo debe ser probable que se obtengan beneficios económicos futuros del bien, se utilice en el proceso de producción o en actividades administrativas por más de un periodo y su costo pueda medirse fiablemente.
- b. Los terrenos y edificios serán reconocidos como bienes separados. Así también, aquellos componentes de los elementos de los inmuebles que tengan vidas útiles diferentes, se registrarán en forma segregada.
- c. El costo de las adquisiciones en propiedades, planta y equipo incluirán el precio de adquisición considerando además honorarios legales y de intermediarios e impuestos no

recuperables, cualquier costo directamente atribuible a la ubicación y correcto funcionamiento del bien y una estimación de los costos de retiro del elemento y rehabilitación del lugar donde estaba ubicado, siempre y cuando se esté obligado a realizar dichas actividades mediante contrato con terceros.

- d. Las piezas de repuesto y equipo auxiliar que se esperen ser utilizados durante más de un periodo se registrarán como parte de la propiedades, planta y equipo con la que estén relacionadas.
- e. El costo de las propiedades, planta y equipo será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento o el valor presente de los pagos futuros pactados con el proveedor, en los casos en los cuales el activo se haya adquirido mediante aplazamiento en el pago.
- f. Los bienes adquiridos bajo un contrato de arrendamiento financiero serán reconocidos por un importe igual al menor entre el valor razonable y el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento (se debe calcular utilizando la tasa de interés implícita en el arrendamiento), a su vez se reconocerá el pasivo por la obligación bajo arrendamiento financiero.
- g. El costo de los activos adquiridos bajo permuta será medido al valor razonable del bien adquirido a menos que el intercambio no tenga carácter comercial o que el valor razonable del activo recibido o del entregado no puedan medirse con fiabilidad, si ese fuera el caso, el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo que se entrega.

2.2.1.2 Políticas de medición posterior al inicial de propiedades, planta y equipo

- a. La medición del bien posterior a la compra será: el costo del bien menos la depreciación acumulada y las pérdidas por el deterioro del valor acumuladas.
- b. La depreciación de los elementos de Propiedades, Planta y Equipo se determinará dependiendo del uso o consumo de cada uno de ellos; para el caso de maquinarias y

equipos de producción cuyos componentes son significativamente distintos del propio activo, serán depreciados de forma separada a lo largo de su vida útil.

- c. Se realizarán periódicamente actividades de mantenimiento programado para los elementos de propiedades, planta y equipo que interviene en el proceso productivo; además, se establecerá la vida útil de los activos considerando el uso previsto del activo ya sea por su capacidad de producción o la actividad en que se utilizará, el desgaste y deterioro esperados del activo, obsolescencia técnica y los períodos de tiempo límites para el uso de los mismos.
- d. La empresa utilizará el método de “unidades de producción” para los elementos de propiedades, planta y equipo utilizados directamente en la producción tomando en cuenta el patrón de consumo del bien, esta información debe ser proporcionada por el fabricante, distribuidor o proveedor; de no ser así, la información se obtendrá de un bien similar para determinar dichas características; se utilizará el método de línea recta para el resto de elementos que forman parte de propiedades, planta y equipo.
- e. La depreciación iniciará en el período en que el bien esté disponible para su uso de acuerdo con lo previsto por la gerencia, cesará cuando sea dado de baja en cuentas, y será nulo en el caso de que se deprecie por el método de unidades de producción y no esté en uso.
- f. Serán considerados cambios en el valor residual o vida útil de los activos de propiedades, planta y equipo debido a la forma en cómo será utilizado el activo, desgaste o deterioro del activo, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado de los bienes; en el momento en que se conociera la influencia de estos indicadores, se realizarán revisiones de las estimaciones realizadas hasta la fecha en que se determine el posible cambio; las diferencias indicarán si procede la modificación en el valor residual, el método de depreciación o la vida útil.

- g. La venta o el desuso de un elemento o grupo de elementos de propiedades, planta y equipo representará la baja en cuentas de dicho activo y el resultado se reconocerá en el periodo en que ocurra dependiendo de la diferencia entre el producto neto de la venta y el importe en libros.
- h. El importe de un elemento o grupo de elementos de propiedades, planta y equipo reflejado en libros se evaluará al final de cada periodo contable para determinar la existencia o no de deterioro; si existe deterioro, le empresa reconocerá y medirá la pérdida por el deterioro, según los lineamientos de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

2.2.1.3 Políticas de revelación de propiedades, planta y equipo

- a. Serán elaboradas notas a los estados financieros que detallarán por categoría de elementos de propiedades, planta y equipo, las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto del bien, los métodos de depreciación utilizados, las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas, el importe bruto en libros y la depreciación acumulada incluyendo las pérdidas por deterioro del valor acumuladas al inicio y al final del periodo sobre el que se informa, una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa y sólo para dicho periodo mostrando por separado las adiciones realizadas, las adquisiciones mediante combinaciones de negocios, las transferencias a propiedades de inversión, las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas, la depreciación y otros cambios.
- b. Adicionalmente se informará la existencia e importes en libros de las Propiedades, Planta y Equipo a cuya titularidad la entidad tiene alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas y el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedades, planta y equipo.

2.2.2 Ejercicio práctico de las operaciones de Propiedades, Planta y Equipo.

LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V. presenta operaciones contables relacionadas con propiedades, planta y equipo de lo cual demuestra lo siguiente:

- Las políticas de revelación de propiedades, planta y equipo serán ejemplificadas en una sección en la cual se retomarán únicamente éstas consideraciones.

Lo anterior se considera para facilitar el desarrollo y comprensión del ejercicio práctico

2.2.2.1 Ejemplo de compra de edificio y terreno

El 2 de diciembre se compró un edificio en \$ 55,000.00, el terreno en el que está ubicado fue valuado en \$ 7,000.00 pagándose el Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces(3% sobre el excedente de \$28,571.43) por un monto de \$ 792.86, y gastos de escrituración por \$45.71.

Se procede al reconocimiento del edificio y terreno de forma separada, el impuesto y los gastos de escrituración se distribuyen proporcionalmente

Cálculo proporcional del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces (edificio)

$$\text{\$ } 48,000.00 / \text{\$ } 55,000.00 = 87\% \quad \text{\$ } 792.86 \times 0.87 = \text{\$ } 689.79$$

Cálculo proporcional del gasto de escrituración (edificio)

$$\text{\$ } 45.71 \times 0.87 = \text{\$ } 39.77$$

Gastos proporcionales del edificio:

Bien adquirido: edificio

Precio de adquisición	\$	48,000.00
(+) Impuesto no recuperable	\$	689.79
(+) Gastos de escrituración	\$	39.77
(=) Costo de adquisición	\$	48,729.56

Cálculo proporcional del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces (terreno)

$$\$ 7,000.00 / \$ 55,000.00 = 13\% \quad \$ 792.86 \times 0.13 = \$ 103.07$$

Cálculo proporcional del gasto de escrituración (terreno)

$$\$ 45.71 \times 0.13 = \$ 5.94$$

Gastos proporcionales del terreno

Bien adquirido: terreno

Precio de adquisición	\$	7,000.00
(+) Impuesto no recuperable	\$	103.07
(+) Gastos de escrituración	\$	5.94
(=) Costo de adquisición	\$	7,109.01

El registro contable es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
02/12/2011	<u>PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO</u>		
	Terrenos	\$ 7,109.01	
	Edificios	\$ 48,729.56	
	<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		
	Bancos		\$55,838.57
V/ Registro del reconocimiento inicial de compra de edificio y terreno ubicados en Col. Escalón de 150 m ² con dos niveles.			
TOTALES		\$ 55,838.57	\$ 55,838.57

2.2.2.2 Ejemplo de compra de repuesto y equipo auxiliar

El 2 de diciembre de 2011 se adquieren dos juegos de aspas de globo y de varillas para las batidoras industriales por un total de \$ 1,500.00 más IVA, éstas sólo pueden utilizarse con dichas batidoras, se espera que se utilicen por un período de tres años y su valor residual es \$ 1.00; se dará de baja a las aspas anteriores las cuales serán desechadas, el costo de éstas es de \$ 1,150.00 y están depreciadas en su totalidad a excepción de su valor de salvamento, que es también de \$1.00, el registro es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
02/12/2011	<u>PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO</u>		
	Maquinaria y equipo de producción	\$ 1,500.00	
	<u>IVA CRÉDITO FISCAL</u>		
	Crédito fiscal	\$195.00	
	<u>DEPRECIACION ACUMULADA</u>		
	Maquinaria y equipo de producción	\$1,149.00	
	<u>OTROS GASTOS</u>		
	Pérdida maquinaria y equipo de producción	\$1.00	
	<u>PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO</u>		
	Maquinaria y equipo de producción		\$1,150.00
	<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		
	Bancos		\$1,695.00
V/ Registro del reconocimiento inicial de la compra de dos juegos de aspas para batidoras y el registro de la baja de las aspas reemplazadas.			
TOTALES		\$ 2,845.00	\$ 2,845.00

2.2.2.3 Ejemplo de arrendamiento financiero

LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V. firma un contrato de arrendamiento financiero el día 5 de diciembre, con el objetivo de adquirir un horno industrial, el plazo es de 3 años con cuotas mensuales de \$286.20 más IVA, siendo la última cuota la opción de compra, con una tasa de interés del 9%, dichas cuotas se pagan al final de cada mes, el valor razonable del horno es de \$ 9,500.00, los costos de instalación y preparación de emplazamiento son \$ 385.00, la empresa Contrataciones, S.A. de C.V. realizó la instalación, se estima que el monto máximo que alcanzarán los costos de retiro y rehabilitación del local es de \$ 705.79 a valor futuro. El horno comenzó a utilizarse el 12 de diciembre 2011, las especificaciones de la maquinaria son las siguientes:

- Horno industrial Challenger modelo EC-6-H.
- Año de fabricación 2010.
- Capacidad de producción: hasta 20 kg de pan por hora.
- Vida útil: 20,000 horas de uso en su capacidad máxima (400,000 Kg)
- Proveedor Equipments de El Salvador (local).

Se determina el valor presente de la estimación de los costos de retiro y rehabilitación del local:

$$VP = \frac{M}{(1+i)^n}$$

En donde:

M = Monto a actualizar (\$ 705.79)

i = tasa de interés (9% anual)

n = periodos (4 años)

Entonces:

$$VP = \frac{\$ 705.79}{(1+0.09)^4}$$

$$VP = \$500.00$$

Antes de proceder a registrar el bien se determina el valor presente de los pagos futuros, la fórmula a utilizar es la siguiente:

$$VPN = \frac{A[1-(1+i)^{-n}]}{i}$$

En donde:

A = Anualidad o cuota a pagar (\$ 286.20 mensuales)

i = tasa de interés (9% anual = 0.0075 % mensual)

n = periodos de pago (36 pagos mensuales)

Entonces:

$$VPN = \frac{\$ 286.20 * [1-(1+0.0075)^{-36}]}{0.0075}$$

$$VPN = \$ 9,000.08$$

Se procede a comparar el valor razonable y el valor presente de los pagos futuros:

	Valor Razonable	Valor Presente Neto
Precio de Adquisición	\$ 9,500.00	\$ 9,000.08
(+) Costos de Emplazamiento	385.00	385.00
(+) Provisión de costos de retiro	500.00	500.00
(=) Costo de Adquisición	\$ 10,385.00	\$ 9,885.08
		Valor menor

Inicialmente se reconocerá el valor menor entre el valor razonable y el valor presente neto, siendo este de \$ 10,090.87.

De acuerdo a la tabla de amortización el monto de la deuda correspondiente a los primeros doce meses del contrato equivale a \$ 2,735.39 y el resto que constituye la porción no corriente de la deuda por el arrendamiento financiero es \$ 6,264.69, el registro es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
05/12/2011	<u>PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN ARRENDAMIENTO FINANCIERO</u>		
	Maquinaria y equipo de producción	\$9,885.08	
	<u>IVA CRÉDITO FISCAL</u>		
	Crédito fiscal	\$ 50.05	
	<u>OBLIGACIONES DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO</u>		
	Maquinaria y equipo de producción		\$ 2,735.39
	<u>OBLIGACIONES DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO A LARGO PLAZO</u>		
	Maquinaria y equipo de producción		\$ 6,264.69
	<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		
	Bancos		\$ 435.05
	<u>PROVISIONES Y ESTIMACIONES</u>		
	Estimación de costos por retiro		\$ 500.00
V/ Registro del reconocimiento inicial del arrendamiento financiero por Horno industrial Challenger modelo EC-6-H y reconocimiento de otros costos atribuibles además de las provisiones del costo por retiro del mismo.			
TOTALES		\$ 9,935.13	\$ 9,935.13

Al final del mes se procede a contabilizar el pago de la primera cuota del arrendamiento:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
05/12/2011	<u>OBLIGACIONES DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO</u>		
	Maquinaria y equipo de producción	\$ 218.70	
	<u>GASTOS FINANCIEROS</u>		
	Intereses por arrendamiento financiero	\$67.50	
	<u>IVA CRÉDITO FISCAL</u>		
	Crédito fiscal	\$37.21	
	<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		
	Bancos		\$323.41
V/ Registro de amortización de deuda por arrendamiento financiero, cuota 1/36 del horno industrial Challenger modelo EC-6-H.			
TOTALES		\$ 323.41	\$ 323.41

Esta partida se elaborará 35 veces más, una por cada mes del contrato de arrendamiento financiero, las cifras se determinarán de acuerdo con la tabla de amortización del arrendamiento.⁷

2.2.2.4 Ejemplo de permuta de activos

El 12 de diciembre de 2011, **LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V.** obtendrá por medio de una permuta una amasadora industrial con un valor razonable de \$ 2,500.00, el bien que será entregado es un molino de pan el cual tiene un valor en libros de \$ 1,850.00 (costo \$2,600.00 y depreciación acumulada de \$ 750.00). Se paga la diferencia de \$ 650.00 en efectivo, dicha transacción tiene carácter comercial. (Para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 71 de la Ley de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se presume que el bien entregado fue adquirido hace 5 años).

Registro de activo adquirido bajo permuta.

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
12/12/2011	<u>PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO</u>		
	Maquinaria y equipo de producción	\$ 2,500.00	
	<u>DEPRECIACIÓN ACUMULADA</u>		
	Maquinaria y equipo de producción	\$ 750.00	
	<u>PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO</u>		
	Maquinaria y equipo de producción		\$ 2,600.00
	<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		
	Bancos		\$ 650.00
V/ Registro de permuta de activos, entregando molino de pan y adquiriendo una amasadora.			
TOTALES		\$ 3,250.00	\$ 3,250.00

⁷ Ver anexo 2: Tabla de amortización de arrendamiento financiero

2.2.2.5 Ejemplo de depreciación separada de componentes de activos (medición posterior a la inicial).

Se posee un vehículo tipo panel cuyo costo está compuesto de la siguiente manera:

Datos

Bien adquirido: Vehículo panel

Precio de adquisición	\$ 10,350.00
(=) Costo de Adquisición	\$ 10,350.00

Se deprecia bajo el método de línea recta, con una vida útil de 6 años y un valor residual de \$2,000.00, tiene dos años y seis meses de posesión; el día 5 de diciembre el motor sufre serias averías y se decide cambiarlo en vez de repararlo, el motor nuevo cuesta \$ 1,500.00 más IVA incluyendo mano de obra. El motor nuevo según las especificaciones del mecánico tiene una vida útil de 6 años sin hacer reparaciones.

Se procede a dar de baja el motor actual, que es entregado al mecánico como pago a cuenta, lo recibe por un valor de \$ 400.00, (anteriormente valorado en \$1,300.00, incluyendo la mano de obra por desmontar el motor).

Para dar de baja al motor se distribuye el monto de la depreciación total del activo entre los componentes del mismo, la depreciación acumulada del vehículo a la fecha es la siguiente:

CUADRO DE DEPRECIACIÓN DE VEHICULO			
FECHA	DEPRECIACIÓN	DETERIORO	VALOR ACTUAL
31/12/2009	\$ 811.79		\$ 9,538.21
31/12/2010	\$ 1,391.64		\$ 8,146.57
30/11/2011	\$ 1,275.67		\$ 6,870.90
DEPRECIACIÓN	\$ 3,479.10		

Se obtiene un factor entre el valor original del componente a sustituir entre el costo del elemento de propiedades, planta y equipo.

$$\frac{\$ 1,300.00}{\$ 10,350.00} = 12.56\%$$

Se utiliza el factor para distribuir la depreciación total del motor:

$$12.56\% (\$ 3,479.10) = \$ 436.97$$

Por lo tanto, el valor en libros del motor es:

$$\$ 1,300.00 - \$ 436.97 = \$ 863.03$$

Se da de baja el motor original, aunque no será vendido se entregará a cuenta del motor nuevo como una permuta de activos:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
05/12/2011	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO		
	Equipo de transporte	\$ 863.03	
	DEPRECIACIÓN ACUMULADA		
	Equipo de transporte	\$ 436.97	
	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO		
	Equipo de transporte		\$ 1,300.00
V/ Reclasificación de motor dañado que será entregado en pago a cuenta de otro motor nuevo.			
TOTALES		\$ 1,300.00	\$ 1,300.00

Ahora se registra el valor del motor nuevo y de la inspección general que se efectúa para verificar que el vehículo está en condiciones de operar, el cual fue entregado diez días después:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
15/12/2011	<u>PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO</u>		
	Equipo de transporte	\$ 1,500.00	
	<u>IVA CRÉDITO FISCAL</u>		
	Crédito fiscal	\$ 195.00	
	<u>OTROS GASTOS</u>		
	Pérdida por baja de activos	\$ 463.03	
	<u>PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO</u>		
	Equipo de transporte		\$ 863.03
	<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		
	Bancos		\$ 1,295.00
V/Registro del motor nuevo e inspección general, además del registro de la baja en cuentas del motor averiado entregado en pago como parte del valor por el motor nuevo.			
TOTALES		\$ 2,158.03	\$ 2,158.03

Los componentes del vehículo tipo panel son:

Datos

Bien adquirido:		Vehículo panel
Precio de adquisición	\$	10,350.00
(-) Motor dado de baja	\$	1,300.00
(+) Motor nuevo	\$	1,500.00
(=) Costo	\$	<u>10,550.00</u>

La nueva tabla de depreciación del panel, manteniendo el valor residual de \$ 2,000.00, es:

CUADRO DE DEPRECIACIÓN DE VEHICULO			
FECHA	DEPRECIACIÓN	DETERIORO	VALOR ACTUAL
31/12/2011	\$ 95.43		\$ 5,912.44
31/12/2012	\$ 1,145.11		\$ 4,767.33
31/12/2013	\$ 1,145.11		\$3,622.22
31/12/2014	\$ 1,145.11		\$2,477.11
31/05/2015	\$ 477.11		\$2,000.00
DEPRECIACIÓN	\$ 7,050.00		

La tabla de depreciación del motor, al cual se le determina un valor residual de \$ 300.00, es la siguiente:

CUADRO DE DEPRECIACIÓN DE MOTOR			
FECHA	DEPRECIACIÓN	DETERIORO	VALOR ACTUAL
31/12/2011	\$ 16.67		\$ 1,483.33
31/12/2012	\$ 200.00		\$ 1,283.33
31/12/2013	\$ 200.00		\$ 1,083.33
31/12/2014	\$ 200.00		\$ 883.33
31/12/2015	\$ 200.00		\$ 683.33
31/12/2016	\$ 200.00		\$ 483.33
30/11/2017	\$ 183.33		\$ 300.00
TOTAL	\$ 1,200.00		

El registro de la depreciación del mes de diciembre es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
31/12/2011	GASTO DE VENTA		
	Depreciación equipo de transporte	\$ 112.10.	
	DEPRECIACIÓN ACUMULADA		
	Equipo de transporte		\$ 95.43
	Equipo de transporte		\$16.67
V/Registro de las cuotas de depreciación del vehículo tipo panel y del motor nuevo correspondiente al mes de diciembre de 2011.			
TOTALES		\$ 112.10	\$ 112.10

2.2.2.6 Ejemplo depreciación de horno

Para mostrar el tratamiento contable de la medición posterior a la inicial de los bienes de propiedades, planta y equipo se expone el supuesto que un experto determinó que el valor de desecho del horno industrial adquirido por **LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V.**, es de: \$ 1,200 al final de su vida útil; el cálculo de la depreciación de este periodo es el siguiente:

$$\frac{(\text{Costo} - \text{Valor de desecho}) \times \text{Producción del Periodo}}{\text{Vida Útil}} = \text{Cargo por Depreciación}$$

Total estimado de Producción

$$\frac{(\$ 10,090.87 - \$ 2,500.00) \times 300 \text{ horas}}{20,000 \text{ horas}} = \$ 113.86$$

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
31/12/2011	COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN		
	Producción pan dulce	\$ 34.16	
	COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN		
	Producción pasteles	\$ 79.70	
	DEPRECIACIÓN ACUMULADA		
	Maquinaria y equipo de producción		\$113.86
V/Registro de la cuota de depreciación del horno Challenger correspondiente al mes de diciembre de 2011, el cual forma parte del costo de la producción.			
TOTALES		\$ 113.86	\$ 113.86

2.2.2.7 Ejemplo de cambios en la estimación contable

Debido a cambios tecnológicos, el experto informa, después de la fecha de cierre mensual pero antes de que se preparen y publiquen los Estados Financieros, que el valor residual del horno no es de \$ 2,500.00 como se habían estimado inicialmente, este cambia a \$1,200.00, por lo que procede a registrarse como un cambio en la estimación contable.

El monto a registrarse como depreciación debe ser:

$$(\$ 10,090.87 - \$ 1,200.00) \times 300 \text{ horas} = \$ 133.36$$

20,000 horas

$$\$ 133.36 - \$ 113.86 = \$ 19.50$$

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
31/12/2011	<u>COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN</u>		
	Producción pan dulce	\$5.85	
	<u>COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN</u>		
	Producción pasteles	\$ 13.65	
	<u>DEPRECIACIÓN ACUMULADA</u>		
	Maquinaria y equipo de producción		\$ 19.50
	V/Registro de ajuste por cambio de estimación contable del valor residual en cuota de depreciación del horno challenger.		
	TOTALES	\$ 19.50	\$ 19.50

2.2.2.8 Ejemplo de venta de un bien de propiedades, planta y equipo

Como parte del registro de la medición posterior a la inicial; uno de los hornos utilizados en la producción tiene como valor en libros \$ 1,000.00 (costo \$ 7,000.00 y depreciación acumulada de \$ 6,000.00 debido a la adquisición de un horno nuevo, la administración decide vender el más antiguo; este se vende el 16 de diciembre del 2011 por un valor de \$1,350.00

El registro de la venta del activo es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
16/12/2011	<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		
	Caja general	\$ 1,350.00	
	<u>DEPRECIACIÓN ACUMULADA</u>		
	Maquinaria y equipo de producción	\$ 6,000.00	
	<u>PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO</u>		
	Maquinaria y equipo de producción		\$ 7,000.00
	<u>INGRESOS NO ORDINARIOS</u>		
	Ganancias por venta de activos		\$ 350.00
	V/Registro de baja del horno Frigidaire y reconocimiento de ingreso de capital por la venta del mismo.		
	TOTALES	\$ 7,350.00	\$ 7,350.00

2.2.2.9 Ejemplo de reconocimiento de deterioro de propiedades, planta y equipo

Al final del ejercicio y como parte de la medición posterior a la inicial se hace una evaluación para determinar si los bienes de propiedades, planta y equipo han sufrido un deterioro en su valor; debido a cambios tecnológicos; las amasadoras industriales que posee **LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V.**, indican que han sufrido deterioro, por tal razón se realiza la valuación de la siguiente forma:

El valor en libros de las amasadoras es de \$ 6,000.00 (\$ 17,000.00 costo y \$ 11,000.00 depreciación acumulada). Se procede a la determinación del importe recuperable bajo el supuesto de que el valor razonable de las amasadoras es de \$ 4,600.00 ya que cuentan con mantenimiento periódico y no se incurrirá en costos para su venta.

El valor de uso se determina considerando que la vida útil restante de las amasadoras es de 3 años y los flujos de efectivo que se esperan obtener de ellas son:

	Año 1	Año 2	Año 3
Ingresos obtenidos por uso de las amasadoras.	\$ 2,500.00	\$ 2,300.00	\$ 2,000.00
Mantenimiento preventivo (incluye repuestos)	(\$ 600.00)	(\$ 750.00)	(\$ 825.00)
Venta de amasadoras			\$ 1,000.00
Total de flujo de efectivo	<u>\$ 1,900.00</u>	<u>\$ 1,550.00</u>	<u>\$ 2,175.00</u>

La administración ha utilizado presupuestos financieros para estimar los flujos de efectivo.

Para el cálculo se utilizará la TIBA (tasa básica de interés activa) del BCR a noviembre 2011 que es del 6.59% anual.

La fórmula a utilizar es la siguiente:

$$VPN = \sum_{t=1}^n \frac{V_t}{(1+k)^t} - I_0$$

$$VPN = \frac{1,900}{(1+0.0659)^1} + \frac{1,550}{(1+0.0659)^2} + \frac{2,175}{(1+0.0659)^3}$$

$$VPN = \$ 4,942.81$$

Se evalúa la información disponible para determinar si existe deterioro y el importe del mismo:

	Valor razonable	Valor de uso
Importes al 31/12/2011	\$ 4,600.00	\$ 4,942.81
		Valor Mayor
Importe recuperable		\$ 4,942.81
(-) Valor en libros al 31/12/2011		\$ 6,000.00
(=) Deterioro		\$ (1,057.19)

Se concluye que sí existe una pérdida por deterioro del valor del activo, por lo tanto el registro contable es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
31/12/2011	<u>GASTO POR DETERIORO DE</u> <u>ACTIVOS</u>		
	Maquinaria y equipo de producción	\$ 1,057.19	
	<u>DETERIORO ACUMULADO (CR)</u>		
	Maquinaria y equipo de producción		\$ 1,057.19
	V/Registro del deterioro de amasadoras industriales determinado en el ejercicio 2011.		
	TOTALES	\$ 1,057.19	\$ 1,057.19

2.2.3 Políticas contables de las operaciones de Inventario

2.2.3.1 Políticas de reconocimiento y medición inicial de los Inventarios

- a. Las materias primas y materiales se registran separadamente en el inventario mediante el sistema de registro perpetuo.
- b. Las compras de materia primas y materiales serán registradas a valores reales, según el costo de adquisición el cual incluirá: precio de compra deduciendo los descuentos y/o rebajas comerciales, fletes y otros costos que puedan atribuirse directamente a la compra, aranceles de importación, otros impuestos no recuperables y otros costos, solamente sí son necesarios para proporcionarle al inventario las condiciones adecuadas.

2.2.3.2 Políticas de medición posterior al inicial de los inventarios

- a. El volumen de la producción se establecerá mediante el presupuesto de ventas según los niveles de venta al público en periodos de 6 meses.
- b. Los costos de la producción incluirán la materia prima, mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación en el porcentaje que hayan sido utilizados en el proceso productivo.
- c. La distribución de los costos indirectos de fabricación en la producción, debe realizarse, tomando como base la capacidad en periodos de producción normal de la maquinaria tomando en cuenta la pérdida de capacidad productiva generada por el mantenimiento de las maquinarias y equipos utilizados en la producción.
- d. Los costos en materia prima y materiales, deben ser registrados por separado durante el proceso productivo, para facilitar la identificación de los costos en la producción conjunta.

- e. Para la medición del costo de los inventarios, se utilizará el método del costo estándar.
- f. Los presupuestos a realizar serán los siguientes:
- Presupuesto de ventas.
 - Presupuesto de producción en unidades.
 - Presupuesto de consumo de materias primas y materiales en unidades.
 - Presupuesto de consumo de materia prima expresado en valores.
 - Presupuesto de compras de materias primas y materiales incluyendo un resumen de las compras totales.
 - Presupuesto de mano de obra directa.
 - Presupuesto de costos indirectos de fabricación.
 - Presupuesto de costo unitario de producción.
 - Presupuesto de inventario final.
 - Presupuesto de costo de ventas.
 - Presupuesto de gastos de venta, administración y financieros.
- g. Se elaboraran presupuestos flexibles, es decir, con información sujeta a revisiones periódicas según la variabilidad de la información necesaria para establecer los estándares de producción.
- h. Se elaborará estado de resultados pro forma utilizando la información recolectada con los presupuestos según los estándares de producción.
- i. Los estándares utilizados en la elaboración de los presupuestos serán tomados de los resultados obtenidos de las operaciones de producción.

- j. Los costos generados por las variaciones en los estándares de producción serán reconocidos como parte del costo del periodo, cuando se traten de desviaciones de eficiencia representativas.
- k. Los costos generados por desviaciones en los estándares que no representen valor significativo con relación a la totalidad de los costos de producción, serán cargados al costo de producción.
- l. La fórmula del costo que será utilizada por la empresa será la del costo promedio ponderado; y utilizará la misma fórmula del costo para todos los inventarios que tengan naturaleza y uso similar.

2.2.3.3 Políticas de reconocimiento del deterioro de los inventarios

- a. El importe del inventario reflejado en libros debe evaluarse al final de cada periodo sobre el que se informa, para determinar la existencia o no de deterioro del inventario. Si mediante la evaluación del inventario se establece que el valor en libros de los inventarios no es totalmente recuperable, se procederá a la determinación del deterioro en las partidas de inventario.
- b. El deterioro se determinará, comparando el importe en libros de cada partida del inventario con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Si una partida del inventario ha deterioro su valor, la entidad reducirá el importe en libros del inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor y se reconoce inmediatamente en resultados.

2.2.3.4 Políticas de revelación de inventarios

- a. Para propósitos de presentación de estados financieros, los valores en inventario registrados por el método del costo estándar deberán ser ajustados a los valores realmente utilizados.

- b. Serán elaboradas notas a los estados financieros que detallarán las políticas de contabilidad adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula del costo usada, el valor total en libros de los inventarios y el valor en cada una de las clasificaciones de inventarios que apliquen a la empresa, la cantidad de los inventarios que fueron reconocidos como gasto durante el periodo y las pérdidas por deterioro reconocidas en los resultados; en el caso de que lo hubiera.

2.2.4 Ejercicio práctico de las operaciones de Inventario

LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V. se dedica solamente a la elaboración de pan dulce y pastelería, basado en esto se obtienen los siguientes datos:

- Se estima que en un mes se venderán 252 bandejas de pan dulce y 120 pasteles.
- El precio de venta del pan dulce y pasteles será de \$15 y \$20 respectivamente, el valor detallado es por unidad producida.
- Se estima que para hacer frente a la demanda de pan dulce y pasteles, se dispondrá como inventario al final de cada periodo (mes) 10 unidades para cada tipo de producto.
- Los niveles de inventario de producto terminado son tomados del respectivo kárdex para cada producto elaborado.
- El consumo de materiales y suministros se estiman en base a las necesidades según las recetas de cada producto y la experiencia en la elaboración de las mismas.
- La disponibilidad de inventario final de materias primas y materiales se estima conforme al valor promedio obtenido los últimos seis meses según registros presupuestarios.
- Los niveles de inventario inicial de materias primas y materiales son tomados del respectivo kárdex.

- Mediante el departamento de compras se gestionan contratos por 1 año con los proveedores, permitiendo estimar los precios unitarios para cada suministro utilizado en la producción; en caso contrario se establecen mediante cotizaciones y estudios de oferta y demanda de mercado.
- No existe producción en proceso debido a la naturaleza de la industria.
- Para la producción se disponen de tres trabajadores, dos de ellos trabajan en la elaboración de pasteles y uno en la producción de pan dulce.
- Se estima que el estándar de horas de producción de pan dulce es de una hora y dos horas para la elaboración de pasteles, el estándar se obtiene según la duración de los procesos de producción.
- Se estima que el costo por hora para la elaboración de pan dulce y pasteles es de \$ 1.43 y \$ 2.86 respectivamente; estos valores se obtiene de las revisiones de planillas y según condiciones de contrato establecidos en su momento para con cada trabajador.
- Para estimar los costos indirectos variables y fijos de cada producto se elabora un cuadro de prorrateo con las estadísticas e información proporcionada por los registros contables, volúmenes de venta y producción, con el objetivo de controlar los costos que realmente intervienen en el proceso productivo; los estándares mencionados anteriormente están sujetos a revisiones continuas.
- Cada elemento del costo tendrá su propia cuenta de variación en costos estimados a la que posteriormente y mediante el resultado del estudio de las variaciones se abonará o cargará según haya sido la diferencia deudora o acreedora; ajustándose o liquidándose contra las respectivas cuentas de costo de lo producido.
- Estas cuentas son cargadas a costos reales y acreditadas a costos estimados; cuando en estas cuentas el saldo es de naturaleza deudora indicara que los costos estimados fueron insuficientes para el proceso productivo y si el saldo es acreedor indicará que los costos estimados fueron superiores a los reales.
- Para la producción en la industria panificadora es necesario el registro diario de las operaciones en contabilidad, pero a efectos del caso práctico, se procederá al registro de

éstas según los valores presentados en los presupuestos, es decir, valores estimados al 30 de diciembre de 2011.

- Las políticas de revelación de los inventarios serán ejemplificadas en una sección en la cual se retomarán únicamente estas consideraciones.

Lo anterior se considera para facilitar el desarrollo y comprensión del ejercicio práctico.

2.2.4.1 Ejemplo de presupuestos bajo estándares de producción

Para la utilización del método de costo estándar en la producción de pan dulce y pastelería se procede a la elaboración de presupuestos reflejando dichos estándares a seguir en la producción y que para efectos del caso práctico se presentarán para un mes específico utilizando la información detallada anteriormente.

Entre los presupuestos relacionados con la utilización de la materia prima en el proceso productivo tenemos:

LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V.			
PRESUPUESTO DE VENTAS PARA EL MES DE DICIEMBRE 2011			
PRODUCTO	N°DE UNIDADES	VALOR DE VENTAS	VENTAS TOTALES
PAN DULCE	252	\$ 15.00	\$ 3,780.00
PASTELERIA	120	\$ 20.00	\$ 2,400.00
TOTAL	372	\$ 30.00	\$ 6,180.00

LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V.

PRESUPUESTO DE PRODUCCION EN UNIDADES PARA EL MES DE DICIEMBRE 2011

PRODUCTO	PAN DULCE	PASTELERIA
Unidades presupuestadas	252	120
Inventario final estimado de producto terminado	10	10
Necesidades totales	262	130
(-) Inventario inicial producto terminado	(8)	(2)
Unidades a producir	254	128

LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V.

PRESUPUESTO DE CONSUMO DE MATERIALES EN UNIDADES DICIEMBRE 2011

UNIDADES A PRODUCIR	PAN DULCE			UNIDADES A PRODUCIR	PASTELES		
	254				128		
UNIDADES ESTÁNDAR PAN DULCE	UNID	CANT	CONSUMO	UNIDADES ESTÁNDAR PASTEL	UNID	CANT	CONSUMO
Harina suave	Lb	16.00	480.00	Premezcla	Lb	4.00	120.00
Azúcar	Lb	8.00	240.00	Huevos	Unidad	24.00	720.00
Manteca	Lb	4.00	120.00	Azúcar	Lb	2.48	74.40
Leche	Lt	8.00	240.00	Polvo de hornear	Lb	0.04	1.20
Polvo de hornear	Lb	0.48	14.40	Maicena	Lb	0.80	24.00
Sal	Lb	0.24	7.20	Leche	Lt	4.00	120.00
Huevo	U	32.00	960.00	Fresas	Lb	2.00	60.00
				Melocotón	Lb	2.00	60.00
				Cajas	Unidad	4.00	120.00

NOTA: las cantidades de materias primas detalladas en el presupuesto son las utilizadas para la producción diaria considerando el consumo de un mes.

LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V.

PRESUPUESTO DE COMPRA DE MATERIA PRIMA Y MATERIALES PAN DULCE PARA EL MES DE DICIEMBRE 2011

UNIDADES A PRODUCIR		254						
MATERIALES	UNID	CONSUMO	INVENTARIO FINAL	NECESIDADES TOTALES	INVENTARIO INICIAL	COMPRAS	PRECIO UNITARIO	COMPRAS TOTALES \$
Harina suave	Lb	480.00	2.00	482.00	(1.00)	481.00	\$ 0.23	\$ 110.63
Azúcar	Lb	240.00	2.00	242.00	(1.00)	241.00	\$ 0.40	\$ 96.40
Manteca	Lb	120.00	1.00	121.00	(0.50)	120.50	\$ 0.89	\$ 107.25
Leche	Lt	240.00	1.50	241.50	(1.00)	240.50	\$ 1.40	\$ 336.70
Polvo de hornear	Lb	14.40	0.50	14.90	(0.25)	14.65	\$ 1.50	\$ 21.98
Sal	Lb	7.20	0.50	7.70	(0.25)	7.45	\$ 0.09	\$ 0.67
Huevo	Unidades	960.00	3.00	963.00	(1.00)	962.00	\$ 0.11	\$ 105.82
TOTAL								\$ 779.44

LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V.

PRESUPUESTO DE COMPRA DE MATERIA PRIMA Y MATERIALES PASTELES PARA EL MES DE DICIEMBRE DE 2011

UNIDADES A PRODUCIR		128 PASTELES						
MATERIALES	UNIDADES	CONSUMO	INVENTARIO FINAL	NECESIDADES TOTALES	INVENTARIO INICIAL	COMPRAS	PRECIO UNITARIO	COMPRAS TOTALES \$
Premezcla	Lb	120.00	2.00	122.00	(1.50)	120.50	\$ 0.44	\$ 53.02
Huevos	unidades	720.00	4.00	724.00	(3.00)	721.00	\$ 0.11	\$ 79.31
Azúcar	Lb	74.40	1.00	75.40	(0.50)	74.90	\$ 0.40	\$ 29.96
Polvo de hornear	Lb	1.20	0.50	1.70	(1.00)	0.70	\$ 1.50	\$ 1.05
Maicena	Lb	24.00	0.50	24.50	(1.00)	23.50	\$ 1.50	\$ 35.25
Leche	Lt	120.00	0.50	120.50	0.00	120.50	\$ 1.40	\$ 168.70
Fresas	lb	60.00	0.00	60.00	0.00	60.00	\$ 0.50	\$ 30.00
Melocotón	lb	60.00	0.00	60.00	0.00	60.00	\$ 0.50	\$ 30.00
Cajas	unidades	120.00	0.00	120.00	0.00	120.00	\$ 0.30	\$ 36.00
TOTAL								\$ 463.29

Las compras totales se resumen de la siguiente manera:

Total compras pan dulce	\$ 779.44
Total compras pasteles	\$ 463.29
COMPRAS TOTALES	\$1,242.73

LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V.
PRESUPUESTO DE CONSUMO DE MATERIALES PARA EL MES DE DICIEMBRE DE 2011
EXPRESADO EN DOLARES

	PAN DULCE	PASTELES	TOTAL
Inventario inicial de materia prima.	\$ 2.98	\$ 4.19	\$ 7.17
(+) Compras	\$ 779.44	\$ 463.29	\$ 1,242.73
Total materia prima disponible	\$ 782.42	\$ 467.48	\$ 1,249.90
(-) Inventario final materia prima	\$ 7.13	\$ 3.92	\$ 11.05
Consumo materia prima	\$ 775.30	\$ 463.56	\$ 1,238.86

El presupuesto relacionado con la mano de obra directa en el proceso productivo es el siguiente:

LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V.
PRESUPUESTO DE MANO DE OBRA DIRECTA PARA EL MES DE DICIEMBRE 2011

PRODUCTO	UNIDADES A PRODUCIR	HORAS MDO ESTANDAR POR UNIDAD	HORAS TOTALES	COSTO POR HORA	COSTO TOTAL
Pan dulce	254	1	254	\$ 1.43	\$ 363.22
Pastel	128	2	256	\$ 2.86	\$ 732.16
TOTALES			510		\$ 1,095.38

Los presupuestos relacionados con los costos indirectos de fabricación en el proceso productivo son:

**LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V.
PRESUPUESTO DE GASTOS DE FABRICACIÓN PARA EL MES DE
DICIEMBRE 2011
PRODUCCIÓN PASTELES**

DETALLE	PARCIAL	TOTAL
Costos indirectos variables		\$ 21.00
Gas	\$ 21.00	
Costos indirectos fijos		\$ 691.73
Depreciación horno	\$ 82.31	
Depreciación amasadora	\$ 48.61	
Depreciación edificio	\$ 89.67	
Supervisor de producción	\$ 297.54	
Seguros	\$ 56.00	
Teléfono	\$ 28.00	
Energía eléctrica	\$ 84.00	
Agua potable	\$ 5.60	
		\$ 712.73
(÷) Total horas MOD estándar		256 Horas
(=) Cuota de gastos de fábrica por hora de trabajo estándar		\$ 2.78

NOTA: el valor de horas MOD estándar provienen del detalle de horas totales para cada tipo de producto del presupuesto de Mano de Obra Directa.

LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V.

PRESUPUESTO DE GASTOS DE FABRICACIÓN PARA EL MES DE DICIEMBRE 2011

PRODUCCIÓN PAN DULCE

DETALLE	PARCIAL	TOTAL
Costos indirectos variables		\$ 9.00
Gas	\$ 9.00	
Costos indirectos fijos		\$ 296.46
Depreciación horno	\$ 35.27	
Depreciación amasadora	\$ 20.83	
Depreciación edificio	\$ 38.43	
Supervisor de producción	\$ 127.52	
Seguros	\$ 24.00	
Teléfono	\$ 12.00	
Energía eléctrica	\$ 36.00	
Agua potable	\$ 2.40	
		\$ 305.46
(÷) Total horas MOD estándar		254 Horas
(=) Cuota de gastos de fábrica por hora de trabajo estándar		\$ 1.20

NOTA: el valor de horas MOD estándar provienen del detalle de horas totales para cada tipo de producto del presupuesto de Mano de Obra Directa

Los presupuestos presentados anteriormente, permiten establecer los estándares que serán registrados como compras de materias primas y materiales; los siguientes determinarán los estándares de ganancia.

Para establecer el costo de venta estándar se utilizan los siguientes presupuestos:

LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V.							
PRESUPUESTO DE COSTO UNITARIO DE PRODUCCIÓN MENSUAL							
	PAN DULCE			PASTELES			
	COSTO UNITARIO	UNIDADES	VALORES	COSTO UNITARIO	UNIDADES	VALORES	
Harina suave	\$ 0.23	1.00	\$ 0.23	\$ -	0.00	\$ -	
Azúcar	\$ 0.40	1.00	\$ 0.40	\$ 0.40	1.00	\$ 0.40	
Manteca	\$ 0.89	1.00	\$ 0.89	\$ -	-	\$ -	
Leche	\$ 1.40	1.00	\$ 1.40	\$ 1.40	1.00	\$ 1.40	
Polvo de hornear	\$ 1.50	1.00	\$ 1.50	\$ 1.50	1.00	\$ 1.50	
Sal	\$ 0.09	1.00	\$ 0.09	-	-	\$ -	
Huevo	\$ 0.11	1.00	\$ 0.11	\$ 0.11	1.00	\$ 0.11	
Premezcla	\$ -	-	\$ -	\$ 0.44	1.00	\$ 0.44	
Maicena	\$ -	-	\$ -	\$ 1.50	1.00	\$ 1.50	
Fresas	\$ -	-	\$ -	\$ 0.50	1.00	\$ 0.50	
Melocotón	\$ -	-	\$ -	\$ 0.50	1.00	\$ 0.50	
Cajas	\$ -	-	\$ -	\$ 0.30	1.00	\$ 0.30	
Mano de obra directa	\$ 1.43	1.00	\$ 1.43	\$ 2.86	2.00	\$ 5.72	
CIF	\$ 1.20	1.00	\$ 1.20	\$ 2.78	2.00	\$ 5.56	
COSTO TOTAL			\$ 7.25			\$ 17.93	

NOTA: Los datos del costo unitario y de las unidades, provienen del presupuesto de consumo de materiales y de los presupuestos de compra de materia prima y materiales respectivamente.

LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V.
PRESUPUESTO DE INVENTARIO FINAL MENSUAL AL MES DE DICIEMBRE 2011

MATERIA PRIMA Y MATERIALES	UNID	PAN DULCE		PASTELES			TOTAL GENERAL
		COSTO UNIT	PARCIAL	UNID	COSTO UNIT	PARCIAL	
Harina suave	2.00	\$ 0.23	\$ 0.46	0.00	\$ -	\$ -	
Azúcar	2.00	\$ 0.40	\$ 0.80	1.00	\$ 0.40	\$ 0.40	
Manteca	1.00	\$ 0.89	\$ 0.89	0.00	\$ -	\$ -	
Leche	1.50	\$ 1.40	\$ 2.10	0.50	\$ 1.40	\$ 0.70	
Polvo de hornear	0.50	\$ 1.50	\$ 0.75	0.50	\$ 1.50	\$ 0.75	
Sal	0.50	\$ 0.09	\$ 0.05	0.00	\$ -	\$ -	
Huevo	3.00	\$ 0.11	\$ 0.33	4.00	\$ 0.11	\$ 0.44	
Premezcla	0.00	\$ -	\$ -	2.00	\$ 0.44	\$ 0.88	
Maicena	0.00	\$ -	\$ -	0.50	\$ 1.50	\$ 0.75	
Fresas	0.00	\$ -	\$ -	0.00	\$ 0.50	\$ -	
Melocotón	0.00	\$ -	\$ -	0.00	\$ 0.50	\$ -	
Cajas	0.00	\$ -	\$ -	0.00	\$ 0.30	\$ -	
TOTAL MATERIA PRIMA	0.00	\$ -	\$ 5.38	0.00	\$ -	\$ 3.92	\$ 9.30
PRODUCTO TERMINADO	10.00	\$ 7.25	\$ 72.50	10.00	\$ 17.93	\$ 179.30	\$ 251.80

NOTA: Los datos de las unidades y el costo unitario, provienen de los presupuestos de compra de materia prima y materiales.

LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V.
PRESUPUESTO DE COSTO DE VENTA AL MES DE DICIEMBRE DE 2011

Materia prima utilizada ⁸	\$ 1,238.86
Mano de obra directa ⁹	\$ 1,095.38
Gastos indirectos de fabricación ¹⁰	\$ 1,018.18
Total costo de producción	\$ 3,352.42
(+) Inventario inicial de producto terminado ¹¹	\$ 281.70
(-) Inventario final de producto terminado ¹²	\$ 251.80
Costo de venta	\$ 3,382.32

LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V.

⁸El valor proviene del presupuesto de consumo de materia prima

⁹El valor proviene del presupuesto de mano de obra directa

¹⁰El valor proviene de los presupuestos de gastos de fabricación

¹¹El valor proviene del inventario inicial de producto terminado del presupuesto de producción multiplicado por el costo total para cada tipo de producto determinado en el presupuesto de costo unitario.

¹²El valor proviene del presupuesto de inventario final

**PRESUPUESTO DE GASTOS DE VENTA Y ADMINISTRACION
PARA EL MES DE DICIEMBRE DE 2011**

Gastos de venta		\$ 346.35
Salarios dependientes	\$ 228.50	
Depreciación transporte	\$ 117.85	
Gastos de administración		\$ 493.90
Sueldos personal y administración	\$ 399.88	
Depreciación edificio	\$ 32.03	
Seguros	\$ 20.00	
Comunicaciones	\$ 10.00	
Energía	\$ 30.00	
Agua	\$ 2.00	
Total Gastos		\$ 840.25

**LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V.
ESTADO DE RESULTADOS PROFORMA
DEL 1 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2011**

Ventas ¹³	\$ 6,180.00	
(-)Costo de ventas ¹⁴	\$ 3,382.32	
Utilidad bruta		\$ 2,797.68
(-)Gastos de Operación		\$ 840.25
Ventas ¹⁵	\$ 346.35	
Administración ¹⁶	\$ 493.90	
Financieros	\$ -	
Utilidad antes de impuestos		\$ 1,957.43
(-)Impuesto sobre la renta 25%		\$ 489.36
Utilidad Neta		\$ 1,468.07

¹³ El valor proviene del presupuesto de ventas

¹⁴ El valor proviene del presupuesto de costo de ventas

¹⁵ El valor proviene del presupuesto de gastos de venta y administración

¹⁶ El valor proviene del presupuesto de gastos de venta y administración

2.2.4.2 Ejemplo de compras de materia prima y materiales

El 2 de diciembre de 2011 se adquieren suministros de materias primas y materiales del mes para la producción de pan dulce y pasteles los cuales ascienden a \$778.05 y \$456.95 más IVA respectivamente, adicionando un recargo de \$25 con IVA incluido por flete.

Datos iniciales:

Valor compras pan dulce	\$ 778.00
Valor compras pasteles	\$ 456.95
IVA crédito fiscal	\$ 160.55
Distribución flete pan dulce	$\$22.12 \times 63\% = \$ 13.94$
Distribución flete pasteles	$\$22.12 \times 37\% = \$ 8.18$
IVA crédito fiscal flete	\$ 2.88

Comparación estándares:

Valor total compra real	$\$1,235.00 + \$22.12 = \$ 1,257.12$
Valor total compra estimada	\$1,242.73
Variación de precios	\$ 14.39

El registro contable se muestra de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
02/12/2011	<u>INVENTARIO DE MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES</u>		
	Inventarios pan dulce	\$ 779.44	
	Inventarios pasteles	\$ 463.29	
	<u>CRÉDITO FISCAL</u>		
	IVA crédito fiscal	\$ 163.43	
	<u>VARIACION EN MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES</u>		
	Variación en precio	\$ 14.39	
	<u>CUENTAS POR PAGAR</u>		
	Proveedores locales		\$ 1,420.55
V/ Registro de las compras de materias primas y materiales para un mes de producción utilizando el método de costeo estándar y del cual se deriva una variación de precios.			
TOTALES		\$ 1,420.55	\$ 1,420.55

2.2.4.3 Ejemplo de los registros contables del proceso de producción de la industria panificadora

El 30 de diciembre de 2011 según la demanda de la clientela, se necesita producir 254 latas de pan dulce y 128 pasteles, al final del proceso productivo, se determinó que las materias primas y materiales utilizados y los presupuestados fueron los mismos.

<u>Comparación estándares:</u>	Pan dulce	Pasteles
Costo estándar de materias primas	\$ 775.30	\$ 463.56
Costo real de materias primas utilizadas	\$ 793.38	\$ 471.47
Variación de precio en materiales	\$ 18.08	\$ 7.91

El registro contable es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
30/12/2011	<u>INVENTARIO DE PRODUCCION EN PROCESO</u>		
	Producción pan dulce	\$ 775.30	
	Producción pasteles	\$ 463.56	
	<u>VARIACION EN MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES</u>		
	Variación en precio	\$ 25.99	
	<u>INVENTARIO DE MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES</u>		
	Inventarios pan dulce		\$ 793.38
	Inventarios pasteles		\$ 471.47
V/ Registro de la inclusión de materias primas y materiales a la producción en proceso utilizando el método de costeo estándar y del cual se deriva una variación de precios.			
	TOTALES	\$ 1,264.85	\$1,264.85

El 30 de diciembre de 2011 se procede a registrar los costos por planilla de producción; los informes del supervisor de producción presentan los siguientes datos:

<u>Producción MDO</u>	Pan dulce	Pasteles
Total horas MOD real	253.50	255.00
Costo real de MOD	\$1.53	\$2.96

Según los datos anteriores se procederá a la comparación de estos con los presupuestados

<u>Comparación estándares:</u>	Pan dulce	Pasteles
Total horas MOD estándar	254.00	256.00
Total horas MOD real	253.50	255.00
Costo estándar por hora de MOD	\$1.43	\$2.86
Costo real de MOD	\$1.53	\$2.96
Variación de eficiencia	½ hora	1 hora
Variación de precio	\$0.10	\$0.10

El valor que se incluirá en la producción en proceso será el que reflejan los presupuestos como costo total para cada tipo de producto, es decir

Pan Dulce

Costo total estándar MOD $254 \times \$1.43 = \363.22

Pasteles

Costo total estándar MOD $256 \times \$2.86 = \732.16

El caso práctico presenta variaciones en eficiencia, las cuales se determina multiplicando la diferencia originada entre el total de horas reales y las presupuestadas, por el precio estándar de mano de obra directa por hora.

Variaciones en eficiencia

Pan dulce	0.5X\$1.43=	\$0.71
Pasteles	1X\$2.86=	\$2.86

También se presentan variaciones en precio, el cual se determina multiplicando el total de horas en mano de obra directa reales por el valor de las variaciones de precio obtenidas para cada tipo de producto.

Variaciones en precio

Pan dulce	253.5X\$0.10=	\$25.35
Pasteles	255X\$0.10=	\$25.50

Para efectos del caso práctico, la sumatoria de las diferencias generadas para cada tipo de producción serán registradas en la misma cuenta de variación de eficiencia y precio según correspondan.

El registro contable queda de la siguiente manera:

<u>FECHA</u>	<u>CONCEPTO</u>	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
30/12/2011	<u>INVENTARIO DE PRODUCCION EN PROCESO</u>		
	Producción pan dulce	\$ 363.22	
	Producción pasteles	\$ 732.16	
	<u>VARIACION EN MANO DE OBRA DIRECTA</u>		
	Variación en precio	\$ 50.85	
	<u>VARIACION EN MANO DE OBRA DIRECTA</u>		
	Variación en eficiencia		\$ 3.57
	<u>PLANILLAS POR PAGAR</u>		
	Sueldos y salarios		\$ 1,142.66
V/ Registro de los costos por planillas del departamento de producción para un mes utilizando el método de costeo estándar y del cual se derivan variaciones de precio y eficiencia.			
TOTALES		\$ 1,146.23	\$ 1,146.23

El 30 de diciembre de 2011 se procede al registro contable de los costos indirectos de fabricación realmente incurridos en el mes, la información disponible es la siguiente:

<u>Costos reales</u>	Pan Dulce	Pasteles
Costos variables	\$ 10.00	\$ 25.00
Costos fijos	\$ 301.06	\$ 700.63
Total costos estándar	\$ 311.06	\$ 725.63

Contablemente se registrarán los costos reales incurridos como los pagos normales realizados en el mes tales como planillas por supervisor de producción, agua, energía eléctrica, depreciación, etc.; para efectos del caso práctico se utilizará una sola cuenta de costos indirectos de fabricación para registrar el total de dichos costos.

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
30/12/2011	<u>COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACION</u>		
	Producción pan dulce	\$ 311.06	
	Producción pasteles	\$ 725.63	
	<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		
	Bancos		\$1,036.69
V/ Registro de los costos indirectos de fabricación incurridos en el mes.			
TOTALES		\$ 1,036.69	\$ 1,036.69

Para el registro de la producción en proceso, se tomarán en cuenta los datos reflejados en los presupuestos, según se presenta a continuación:

<u>Costos estándar</u>	Pan Dulce	Pasteles
Costos variables estándar	\$ 9.00	\$ 21.00
Costos fijos estándar	\$296.46	\$691.73
Total costos estándar	\$305.46	\$712.73

El registro contable es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
30/12/2011	<u>INVENTARIO DE PRODUCCION EN PROCESO</u>		
	Producción pan dulce	\$ 305.46	
	Producción pasteles	\$ 712.73	
	<u>COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACION APLICADOS</u>		
	Producción pan dulce		\$ 305.46
	Producción pasteles		\$ 712.73
V/ Registro de los costos indirectos de fabricación estándar en la producción en proceso.			
	TOTALES	\$ 1,018.19	\$ 1,018.19

De la comparación entre los costos indirectos de fabricación estándar y reales se generan variaciones en el costo total presupuestado, estos son los siguientes:

<u>Comparación estándares:</u>	Pan dulce	Pasteles
Costos indirectos de fabricación reales	\$311.06	\$725.63
Costos indirectos de fabricación estándar	\$305.46	\$712.73
Variación	\$ 5.60	\$ 12.90

El registro de las variaciones se presenta de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
30/12/2011	<u>COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACION APLICADOS</u>		
	Producción pan dulce	\$ 305.46	
	Producción pasteles	\$ 712.73	
	<u>VARIACION EN COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACION</u>		
	Variaciones	\$ 18.50	
	<u>COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACION</u>		
	Producción pan dulce		\$ 311.06
	Producción pasteles		\$ 725.63
V/ Registro de las variaciones entre los costos indirectos de fabricación reales y los presupuestados en el mes.			
	TOTALES	\$ 1,036.69	\$ 1,036.69

El 30 de diciembre de 2011 se procede a trasladar al inventario de producto terminado la producción de pan dulce y pasteles con la siguiente información:

<u>Costo unitario estándar:</u>	Pan dulce	Pasteles
Costo unitario estándar materia prima y materiales	\$3.052362	\$3.621562
Costo unitario estándar mano de obra directa	\$ 1.43	\$5.72
Costo unitario estándar materia prima y materiales	\$ 1.202598	\$5.568203
Total costo	\$5.68496	\$14.90977

Al finalizar el día se realiza el correspondiente traslado al inventario de producto terminado de pan dulce y pasteles cargando la cuenta anterior multiplicando el costo total por la cantidad producida de la siguiente manera:

Costo total:

Total costo pan dulce \$ 5.68496 X 254 latas= \$1,443.98

Total costo pasteles \$ 4.90977X 128 pasteles= \$1,908.45

De lo anteriormente considerado resulta el siguiente registro:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
30/12/2011	<u>INVENTARIO DE PRODUCTO</u>		
	<u>TERMINADO</u>		
	Producción pan dulce	\$1,443.98	
	Producción pasteles	\$1,908.45	
	<u>INVENTARIO DE PRODUCCION EN</u>		
	<u>PROCESO</u>		
	Producción pan dulce		\$1,443.98
	Producción pasteles		\$1,908.45
V/ Registro del traslado al inventario de producto terminado de la producción de 254 latas de pan dulce y 128 pasteles para el mes de diciembre.			
	TOTALES	\$ 3,352.43	\$ 3,352.43

Análisis de variaciones

Las desviaciones generadas durante el proceso productivo serán registradas como parte del inventario de producto terminado reconociéndolo finalmente como parte del costo del producto debido a que dichas variaciones son originadas por diferencias de precio entre los valores presupuestados y los realmente pagados durante la producción.

Variaciones en precio de compra de materias primas y materiales

Comparación estándares:

Valor total compra estimada	\$1,242.73
Valor total compra real	\$1,235.00+\$22.12 =\$1,257.12
Variación de precios	\$ (14.39)Sobreprecio en materiales.
Variación pan dulce	\$14.39 X 63% =\$ (9.07)Variación negativa
Variación pasteles	\$14.39 X 37% =\$ (5.32)Variación negativa

El registro se presenta de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
30/12/2011	<u>INVENTARIO DE PRODUCTO</u>		
	<u>TERMINADO</u>		
	Producción pan dulce	\$ 9.07	
	Producción pasteles	\$ 5.32	
	<u>VARIACION EN MATERIAS PRIMAS Y</u>		
	<u>MATERIALES</u>		
	Variación en precio		\$ 14.39
	V/Liquidación de las variaciones negativas por diferencias de precios entre las compras presupuestadas y reales.		
	TOTALES	\$ 14.39	\$ 14.39

Variaciones en precio materias primas y materiales

<u>Análisis de variaciones</u>	Pan dulce	Pasteles
Costo estándar de materias primas	\$ 775.30	\$ 463.56
Costo real de materias primas utilizadas	\$ 793.38	\$ 471.47
Variación de precio en materiales	\$ (18.08)	\$ (7.91)
	Variación negativa	Variación negativa
Variación total	\$ (25.99) Sobreprecio en producción	

El registro se presenta de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
30/12/2011	<u>INVENTARIO DE PRODUCTO TERMINADO</u>		
	Producción pan dulce	\$ 18.08	
	Producción pasteles	\$ 7.91	
	<u>VARIACION EN MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES</u>		
	Variación en precio		\$ 25.99
	V/Liquidación de las variaciones negativas por diferencias entre precio de materia prima y materiales estimados y reales.		
	TOTALES	\$ 25.99	\$ 25.99

Variaciones en eficiencia mano de obra directa.

En el caso de las variaciones originadas por ineficiencia en los procesos y por no tener valor representativo en todo el proceso de producción será cargado al costo del producto.

<u>Análisis de variaciones</u>	Pan dulce	Pasteles
Total horas MOD estándar	254	256
Total horas MOD real	253.50	255
Variación en horas	½ hora	1 hora
Costo de la variación	0.5X\$1.43=\$0.71	1X\$2.86=\$2.86
	Variación positiva	Variación positiva
Costo total variaciones	\$3.57 Eficiencia en la producción	

El registro se presenta de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
30/12/2011	<u>VARIACION EN MANO DE OBRA</u>		
	<u>DIRECTA</u>		
	Variación en eficiencia	\$ 3.57	
	<u>INVENTARIO DE PRODUCTO</u>		
	<u>TERMINADO</u>		
	Producción pan dulce		\$ 0.71
	Producción pasteles		\$ 2.86
	V/Liquidación de las variaciones positivas por diferencias en la eficiencia de la producción.		
	TOTALES	\$ 3.57	\$ 3.57

Variaciones en precio mano de obra directa.

<u>Análisis de variaciones</u>	Pan dulce	Pasteles
Costo estándar por hora de MOD	\$1.43	\$2.86
Costo real de MOD	\$1.53	\$2.96
Variación en precio	\$0.10	\$0.10
Costo de la variación	253.5X\$0.10=\$(25.35)Variaciones negativa	255X\$0.10=\$(25.50)Variación negativa
Costo total variaciones	\$ (50.85) Sobrepago en producción	

El registro se presenta de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
30/12/2011	<u>INVENTARIO DE PRODUCTO TERMINADO</u>		
	Producción pan dulce	\$ 25.35	
	Producción pasteles	\$ 25.50	
	<u>VARIACION EN MANO DE OBRA DIRECTA</u>		
	Variación en precio		\$ 50.85
	V/Liquidación de las variaciones negativas por diferencias entre el precio estándar y el pagado para la producción.		
	TOTALES	\$ 50.85	\$ 50.85

Variaciones en costos indirectos de fabricación

<u>Análisis de variaciones</u>	Pan dulce	Pasteles
Costos indirectos de fabricación estándar	\$305.46	\$712.73
Costos indirectos de fabricación reales	\$311.06	\$725.63
Variación	\$(5.60)Diferencia negativa	\$(12.90)Diferencia negativa
Costo total variaciones	\$(18.50)Exceso sobre el presupuesto	

El registro se presenta de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
30/12/2011	<u>INVENTARIO DE PRODUCTO TERMINADO</u>		
	Producción pan dulce	\$ 5.60	
	Producción pasteles	\$ 12.90	
	<u>VARIACION EN COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACION</u>		
	Variaciones		\$ 18.50
V/Liquidación de las variaciones negativas por diferencias entre los costos estimados y los pagados durante el proceso de producción.			
TOTALES		\$18.50	\$18.50

2.2.5 Políticas contables de las operaciones de Ingresos ordinarios

2.2.5.1 Políticas de reconocimiento y medición de Ingresos

- a. Para medir los ingresos ordinarios la entidad debe hacerlo al valor razonable de la contraprestación que se recibe o que se espera recibir en caso que sean ventas al crédito, a su vez se disminuirán de los ingresos, los descuentos y rebajas sobre ventas que la empresa aplique a los clientes.
- b. Se reconocerán como ingresos ordinarios sólo las entradas netas de beneficios económicos recibidos y por recibir que sean por cuenta propia de la empresa, excluyendo lo recibido a cuenta de terceros como el caso específico del impuesto a la transferencia de bienes muebles y la prestación de servicios.
- c. Se reconocerán ingresos ordinarios por ventas cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:
 - Se han transferido al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes.
 - El importe de los ingresos puede medirse con fiabilidad.
 - Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados de la transacción.
 - Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción puedan ser medidos fiablemente.
- d. En el caso de las ventas en consignación se reconocerán los ingresos ordinarios cuando los bienes hayan sido vendidos por el receptor (agentes o consignatarios) a un tercero y se entreguen la documentación que respalda la venta.

- e. Se reconocerá un ingreso ordinario, cuando se realice una facturación total o parcial por la venta del producto terminado, posponiendo la entrega física de los bienes en común acuerdo con el comprador.
- f. No será reconocido ningún tipo de ingreso cuando existe simplemente la intención de adquirir o manufacturar los bienes a tiempo para la entrega; en el caso de los productos realizados por encargo específico, si se reciben anticipos de los clientes éstos se registrarán como un pasivo y se reconocerá el ingreso hasta el momento en que dichos productos sean entregados al cliente y este haya cancelado el precio total del mismo.

2.2.5.2 Políticas de revelación de los ingresos

- a. La entidad revelará las políticas contables que han sido adoptadas para el reconocimiento de los ingresos provenientes de la venta de los productos elaborados por la empresa.
- b. Se presentarán de forma separada los importes que la entidad haya reconocido como ingresos por la venta de los productos de panadería siendo ésta su actividad ordinaria, por prestación de servicios si se diera el caso o por intereses recibidos durante el período.
- c. La entidad revelará los diferentes tipos de ingresos reconocidos en el período, asignando un porcentaje a cada uno según corresponda.
- d. En las notas a los estados financieros se detallará un listado de los consignatarios que a la fecha en la que se informa, tengan mercadería en consignación. De igual forma se enumerarán los clientes que a la fecha del informe no se les haya hecho efectiva la entrega del producto.

2.2.6 Ejercicio práctico de las operaciones de Ingresos ordinarios

LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V. se dedica solamente a la venta de pan dulce y pastelería de las cuales se derivan sus únicas fuentes de ingreso.

Los ejercicios de inventarios presentados a continuación, retoman datos reflejados en el apartado de políticas contables para el área de inventarios, para el caso se refiere, a los registros de los costos que se tomarán en cuenta de la siguiente manera:

- El costos por unidad, es decir por cada lata de pan dulce producida, es de \$ 5.68 para las ventas efectuadas a inicio de mes bajo el supuesto que existe producto terminado valuado al costo del mes de noviembre.
- El costo por unidad producida de pan dulce es de \$ 5.91 para las ventas posteriores, bajo el supuesto que se utilizara el costo total de la producción al final del mes de diciembre, es decir incluyendo las variaciones que surgieron en el proceso productivo, aunque las ventas se hayan realizado durante el transcurso del mes.
- Las políticas de revelación de los inventarios serán ejemplificadas en una sección en la cual se retomarán únicamente estas consideraciones.

Lo anterior se considera para facilitar el desarrollo y comprensión del ejercicio práctico.

2.2.6.1 Ejemplo de ventas ordinarias

El 1 de diciembre de 2011, la empresa vende 20 bandejas de pan dulce a un distribuidor local, por un valor de \$ 300.00 más IVA; en la venta se incluye la promoción de descontar el valor de una bandeja de pan por cada 10 unidades adquiridas por el cliente, cuyo precio de venta es de \$15 más IVA; el costo del producto es de \$5.68 por bandeja; el cliente pago en efectivo.

Datos:

Precio de la operación	\$ 300.00
Valor del descuento por promoción	\$15 X 2 = \$30
Precio de la operación con descuento	\$ 270.00
IVA débito fiscal	\$ 35.10
Costo del producto	\$ 113.60

El registro contable por la venta es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
1/12/2011	<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		
	Caja General	\$ 305.10	
	<u>COSTO DE VENTA</u>		
	Costo de venta de productos	\$ 113.60	
	<u>INVENTARIOS</u>		
	Inventario de producto terminado		\$ 113.60
	<u>DEBITO FISCAL</u>		
	IVA debito fiscal		\$ 35.10
	<u>INGRESOS POR VENTA</u>		
	Ingresos por venta de pan dulce		\$ 270.00
V/Reconocimiento del ingreso ordinario por ventas de pan dulce por \$ 270.00 más IVA, con un costo de \$ 5.68 por unidad y con descuento del valor de una unidad por cada 10 unidades adquiridas en efectivo.			
TOTALES		\$ 418.70	\$ 418.70

- El ejemplo anterior ilustra la manera de registrar los ingresos tomando en cuenta descuentos que la empresa aplica a sus clientes y demuestra la exclusión del valor por IVA debito fiscal, reconociendo como ingreso solamente el valor neto de la transacción.
- Debido a la naturaleza del negocio, el cumplimiento de las condiciones para el reconocimiento de ingresos se cumplen de inmediato con la transferencia de la posesión

de la producción al comprador, en los casos normales de venta, con excepción de casos específicos que serán tratados posteriormente.

2.2.6.2 Ejemplo ventas por producción en consignación.

El 13 de diciembre se entregan 300 latas de pan dulce en consignación al supermercado, **LOS LEONES, S.A. DE C.V.** por un valor de \$ 4,500.00 más IVA y un costo de \$ 1,773.00; el 15 de diciembre el consignatario mediante comprobante de liquidación entrega el valor total de la venta y se le reconoce una comisión del 5% sobre la venta total.

Datos iniciales:

Valor de la operación de venta	\$ 4,500.00
IVA débito fiscal	\$ 585.00
Costo del producto	\$ 1,773.00

Datos posteriores:

Valor de la comisión	$\$4,500 + \$585 \times 5\% =$	\$ 254.25
IVA de la comisión		\$ 33.05

En un primer momento se procederá a la reclasificación de los inventarios de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
13/12/2011	<u>INVENTARIO PRODUCTO EN CONSIGNACIÓN</u>		
	Producto en consignación pan dulce	\$ 1,773.00	
	<u>INVENTARIO DE PRODUCTO TERMINADO</u>		
	Producción pan dulce		\$ 1,773.00
	V/Reclasificación al inventario de producto en consignación por pan dulce entregado al supermercado LOS LEONES, S.A. DE C.V.		
TOTALES		\$ 1,773.00	\$ 1,773.00

Cuando se efectúa la venta por parte del consignatario y éste procede a liquidar contra documentación; se reconocerá el ingreso de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
15/12/2011	<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		
	Bancos	\$ 5,085.00	
	<u>COSTO DE VENTA</u>		
	Costo de venta pan dulce	\$ 1,773.00	
	<u>INVENTARIO PRODUCTO EN CONSIGNACIÓN</u>		
	Producto en consignación pan dulce		\$ 1,773.00
	<u>DEBITO FISCAL</u>		
	IVA debito fiscal		\$ 585.00
	<u>INGRESOS POR VENTAS</u>		
	Ingresos por ventas pan dulce		\$ 4,500.00
	V/Reconocimiento de ingresos por ventas de la producción dada en consignación al supermercado LOS LEONES, S.A. DE C.V.		
	TOTALES	\$ 6,858.00	\$ 6,858.00

El registro de la comisión es la siguiente:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
	<u>GASTO DE VENTA</u>		
	Comisiones	\$ 254.25	
	<u>CRÉDITO FISCAL</u>		
	IVA crédito fiscal	\$ 33.05	
	<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		
	Bancos		\$ 287.30
	V/Reconocimiento de la comisión del %5 por el total de la venta consignada. al supermercado LOS LEONES, S.A. DE C.V. ,		
	TOTALES	\$ 287.30	\$ 287.30

- Los inventarios entregados en consignación, deben ser separados del resto para el efectivo control de los mismos, considerando una cuenta a parte dentro del rubro de inventario.

- Para la venta en consignación además de considerar los lineamientos contables deben tomarse en cuenta los que dicta la legislación salvadoreña, en este caso los de índole tributario que exigen control minucioso de estas transacciones, tanto en el traslado de mercadería a otros establecimientos como el periodo de facturación de las ventas.
- El reconocimiento del IVA Debito Fiscal se realizará mediante comprobante de liquidación mensual entregado por el consignatario.

2.2.6.3 Ejemplo de venta con anticipo

El 16 de diciembre un cliente ordena 15 pasteles valorados en \$ 300.00 más IVA el cual debe ser entregado el 30 de diciembre; para proceder a la elaboración del pastel el cliente entrega anticipo en efectivo del 50% del valor total.

Datos iniciales:

Valor de la operación de venta				\$ 300.00
Valor del anticipo	\$300 X 50%	=	\$	150.00

El registro del anticipo es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
16/12/2011	<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		
	Caja General	\$ 150.00	
	<u>ANTICIPOS DE CLIENTES</u>		
	Anticipos por órdenes de pastelería		\$ 150.00
	V/Registro del anticipo del 50% en efectivo para la elaboración del pastel de boda a entregar el 30 de diciembre		
TOTALES		\$ 150.00	\$ 150.00

El 30 de diciembre se entrega al cliente el pedido pagando en efectivo el 50% restante del valor total del pastel; es en este momento que se puede reconocer el ingreso por la venta, el registro es el siguiente:

Datos posteriores (50% pago restante)

Valor pendiente de pago	\$300 X 50%	=	\$ 150.00
IVA débito fiscal	\$300 X 13%	=	\$ 39.00
Ingreso a reconocer			\$ 300.00

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
16/12/2011	<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		
	Caja General	\$ 189.00	
	<u>ANTICIPOS DE CLIENTES</u>		
	Anticipos por órdenes de pastelería	\$ 150.00	
	<u>DEBITO FISCAL</u>		
	IVA debito fiscal		\$ 39.00
	<u>INGRESOS POR VENTAS</u>		
	Ingresos por venta de pastelería		\$ 300.00
V/Pago en efectivo del 50% restante del valor total de los 15 pasteles y reconocimiento de ingresos por venta.			
TOTALES		\$ 339.00	\$ 339.00

BIBLIOGRAFÍA

Alfaro Salas, Hazael Alexander; Ramírez Reyes, José Alexander; Jaco Martínez, Lestor Ronald. Año 2005. *"Propuesta de un sistema contable para la Mediana empresa panificadora de la ciudad de Santa Ana"*. Trabajo de graduación para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública. Universidad de El Salvador.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB siglas en ingles). Año 2009. Primera edición. *"Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)"*. Departamento de publicaciones IASCF. Reino Unido.

Del Río González, Cristóbal. 2003. Septuagésima edición. *"Costos-II Predeterminados de operación y costo variable"*. Editorial Thomson, México D.F., México

Elías, Anibal A. 2012. Primera edición. *"NIIF para PYMES Selecta guía de aplicación y consulta de principios normados"*. Editorial Jurídica Salvadoreña, San Salvador, El Salvador.

Gerardo, Guajardo Cantú. 2004. Cuarta edición, *"Contabilidad Financiera"*. Editorial Mc Graw Hill. México D. F. México

Gestiopolis. Tipos de estudio. Disponible en <http://www.gestiopolis.com/canales5/eco/tiposestu.htm>. Consultado el 3 de junio de 2011.

JovelJovel, Roberto Carlos. 2008. Primera edición. *"Guía Básica para Elaborar Trabajos de Investigación"*. Editorial imprenta universitaria, Universidad de El Salvador, El Salvador.

Kieso, Donald E; Weygandt, Jerry J. 2006. Segunda edición. *"Contabilidad Intermedia"*. Editorial LimusaWiley, México DF, México.

Monografías. Método hipotético deductivo. Disponible en www.monografias.com/trabajos48/metodo-hipotetico-deductivo/metodo-hipotetico-deductivo2.shtml. Consultado el 31 de mayo de 2011.

Monografías. Método lógico deductivo. Disponible en <http://www.monografias.com/trabajos11/metods/metods.shtml#LOGICO>: Consultado 15 de junio de 2011.

Monografías. Teoría básica del muestreo. Disponible en <http://www.monografias.com/trabajos11/tebas/tebas.shtml#met>

Publicaciones empresariales. Año 2010. Edición 2010-2011. *"Directorio de la panificación"*. El Salvador.

ANEXOS

ANEXO 1

METODOLOGÍA Y DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN

1.1.METODOLOGÍA

En este anexo se muestra el desarrollo de la investigación realizada en la cual se explican paso a paso los procedimientos utilizados para el logro del objetivo del estudio efectuado.

1.2.TIPO DE ESTUDIO

La investigación se realizó utilizando el método analítico, el cual permitió analizar las variables de la problemática, como lo son la NIIF para PYMES como variable independiente y las políticas contables de las operaciones de las industrias panificadoras como variable dependiente; deductivo porque permitió deducir la existencia de una problemática y descriptivo ya que mediante el diagnóstico se describió la situación de la problemática con el fin de aportar una solución.

1.3.PROBLEMA OBSERVADO

Se observó que la principal dificultad para la mayoría de las industrias panificadoras se centraliza en la falta de políticas contables basadas en la normativa contable vigente, haciendo difícil la adopción de criterios contables adecuados para el registro de las operaciones de propiedades planta y equipo; inventarios e ingresos.

Las dificultades más notables se reflejan en el reconocimiento inicial y establecimiento de las estimaciones de propiedades, planta y equipo, el reconocimiento del importe de la depreciación que debe cargarse al inventario y al resultado del ejercicio; para los inventarios, la distribución de los costos variables y fijos según la capacidad normal de producción, la determinación y registro

del deterioro de los inventarios representaron mayor dificultad en esta área y en cuanto a los ingresos, la medición posterior a la inicial de los ingresos.

1.4.OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.4.1. Objetivo general

Proponer políticas contables de reconocimiento, medición y presentación para las operaciones de propiedades, planta y equipo; inventarios e ingresos, basadas en NIIF para PYMES, aplicadas a las empresas de la industria panificadora del municipio de San Salvador.

1.4.2. Objetivos específicos

1. Elaborar políticas contables para el reconocimiento, medición y presentación de las operaciones de propiedades, planta y equipo; inventarios e ingresos, basadas en NIIF para PYMES.
2. Desarrollar casos prácticos sobre la contabilización de las operaciones de propiedades, planta y equipo; inventarios e ingresos, aplicados a las empresas de la industria de la panificación.
3. Presentar un modelo de sistema contable basado en NIIF para PYMES aplicable a las empresas de la industria de la panificación.
4. Elaborar estados financieros para ilustrar la presentación y revelación de los renglones de propiedades, planta y equipo; inventarios e ingresos según NIIF para PYMES.

1.5.UTILIDAD SOCIAL

La investigación, se basó en la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades y que en El Salvador están vigentes, por tal razón mediante el diseño del presente documento contribuirá al mejoramiento de las políticas contables existentes o no en el sector de la industria panificadora facilitando la comprensión de criterios establecidos por los estándares contables en cuanto a reconocimiento, medición y presentación de las operaciones de propiedades, planta y equipo; inventarios e ingresos, beneficiándose así, al sector profesional, estudiantes de contaduría pública y para todas aquellas personas interesadas en conocer más sobre el área contable.

1.6.POBLACIÓN Y MUESTRA

1.6.1. Unidades de análisis

Para la presente investigación, la unidad de análisis la conformaron los contadores que laboran en las pequeñas y medianas empresas, específicamente en las industrias panificadoras con un total de 38 empresas ubicadas en el municipio de San Salvador.

Las características de las unidades analizadas son de carácter homogéneo, debido a que lo forman los contadores de empresas de un mismo sector donde los principios contables son aplicables de forma similar para cada una.

1.6.2. Muestra

Para la determinación del universo se consideró el directorio de empresas proporcionado por la Dirección General de Estadísticas y Censos para el año 2009; el universo está constituido por todas las empresas que se dedican a la fabricación de pan en el municipio de San Salvador, las cuales son 38 en total.

Debido a la limitación cuantitativa del universo, no se consideró determinar una muestra, más bien se trabajó con el 100% de las industrias ubicadas en el municipio de San Salvador.

Para la realización del trabajo de campo no se determinó una muestra, debido a la limitación cuantitativa de las industrias panificadoras en el municipio de San Salvador no lo ameritó, por tal razón se consideró el universo completo, a pesar de lo anterior, no fue posible recolectar la información de la totalidad del universo, solamente se contó con la colaboración de 33 empresas, sin embargo dicha cifra fue considerada suficientemente representativa para obtener los datos necesarios en la investigación.

1.7. INSTRUMENTOS Y TÉCNICAS UTILIZADAS EN LA INVESTIGACIÓN

El instrumento de investigación utilizado para la recolección de los datos fue el cuestionario, para el cual se definió, durante la elaboración del proyecto de investigación, que las preguntas serían del tipo cerradas con opción múltiple, lo que permitió recolectar la información necesaria evitando sesgos en las respuestas por parte de los contadores de las industrias panificadoras

La técnica utilizada para el desarrollo de la investigación fue:

1. Encuesta

Se diseñó un cuestionario, el cual fue distribuido a los contadores de las pequeñas y medianas entidades en el sector industrial productoras de pan del Municipio de San Salvador con la finalidad de recolectar información que sustente la investigación. El esquema de la encuesta fue diseñada de tal manera que el encuestado identificara puntualmente la respuesta y/o respuestas por tratarse de opciones múltiples e indicara su opinión puntual para el caso de la pregunta abierta.

1.8.PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

Para procesar la información obtenida a través del cuestionario se utilizó el programa utilitario de Excel para la elaboración de cuadros y gráficas.

La interpretación de los datos de cada respuesta dada se presenta en términos absolutos y relativos, permitiendo la facilidad de comprensión mediante un esquema adecuado integrado por una pregunta, el objetivo de dicha, el cuadro de resultados en términos absolutos y relativos, la gráfica, el correspondiente análisis e interpretación de los datos y una recomendación. Cabe resaltar que la interpretación de los resultados fue realizado por áreas consolidando preguntas similares.

1.8.1. Presentación de la información procesada.

Se presentan a continuación los resultados de la investigación realizada:

P1. ¿Con cuales de las siguientes clases de propiedades, planta y equipo cuenta la empresa?

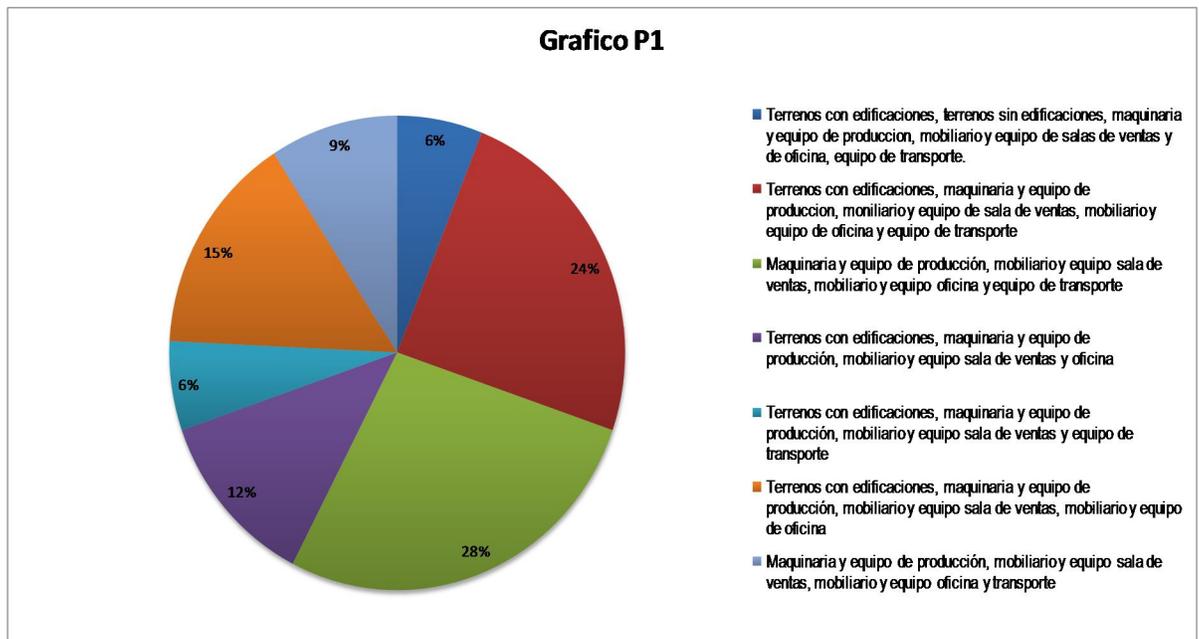
Objetivo:

Saber las diferentes clases de propiedades, planta y equipo que existen en la empresa.

Cuadro de Resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Terrenos con edificaciones, terrenos sin edificaciones, maquinaria y equipo de producción, mobiliario y equipo de salas de ventas y de oficina, equipo de transporte.	2	6%
2	Terrenos con edificaciones, maquinaria y equipo de producción, mobiliario y equipo de sala de ventas, mobiliario y equipo de oficina y equipo de transporte	8	24%
3	Maquinaria y equipo de producción, mobiliario y equipo sala de ventas, mobiliario y equipo oficina y equipo de transporte	9	28%
4	Terrenos con edificaciones, maquinaria y equipo de producción, mobiliario y equipo sala de ventas y oficina	4	12%

5	Terrenos con edificaciones, maquinaria y equipo de producción, mobiliario y equipo de oficina	2	6%
6	Terrenos con edificaciones, maquinaria y equipo de producción, mobiliario y equipo sala de ventas, mobiliario y equipo de oficina	5	15%
7	Maquinaria y equipo de producción, mobiliario y equipo sala de ventas, oficina y transporte	3	9%
TOTAL		33	100%



Interpretación de resultados:

El 28% de los contadores encuestados afirmó que la empresa posee maquinaria y equipo de producción, mobiliario y equipo para sala de ventas, oficina y transporte. El 24% de los profesionales contestó que la empresa además de tener los bienes antes mencionados, también cuenta con terrenos con edificaciones.

La información anterior indica que las empresas dedicadas a la industria panificadora deben crear políticas de reconocimiento y medición posterior de las propiedades, planta y equipo para su adecuada presentación en los estados financieros.

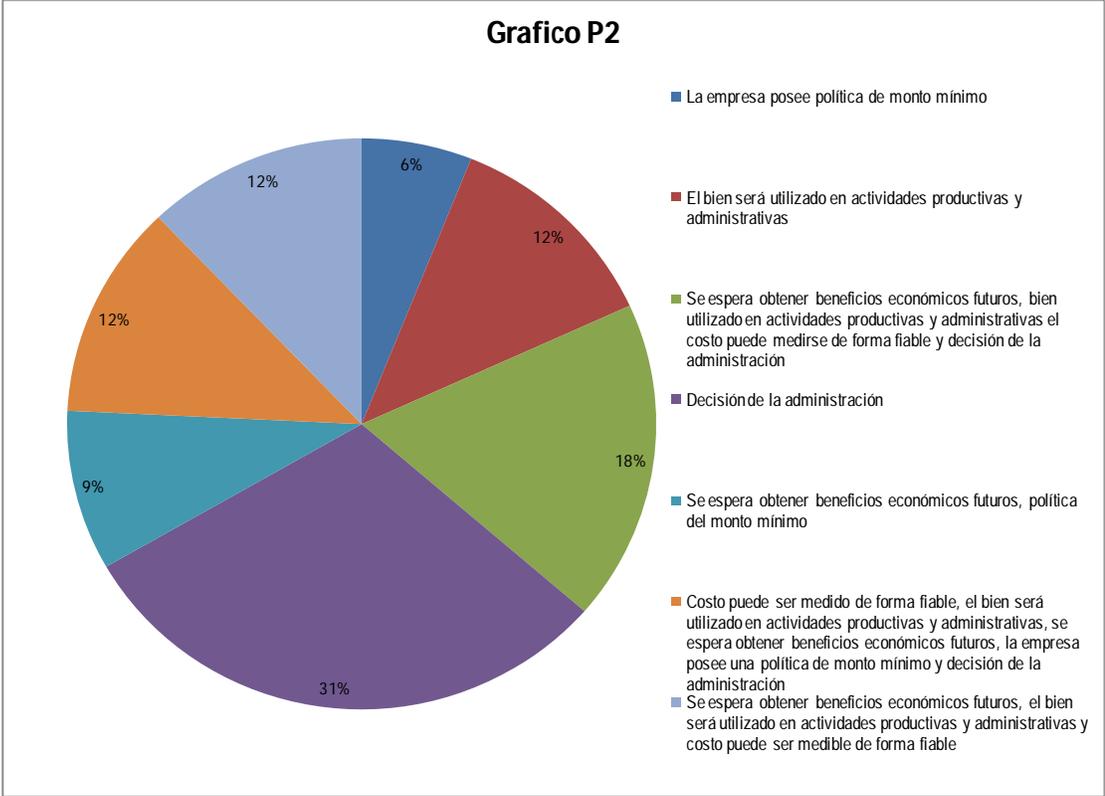
P2. En el momento del reconocimiento inicial de un elemento de propiedades, planta y equipo ¿Cuál es el criterio para la identificación de las propiedades, planta y equipo que se aplica en la empresa?

Objetivo:

Conocer el criterio para el reconocimiento de propiedades, planta y equipo.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	La empresa posee política de monto mínimo	2	6%
2	El bien será utilizado en actividades productivas y administrativas	4	12%
3	Se espera obtener beneficios económicos futuros, bien utilizado en actividades productivas y administrativas el costo puede medirse de forma fiable y decisión de la administración	6	18%
4	Decisión de la administración	10	31%
5	Se espera obtener beneficios económicos futuros, política del monto mínimo	3	9%
6	Costo puede ser medido de forma fiable, el bien será utilizado en actividades productivas y administrativas, se espera obtener beneficios económicos futuros, la empresa posee una política de monto mínimo y decisión de la administración	4	12%
7	Se espera obtener beneficios económicos futuros, el bien será utilizado en actividades productivas y administrativas y costo puede ser medible de forma fiable	4	12%
TOTAL		33	100%



Interpretación de resultados:

El 31% de las empresas deja a criterio de la administración la decisión de reconocer un bien adquirido como parte de sus propiedades, planta y equipo. Es importante resaltar que a pesar de que la mayoría de los encuestados dice hacer el reconocimiento inicial de esta manera, un importante 51% de los contadores toma entre sus criterios, los que dicta la normativa contable vigente: que sea probable que el bien genere beneficios económicos futuros y el costo pueda ser medido con fiabilidad.

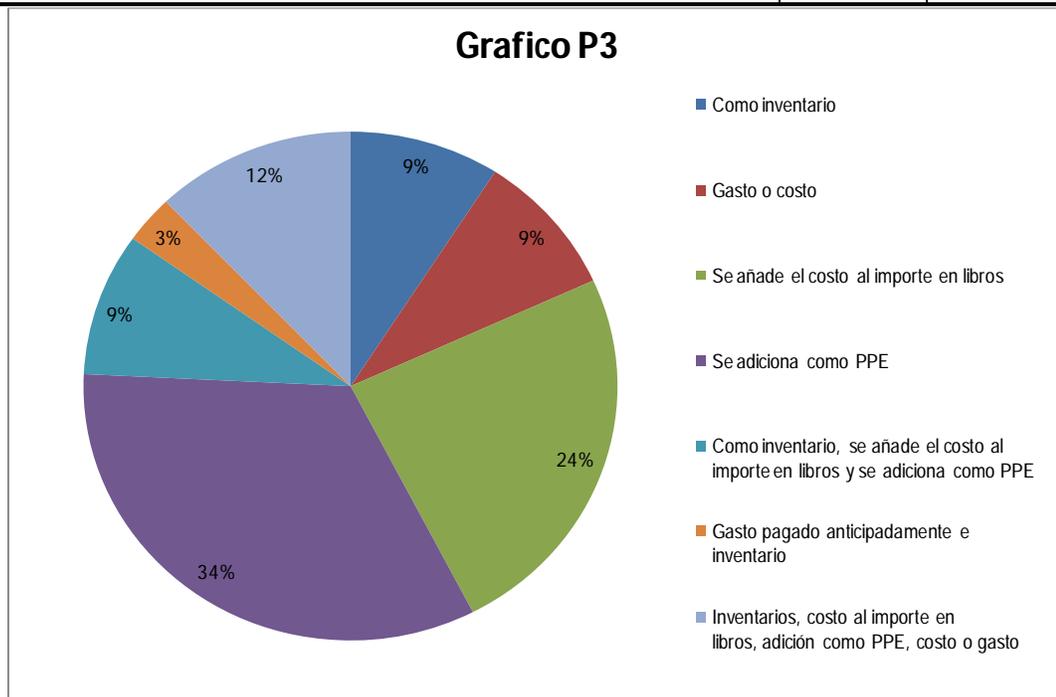
P3. ¿Cómo se registran el equipo auxiliar importante, el equipo de mantenimiento permanente y los reemplazos de componentes de propiedades, planta y equipo si estos se van a utilizar durante más de un periodo y/o generará beneficios económicos futuros adicionales?

Objetivo:

Conocer como se registran los repuestos y equipo auxiliar.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Como inventario	3	9%
2	Gasto o costo	3	9%
3	Se añade el costo al importe en libros	8	24%
4	Se adiciona como PPE	11	34%
5	Como inventario, se añade el costo al importe en libros y se adiciona como PPE	3	9%
6	Gasto pagado anticipadamente e inventario	1	3%
7	Inventarios, costo al importe en libros, adición como PPE, costo o gasto	4	12%
TOTAL		33	100%



Interpretación de los resultados:

El 34% de las personas encuestadas registra el equipo auxiliar, de mantenimiento y reemplazos como propiedades, planta y equipo tal como lo establece la norma; por lo que es evidente que un importante porcentaje de las empresas incluidas en el estudio no aplican la normativa adecuadamente.

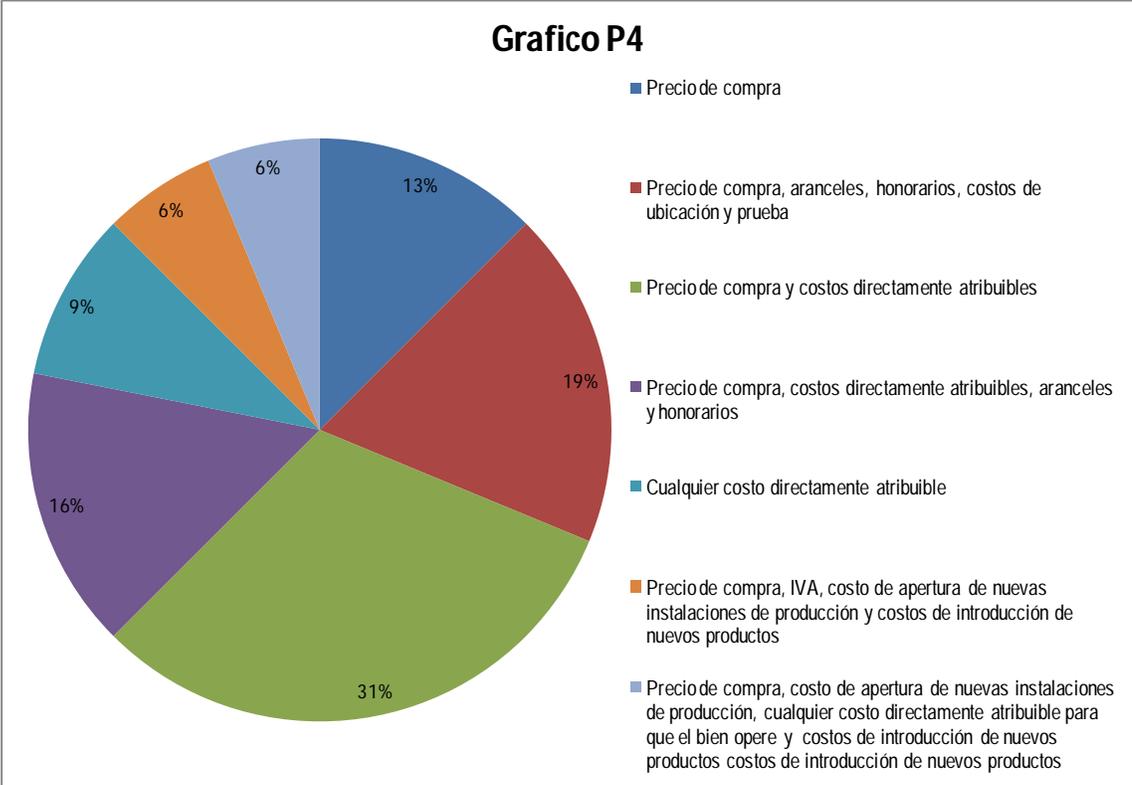
P4. En el momento de registrar una adición a las propiedades, planta y equipo ¿Cuál de las siguientes opciones forman parte de su costo inicial?

Objetivo:

Conocer los elementos que se toman en cuenta al momento del reconocimiento de las adiciones a las propiedades, planta y equipo.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Precio de compra	4	12%
2	Precio de compra, aranceles, honorarios, costos de ubicación y prueba	6	18%
3	Precio de compra y costos directamente atribuibles	10	31%
4	Precio de compra, costos directamente atribuibles, aranceles y honorarios	5	15%
5	Cualquier costo directamente atribuible	3	9%
6	Precio de compra, IVA, costo de apertura de nuevas instalaciones de producción y costos de introducción de nuevos productos	2	6%
7	Precio de compra, costo de apertura de nuevas instalaciones de producción, cualquier costo directamente atribuible para que el bien opere y costos de introducción de nuevos productos	3	6%
TOTAL		33	100



Interpretación de los resultados:

El 31% de los encuestados toma solo el precio de compra y costos directamente atribuibles para registrar inicialmente una adición a las propiedades, planta y equipo; el 19% de los contadores contestó que incluye precio de compra, aranceles, honorarios, costos de ubicación y prueba. Las respuestas anteriores demuestran que no se conocen los elementos que deben formar parte del costo inicial de los bienes.

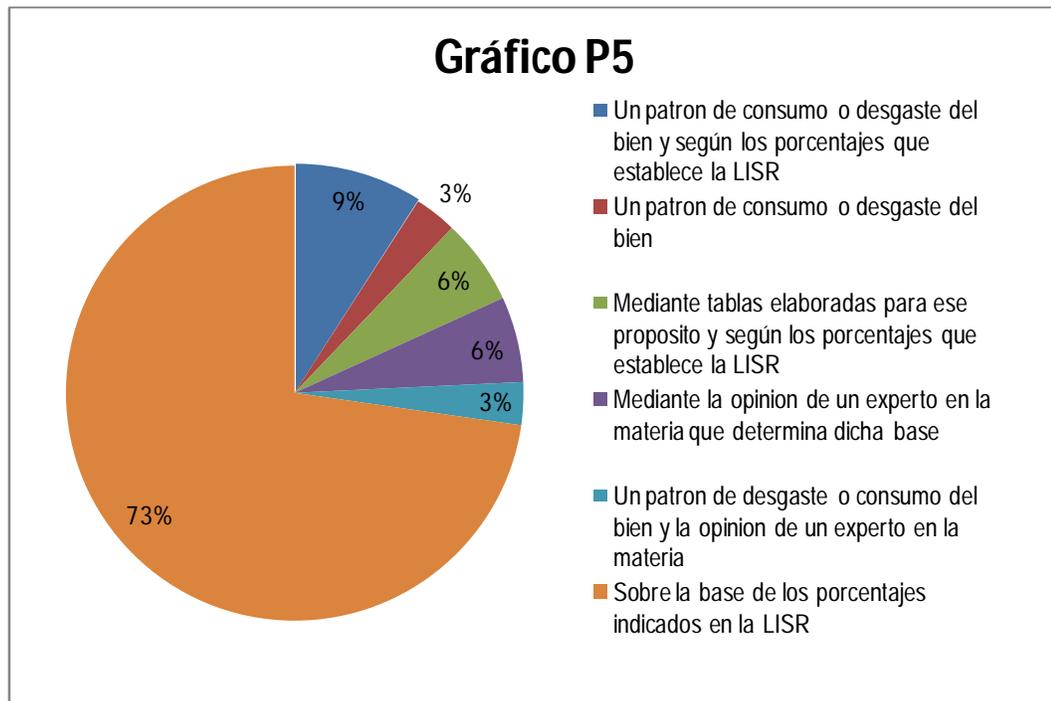
P5. ¿Sobre qué base se determina la vida útil de los bienes de propiedades, planta y equipo?

Objetivo:

Conocer como determina la vida útil de las propiedades, planta y equipo.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Un patrón de consumo o desgaste del bien y según los porcentajes que establece la LISR	3	9%
2	Un patrón de consumo o desgaste del bien	1	3%
3	Mediante tablas elaboradas para ese propósito y según los porcentajes que establece la LISR	2	6%
4	Mediante la opinión de un experto en la materia que determina dicha base	2	6%
5	Un patrón de desgaste o consumo del bien y la opinión de un experto en la materia	1	3%
6	Sobre la base de los porcentajes indicados en la LISR	24	73%
TOTAL		33	100%



Interpretación de resultados:

El 73% de las empresas establecen la vida útil de sus bienes basados en lo que se indica en la LISR, demostrando así, que las empresas en este aspecto brindan mayor importancia a las disposiciones tributarias. Si bien es cierto que la norma acepta esta condición como un factor a considerar, este no es determinante a la hora de hacer estimaciones contables.

P6. ¿Sobre qué base se determina el valor residual de los bienes de propiedades, planta y equipo?

Objetivo:

Conocer como determina el valor residual de las propiedades, planta y equipo.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	La empresa cuenta con políticas para asignarlo	19	58%
2	Experto en la materia, determina el valor residual	3	9%
3	No se asigna valor residual	11	33%
TOTAL		33	100%

Gráfico P6



Interpretación de los resultados:

El 58% de los encuestados determina el valor residual de las propiedades, planta y equipo por medio de una política contable establecida por la empresa; y el 33% de las empresas no asignan un valor residual a los bienes que poseen, lo cual no es correcto ya que debe existir un valor en libros al cumplirse el plazo de la vida útil del bien.

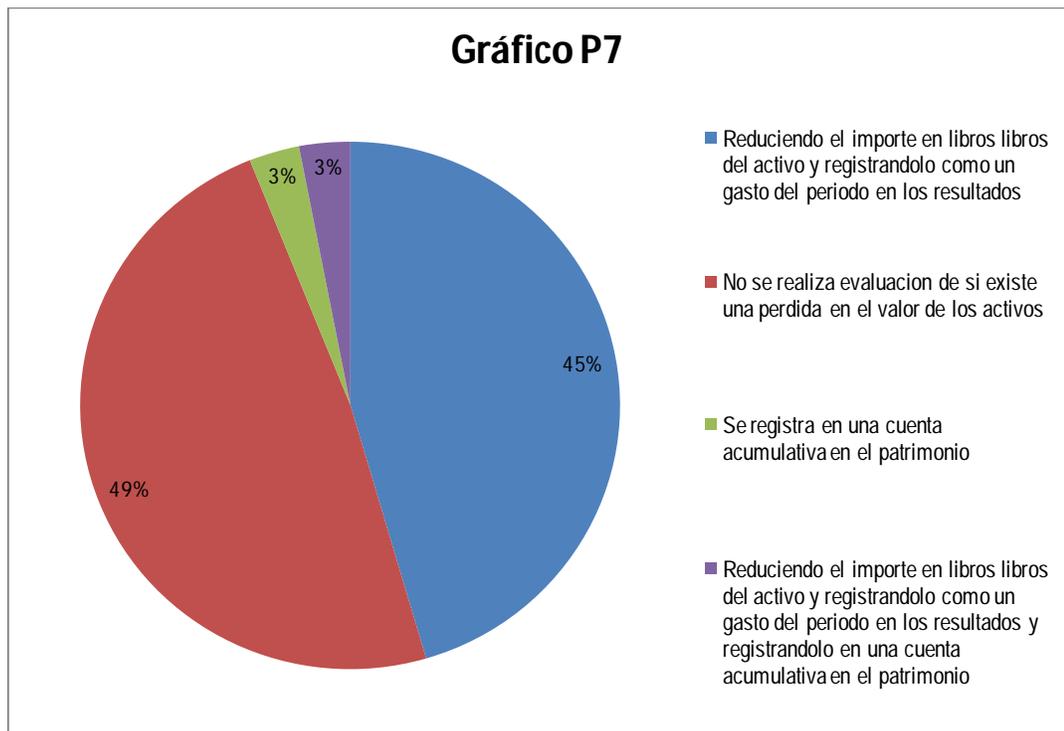
P7. Cuando existe una pérdida por deterioro en el valor de un elemento de propiedades, planta y equipo ¿Cómo se registra dicho deterioro?

Objetivo:

Conocer como se registra el deterioro de propiedades, planta y equipo.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Reduciendo el importe en libros del activo y registrándolo como un gasto del período en los resultados	15	45%
2	No se realiza evaluación de si existe una pérdida en el valor de los activos	16	49%
3	Se registra en una cuenta acumulativa en el patrimonio	1	3%
4	Reduciendo el importe en libros del activo y registrándolo como un gasto del período en los resultados y registrándolo en una cuenta acumulativa en el patrimonio	1	3%
TOTAL		33	100%



Interpretación de los resultados:

El 45% de los encuestados registra el deterioro de los activos reduciendo el importe en libros del bien y reconociendo un gasto en el periodo, es decir que lo hacen de acuerdo a lo que establece la norma. En la mayoría de las empresas, que es el 49%, no realizan una evaluación de los activos, lo cual demuestra una deficiencia y poca razonabilidad en esta línea de los estados financieros de estas entidades, ya que la mayor parte de estas empresas poseen bienes propios, a los que deberían aplicar una evaluación periódica para determinar si hay deterioro o no.

P8. En el caso de que se adquieran bienes bajo arrendamiento financiero ¿Cómo se registra el activo de dicho arrendamiento?

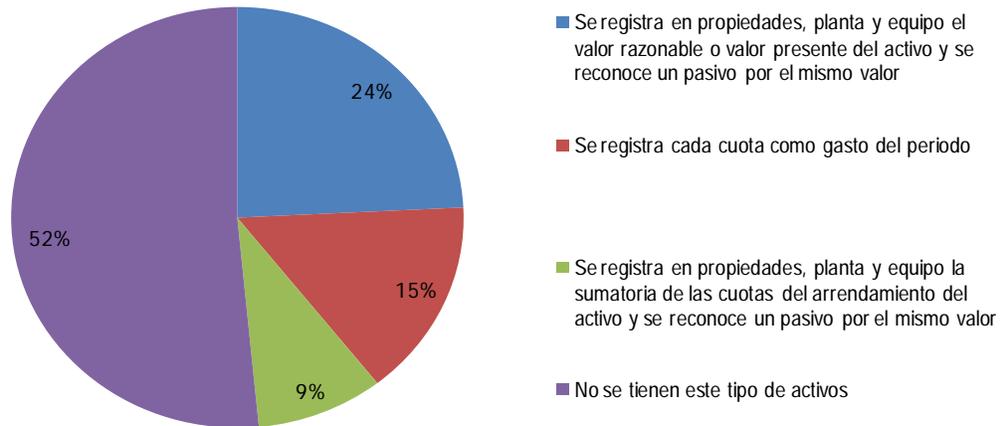
Objetivo:

Conocer cómo se registran los elementos de propiedades, planta y equipo que están bajo la figura de arrendamiento financiero.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Se registra en propiedades, planta y equipo el valor razonable o valor presente del activo y se reconoce un pasivo por el mismo valor	8	24%
2	Se registra cada cuota como gasto del período	5	15%
3	Se registra en propiedades, planta y equipo la sumatoria de las cuotas del arrendamiento del activo y se reconoce un pasivo por el mismo valor	3	9%
4	No se tienen este tipo de activos	17	52%
TOTAL		33	100%

Gráfico P8



Interpretación de los resultados:

El 24% de los encuestados afirma que registra como elementos de propiedades, planta y equipo los activos que posee bajo arrendamiento financiero al valor razonable o valor presente y reconoce un pasivo por el mismo valor; en el 15% de las empresas se reconoce cada cuota como un gasto del periodo; 9% de los contadores incluye en propiedades, planta y equipo la sumatoria de las cuotas del arrendamiento del activo y reconoce un pasivo por el mismo valor y el 52% de las entidades no tiene elementos de propiedades, planta y equipo bajo la figura de arrendamiento financiero.

Se puede observar que de las 16 empresas que poseen bienes en arrendamiento financiero 8 de ellas lo registran adecuadamente (opción 1) y las otras 8 lo hacen de manera diferente a la establecida por la norma (opciones 2 y 3).

P9. Cuando se vende un elemento de propiedades, planta y equipo ¿Cómo se registra la ganancia o pérdida resultante de dicha operación?

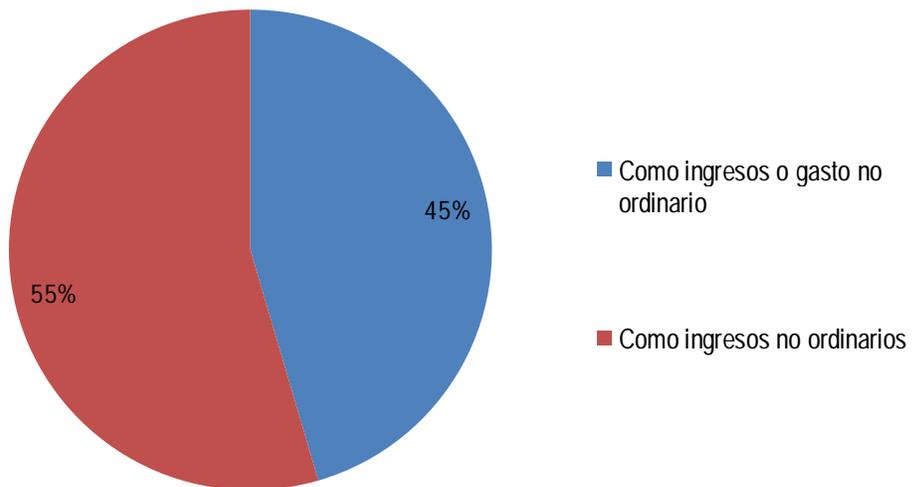
Objetivo:

Saber cómo se reconoce el resultado por venta de elementos de propiedades, planta y equipo.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Como ingresos o gasto no ordinario	15	45%
2	Como ingresos no ordinarios	18	55%
TOTAL		33	100%

Gráfico P9



Interpretación de resultados:

El 45% de los encuestados registran la ganancia o pérdida obtenida por la venta de elementos de propiedades, planta y equipo como un ingreso o gasto no ordinario dependiendo de lo que se genere con la venta. 55% de los profesionales afirman que solamente lo registra como un ingreso no ordinario.

Se considera que los que contestaron solamente esta opción lo hicieron bajo el supuesto que siempre se obtiene ganancia al vender los bienes. Tomando de referencia ambas respuestas, es notable que no exista dificultad en el registro de este tipo de transacciones dentro de la empresa.

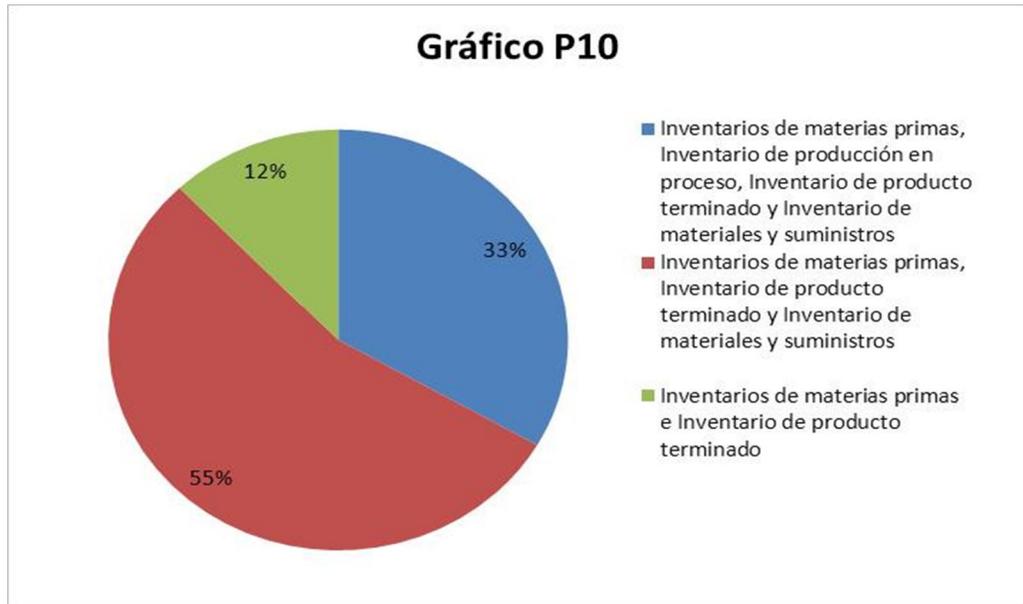
P10. De los siguientes tipos de inventarios, ¿Cuáles son los que maneja la empresa?

Objetivo:

Determinar qué tipos de inventarios son utilizados en la empresa, para conocer los costos en los cuáles incurre durante el proceso productivo.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Inventario de materias primas, inventario de producción en proceso, inventario de producto terminado e inventario de materiales y suministros.	11	33%
2	Inventario de materias primas, inventario de producto terminado e inventario de materiales y suministros.	18	55%
3	Inventario de materias primas e inventario de producto terminado.	4	12%
TOTAL		33	100%



Interpretación de los resultados:

El 55% de los encuestados afirma manejar inventario de materias primas, producto terminado e inventario de materiales y suministros. Los datos recolectados indican que la mayor parte de las industrias panificadoras cuentan con los tipo de inventarios necesarios en el proceso productivo, no así el porcentaje restante que maneja adicionalmente a los mencionados, inventarios de producción en proceso y carecen de inventarios de materiales y suministros, lo cual indica deficiencia en la asignación de costos en la producción.

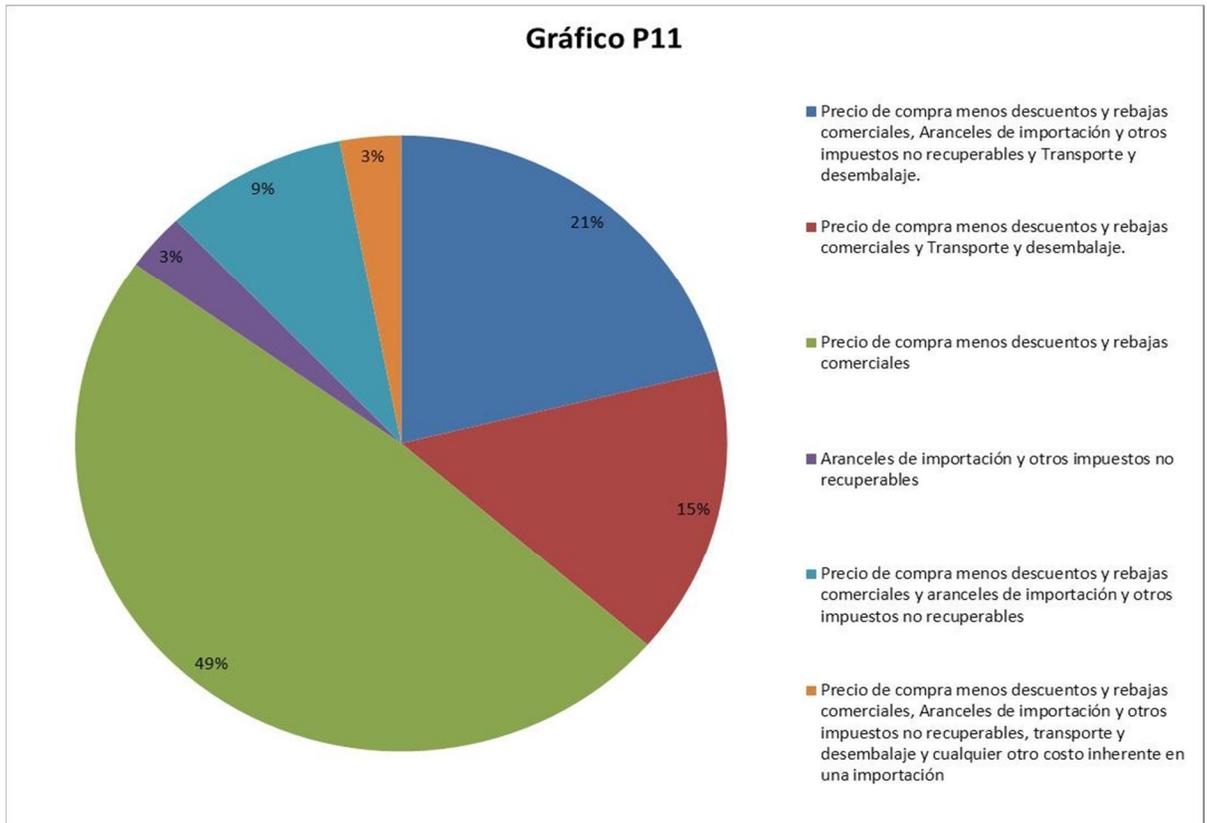
P11. De las siguientes erogaciones, ¿Cuáles son consideradas en el costo de adquisición de los materiales para la producción?

Objetivo:

Conocer si los costos de adquisición de los materiales utilizados en la producción son los correctos de acuerdo a los criterios de la normativa contable.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Precio de compra menos descuentos y rebajas comerciales, aranceles de importación y otros impuestos no recuperables, transporte y desembalaje.	7	21%
2	Precio de compra menos descuentos y rebajas comerciales, transporte y desembalaje.	5	15%
3	Precio de compra menos descuentos y rebajas comerciales.	16	49%
4	Aranceles de importación y otros impuestos no recuperables.	1	3%
5	Precio de compra menos descuentos y rebajas comerciales, aranceles de importación y otros impuestos no recuperables.	3	9%
6	Precio de compra menos descuentos y rebajas comerciales, aranceles de importación y otros impuestos no recuperables, transporte y desembalaje y cualquier otro costo inherente en una importación.	1	3%
TOTAL		33	100%



Interpretación de los resultados:

El 3% de los encuestados afirma reconocer como costo de adquisición de los inventarios de materia prima y materiales el precio de compra menos descuentos y rebajas comerciales, aranceles de importación y otros impuestos no recuperables así como el transporte y desembalaje según lo menciona la normativa contable vigente. Lo que indica que la mayor parte de las industrias panificadoras no consideran la totalidad de los costos establecidos en la normativa contable como parte de los inventarios antes mencionados.

Esto apunta a que muchos adquieren materia prima en el mercado local y por lo tanto no tienen erogaciones por costos de importación y aranceles, ó que desconocen lo mencionado por la NIIF para PYMES en cuanto al costo de adquisición de los inventarios y de conocerlo, no lo aplican en las operaciones contables de la entidad.

P12. ¿Cuáles de los siguientes costos son considerados en el proceso productivo?

Objetivo:

Determinar cómo se distribuyen los costos en el proceso productivo de las empresas.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Materiales directos, mano de obra directa, gastos indirectos de fabricación y costos de servicio.	1	3%
2	Materiales directos, mano de obra directa y gastos indirectos de fabricación.	29	88%
3	Materiales directos y mano de obra directa.	3	9%
TOTAL		33	100%



Interpretación de los resultados:

El 88% de los encuestados afirma que los costos utilizados en el proceso productivo son por materiales directos, mano de obra directa y gastos indirectos de fabricación. Por lo tanto la distribución de los costos son adecuados según el oficio de la industria panificadora y por lo tanto se puede aplicar la normativa contable en cuanto a costos de transformación, distribución de los costos indirectos de producción y producción conjunta, no así el porcentaje restante que consideran costos por servicios y excluyen los gastos indirectos de fabricación lo que impide la adopción de la normativa contable para los aspectos antes mencionados.

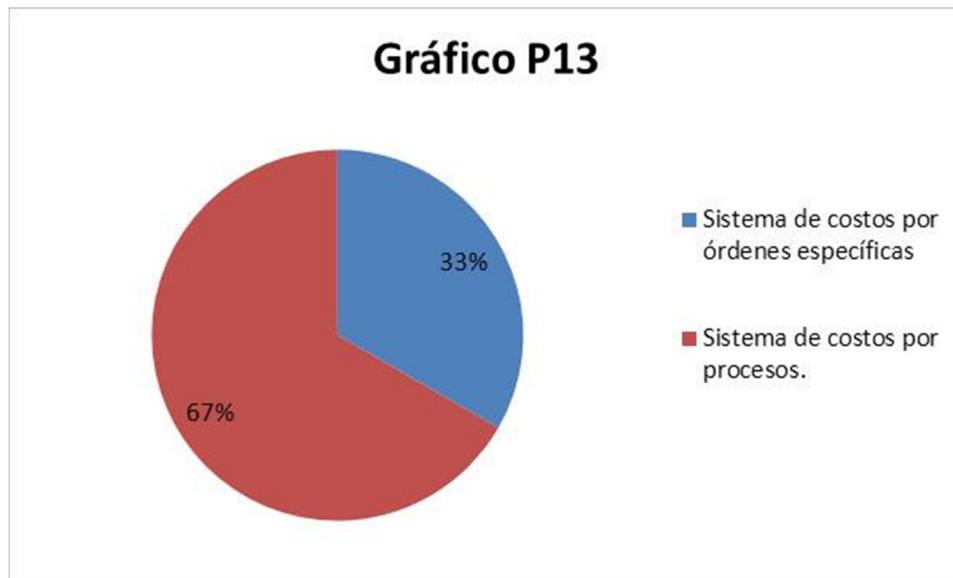
P13. ¿Qué tipo de sistema de costo es utilizado en la producción?

Objetivo:

Conocer el sistema de costos utilizado por la empresa para orientar al grupo investigador sobre la forma en cómo son utilizados los elementos del costo en el proceso de producción especialmente en cuanto a la transformación de los bienes que produce.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Sistema de costos por órdenes específicas.	11	33%
2	Sistema de costos por procesos.	22	67%
TOTAL		33	100%



Interpretación de los resultados

El 67% de los encuestados afirman utilizar el sistema de costos por proceso, el resto utiliza el método de costos por órdenes específicas de producción, esto indica que la totalidad de las industrias panificadoras entrevistadas utilizan un sistema de costos adecuado para la utilización de los elementos del costo en el proceso de producción tomando en cuenta las especificaciones de la normativa contable especialmente en cuanto a la transformación de los bienes que produce.

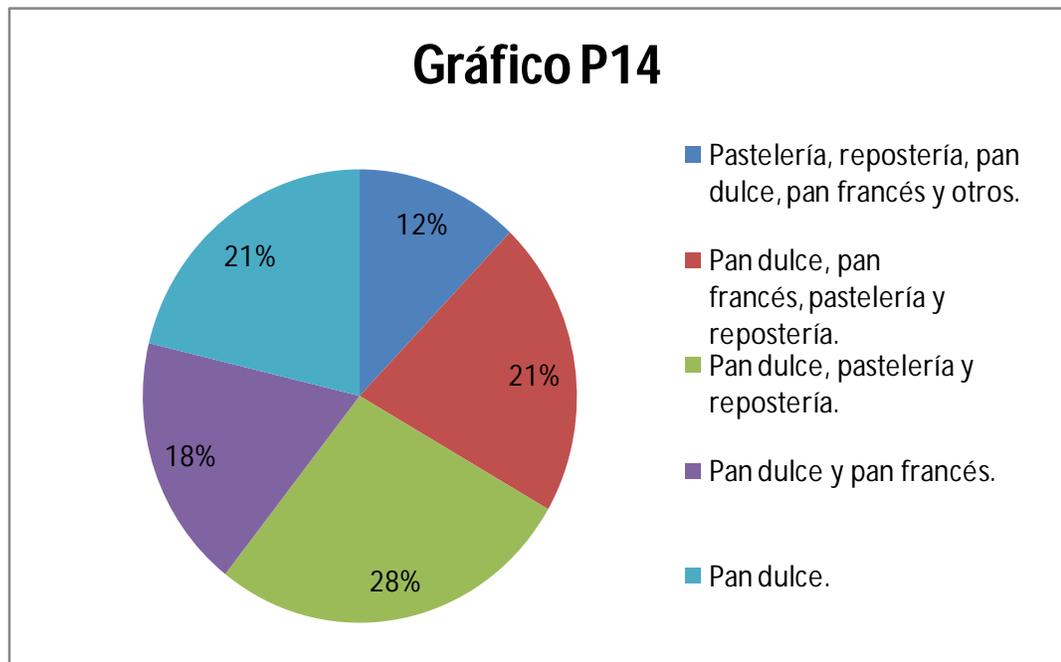
P14. ¿Cuáles de los siguientes bienes de consumo son producidos por la empresa?

Objetivo:

Conocer si la empresa panificadora se dedica a la producción conjunta como parte de sus operaciones normales.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Pastelería, repostería, pan dulce, pan francés y otros.	4	12%
2	Pan dulce, pan francés, pastelería y repostería.	7	21%
3	Pan dulce, pastelería y repostería.	9	28%
4	Pan dulce y pan francés.	6	18%
5	Pan dulce.	7	21%
TOTAL		33	100%



Interpretación de los resultados:

El 79% de los encuestados afirma producir más de un bien de consumo en sus operaciones, por lo tanto sí es aplicable la adopción de lo establecido en la normativa contable vigente en cuanto a la producción conjunta.

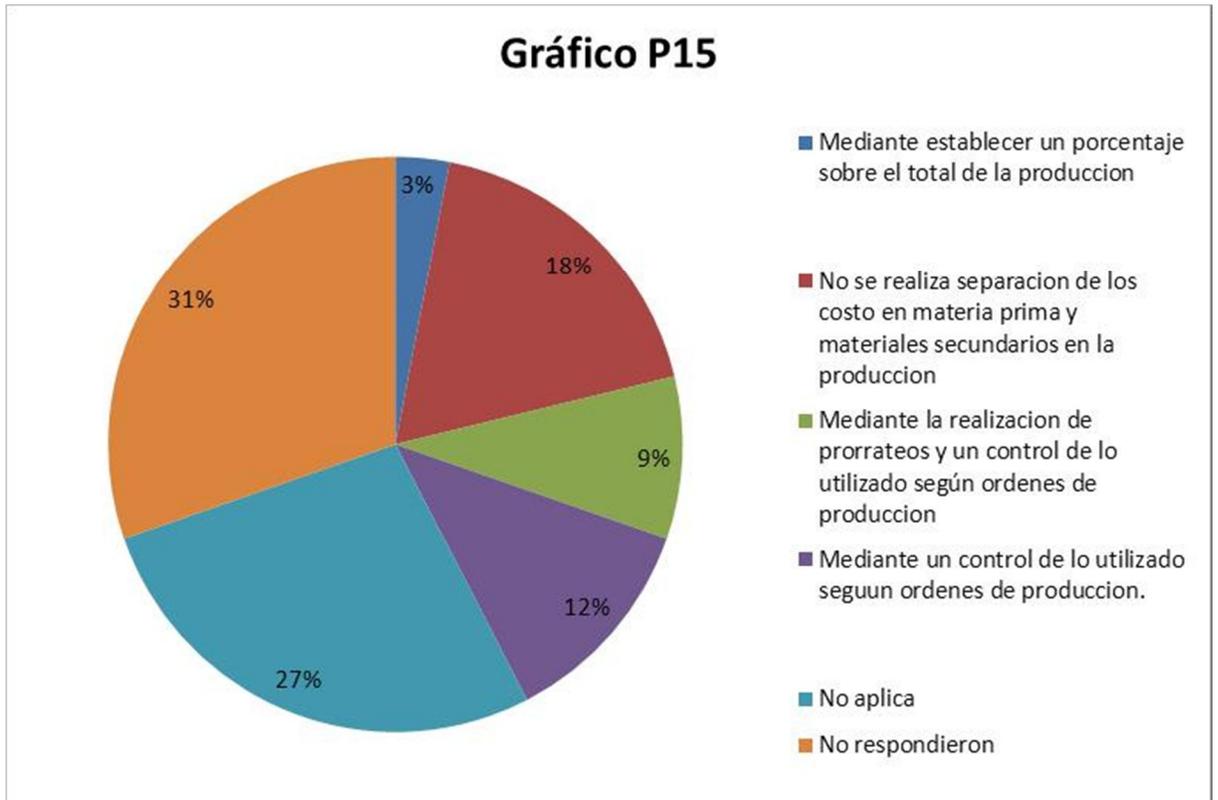
P15. Mencione de qué manera los costos en materia prima y materiales secundarios son separados durante la producción conjunta de las distintas líneas de productos.

Objetivo:

Conocer el tratamiento que le dan las empresas a los materiales en el caso de la producción conjunta.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Mediante establecer un porcentaje sobre el total de la producción.	1	4%
2	No se realiza separación de los costos en materia prima y materiales secundarios en la producción.	6	18%
3	Mediante la realización de prorrateos y un control de lo utilizado según órdenes de producción.	3	9%
4	Mediante un control de lo utilizado según órdenes de producción.	4	12%
5	No aplica.	9	27%
6	No respondieron.	10	30%
TOTAL		33	100



Interpretación de los resultados:

El 21% de los encuestados afirma utilizar una base o método para la distribución de la materia prima y materiales en la producción conjunta, no así el porcentaje restante, quienes no realizan separación, los determina mediante otros métodos o se limitan a no responder al cuestionamiento.

Los datos obtenidos indican que a pesar que la mayor parte de las industrias panificadora tomadas en cuenta en la investigación se dedican a la elaboración de más de un bien de consumo (según la interpretación de la pregunta anterior) no se realiza en ninguna manera la correspondiente separación de la materia prima y materiales en el proceso productivo ya sea porque no lo consideran necesario o por simple desconocimiento.

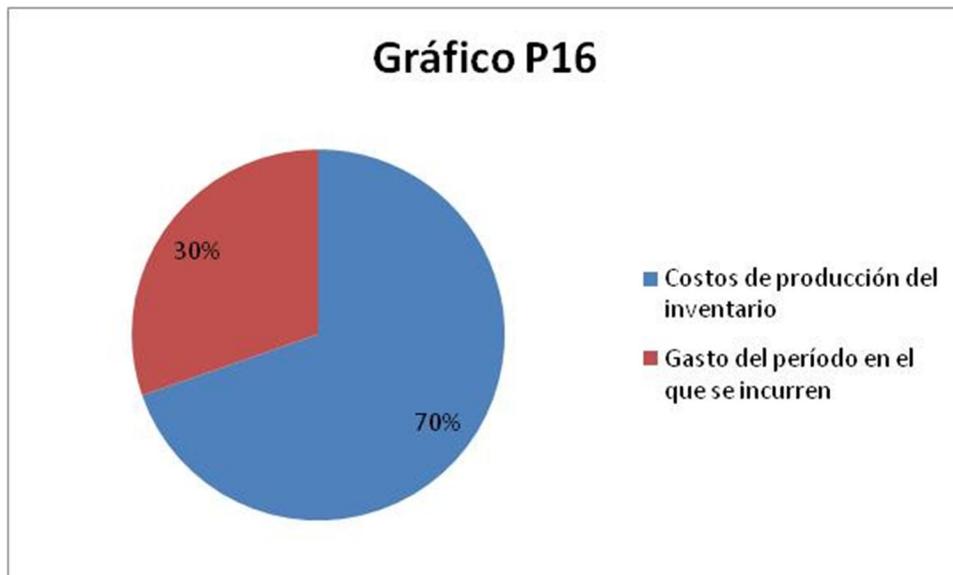
P16. Las cantidades inusuales de desperdicio en materia prima y materiales, son consideradas:

Objetivo:

Conocer el tratamiento que se le da a las cantidades inusuales de desperdicio durante el proceso productivo.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Costos de producción del inventario.	23	70%
2	Gasto del período en el que se incurren.	10	30%
TOTAL		33	100%



Interpretación de los resultados:

El 70% de los participantes en la investigación consideran las cantidades inusuales de desperdicio en el proceso productivo como parte del costo de producción del inventario, esto indica que la mayoría de los encuestados no cumplen con lo establecido por la normativa

contable vigente referente a los costos excluidos de los inventarios; en este caso las industrias panificadoras están sujetas a cambios con respecto al registro de dichos costos.

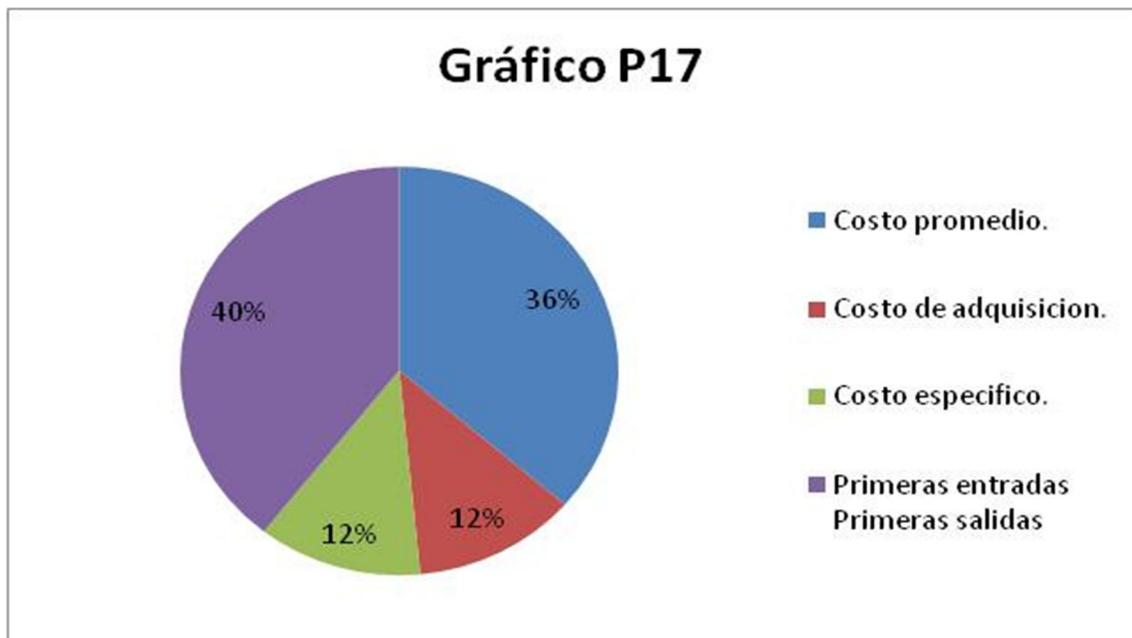
P17. ¿Qué método de valuación de inventarios es utilizado en la empresa?

Objetivo:

Conocer sí, el método de valuación de los inventarios que utiliza la empresa está dentro de los detallados por la normativa contable.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Costo promedio.	12	36%
2	Costo de adquisición.	4	12%
3	Costo específico.	4	12%
4	Primeras entradas primeras salidas.	13	40%
TOTAL		33	100%



Interpretación de resultados:

El 76% de los encuestados utiliza como método de valuación de inventario el costo promedio o primeras entradas primeras salidas para valuar sus inventarios, por lo que la mayoría de las industrias panificadoras se apegan a lo establecido en la normativa contable vigente en cuanto a la fórmula utilizada para el cálculo del costo.

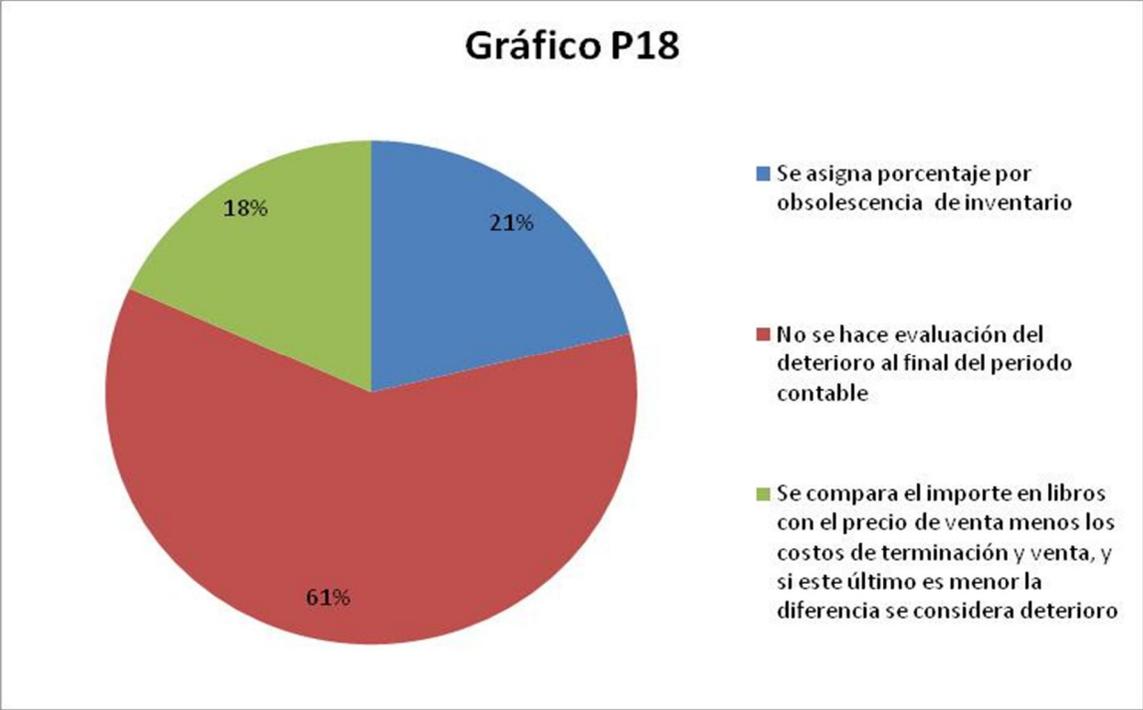
P18. Al cierre del ejercicio ¿Qué procedimiento aplica la entidad para la determinación del deterioro del valor de los inventarios?

Objetivo:

Conocer el tratamiento que se le da al deterioro de los inventarios en el caso que éste aplique a la empresa.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Se asigna porcentaje por obsolescencia de inventario.	7	21%
2	No se hace evaluación del deterioro al final del periodo contable.	20	61%
3	Se compara el importe en libros con el precio de venta menos los costos de terminación y venta, y si este último es menor la diferencia se considera deterioro.	6	18%
TOTAL		33	100%



Interpretación de resultados:

El 18% de los participantes en la investigación afirman determinar un deterioro del valor de los inventarios de la manera establecida en la normativa contable vigente comparando el importe en libros con el precio de venta menos los costos de terminación y venta; no así el porcentaje restante, quienes no realizan ninguna evaluación del deterioro o utilizan otros métodos; se infiere que a pesar de la existencia de un porcentaje que respondió correctamente a la interrogante, no garantiza que dichas operaciones se realicen de tal manera.

Los datos recolectados indican que en este caso las industrias panificadoras deben hacer cambios con respecto al reconocimiento del deterioro de los inventarios.

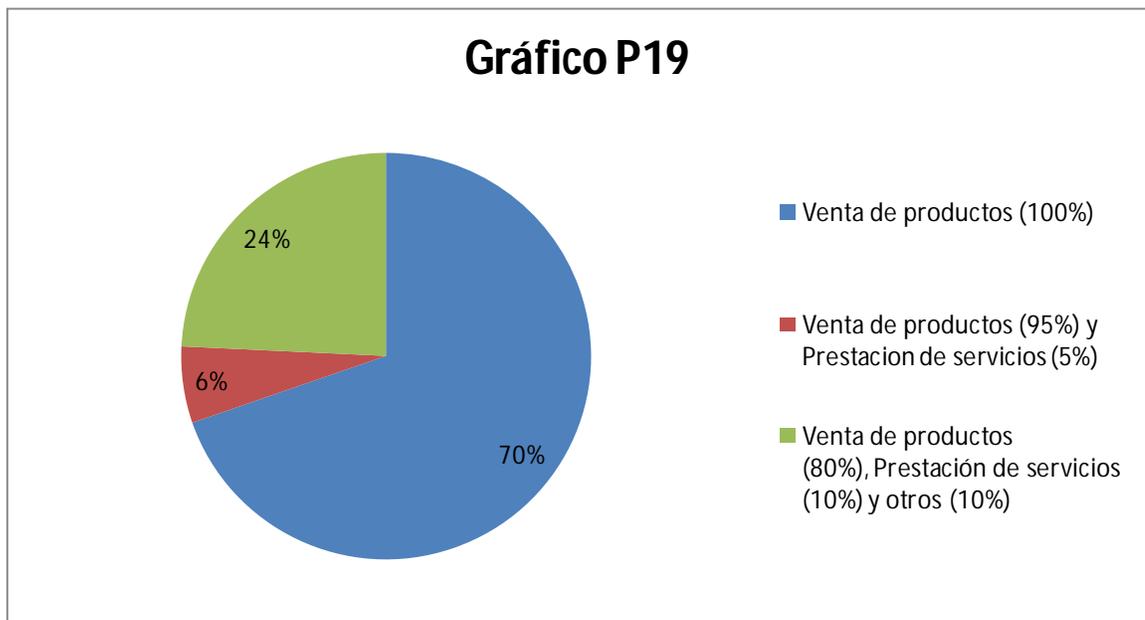
P19. Asigne un porcentaje estimado según las diferentes fuentes de ingresos que la empresa posee.

Objetivo:

Conocer las diferentes fuentes de ingresos que la empresa posee.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Venta de productos (100%)	23	70%
2	Venta de productos (95%) y Prestación de servicios (5%)	2	6%
3	Venta de productos (80%), Prestación de servicios (10%) y otros (10%)	8	24%
TOTAL		33	100%



Interpretación de resultados:

El 70% de los encuestados afirma que la totalidad de los ingresos obtenidos son por la producción de pan, si bien el porcentaje restante obtiene ingresos por la elaboración y venta de los bienes producidos pero representan un menor porcentaje de ingreso, es decir, que en su

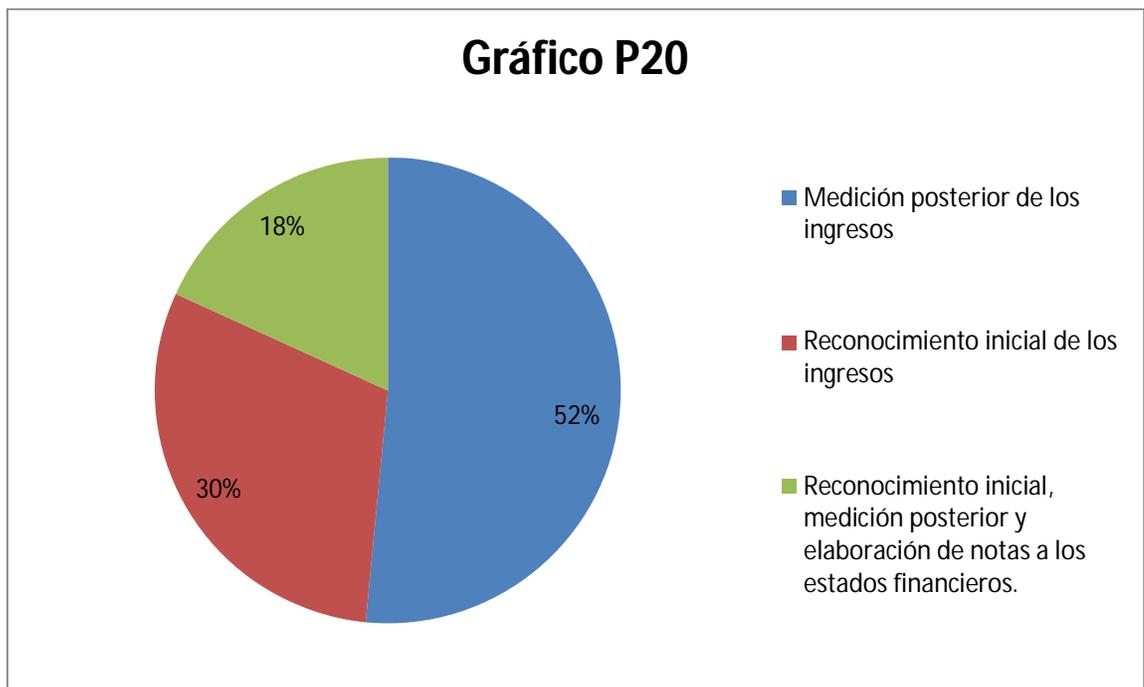
mayor parte los ingresos obtenidos por las industrias panificadoras son por actividades ordinarias.

P20. ¿Cuál de los siguientes aspectos considera que generan mayor dificultad al momento de contabilizar los ingresos?

Objetivo: Conocer el procedimiento que genera más dificultad a los contadores en la contabilización de los ingresos.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Medición posterior de los ingresos.	17	52%
2	Reconocimiento inicial de los ingresos.	10	30%
3	Reconocimiento inicial, medición posterior y elaboración de notas a los estados financieros.	6	18%
TOTAL		33	100%



Interpretación de resultados:

El 82% de los participantes en la investigación afirma que el reconocimiento inicial y la medición posterior de los ingresos les genera mayor dificultad en cuanto al registro operaciones contables se refiere; el porcentaje restante de ellos tiene dificultad en aspectos sólo de presentación; lo anterior permite conocer la dificultad que representa para los contadores de las industrias panificadoras la aplicación de los criterios contables adecuados.

P21. ¿Cuáles de los siguientes factores se toman en cuenta al momento de la medición de los ingresos de actividades ordinarias?

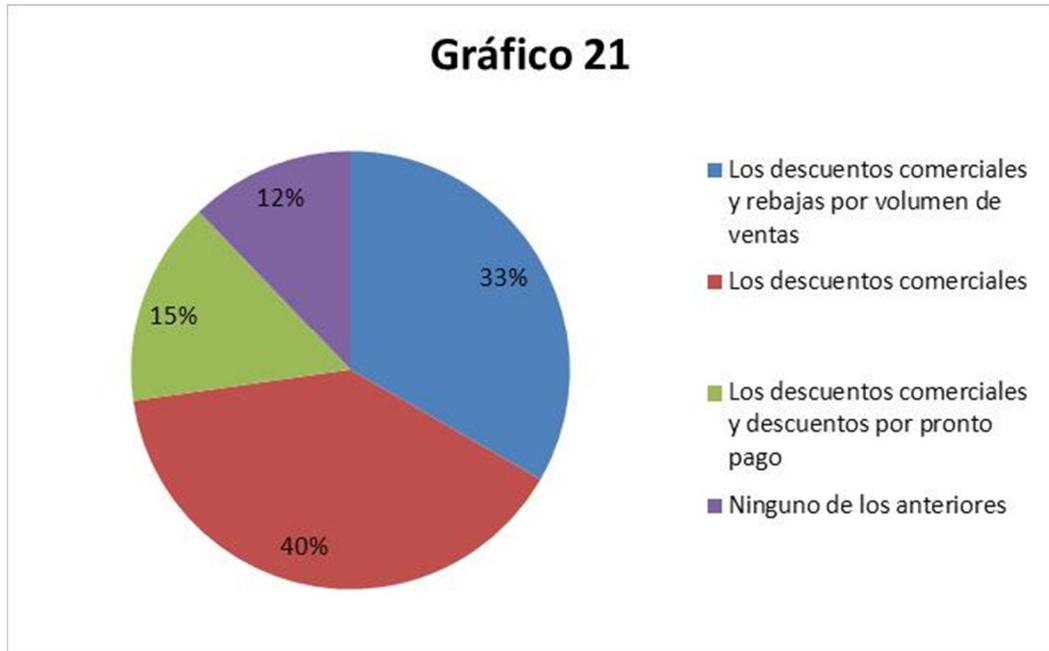
Objetivo:

Conocer el criterio del contador al momento de reconocer los ingresos.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Los descuentos comerciales y rebajas por volumen de ventas.	11	33%
2	Los descuentos comerciales.	13	40%
3	Los descuentos comerciales y descuentos por pronto pago.	5	15%
4	Ninguno de los anteriores.	4	12%
TOTAL		33	100%

Gráfico 21



Interpretación de resultados:

El 88% de los encuestados afirma tomar en cuenta en el momento de la medición de los ingresos al menos una de las condiciones señaladas por la normativa contable vigente; el porcentaje restante de ellos asegura no tomar en cuenta ninguna de las condiciones; lo anterior indica que los contadores de las industrias panificadoras no utilizan los criterios de la normativa vigente.

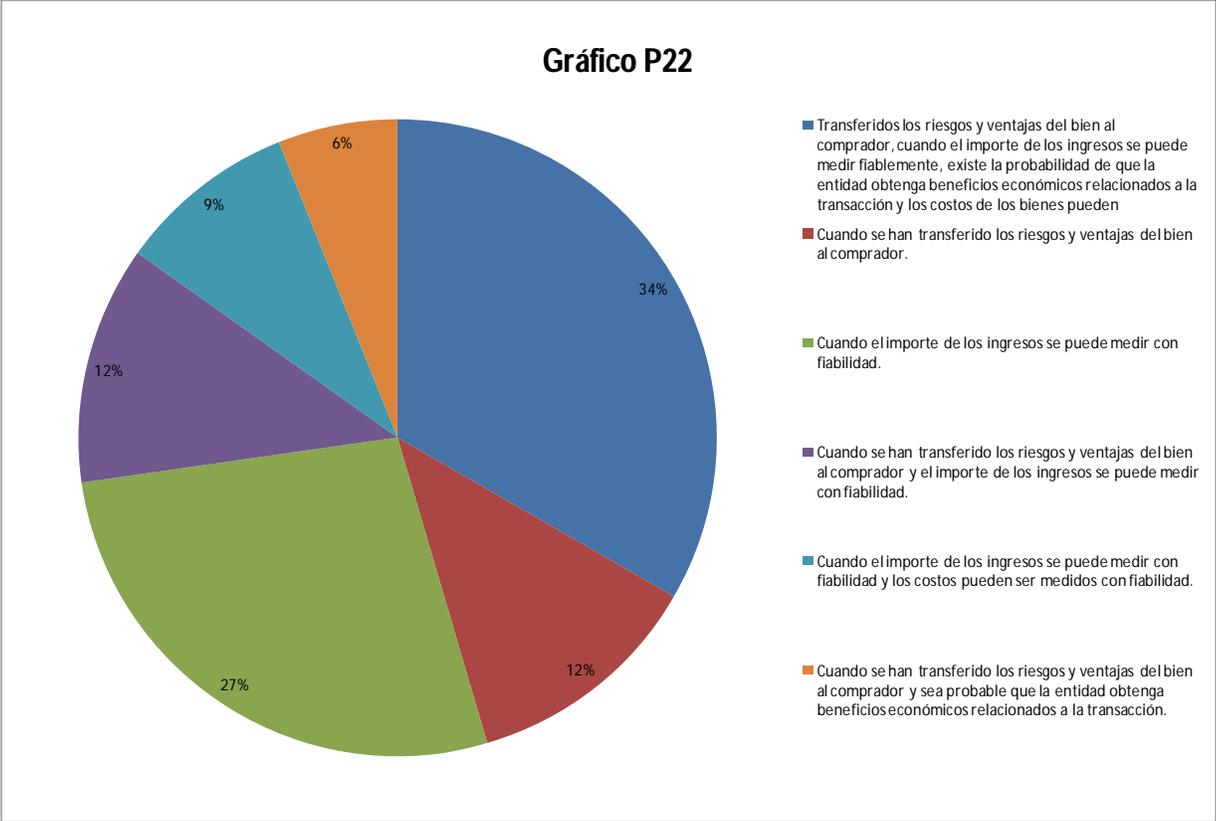
P22. ¿Cuál de las siguientes condiciones se toman en cuenta para reconocer los ingresos?

Objetivo:

Conocer el criterio del contador al momento de reconocer los ingresos.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Transferidos los riesgos y ventajas del bien al comprador, cuando el importe de los ingresos se puede medir fiablemente, existe la probabilidad de que la entidad obtenga beneficios económicos relacionados a la transacción y los costos de los bienes pueden ser medidos con fiabilidad.	11	34%
2	Cuando se han transferido los riesgos y ventajas del bien al comprador.	4	12%
3	Cuando el importe de los ingresos se puede medir con fiabilidad.	9	27%
4	Cuando se han transferido los riesgos y ventajas del bien al comprador y el importe de los ingresos se puede medir con fiabilidad.	4	12%
5	Cuando el importe de los ingresos se puede medir con fiabilidad y los costos pueden ser medidos con fiabilidad.	3	9%
6	Cuando se han transferido los riesgos y ventajas del bien al comprador y sea probable que la entidad obtenga beneficios económicos relacionados a la transacción.	2	6%
TOTAL		33	100%



Interpretación de resultados:

El 28% de los encuestados afirman que reconocen los ingresos cumpliendo con la totalidad de las condiciones mencionadas por la normativa contable vigente, al contrario, del porcentaje restante de ellos que a lo sumo considera dos de las condiciones; se infiere, tomando en cuenta los resultados obtenidos en los cuestionamientos anteriores que la falta de criterio para el registro de los ingresos se debe a que el reconocimiento inicial de estos representa dificultad para los contadores, esta dificultad puede originarse por desconocimiento o la falta de experiencia en el área.

P23. ¿Cuál es la situación de la empresa en cuanto a políticas contables?

Objetivo:

Conocer si la empresa posee políticas contables bien establecidas.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	La empresa cuenta con políticas contables y están por escrito.	12	37%
2	La empresa cuenta con políticas contables pero no están por escrito.	11	33%
3	La empresa no cuenta con políticas contables.	10	30%
TOTAL		33	100%



Interpretación de resultados:

El 63% de los participantes en la investigación afirman no contar con políticas contables o si las tienen, éstas no se encuentran por escrito lo cual hace evidente la necesidad de contar con herramientas como tales basadas en NIIF para PYMES y aunque el porcentaje restante cuenta con políticas contables por escrito no garantiza que estas se hayan elaborado o actualizado

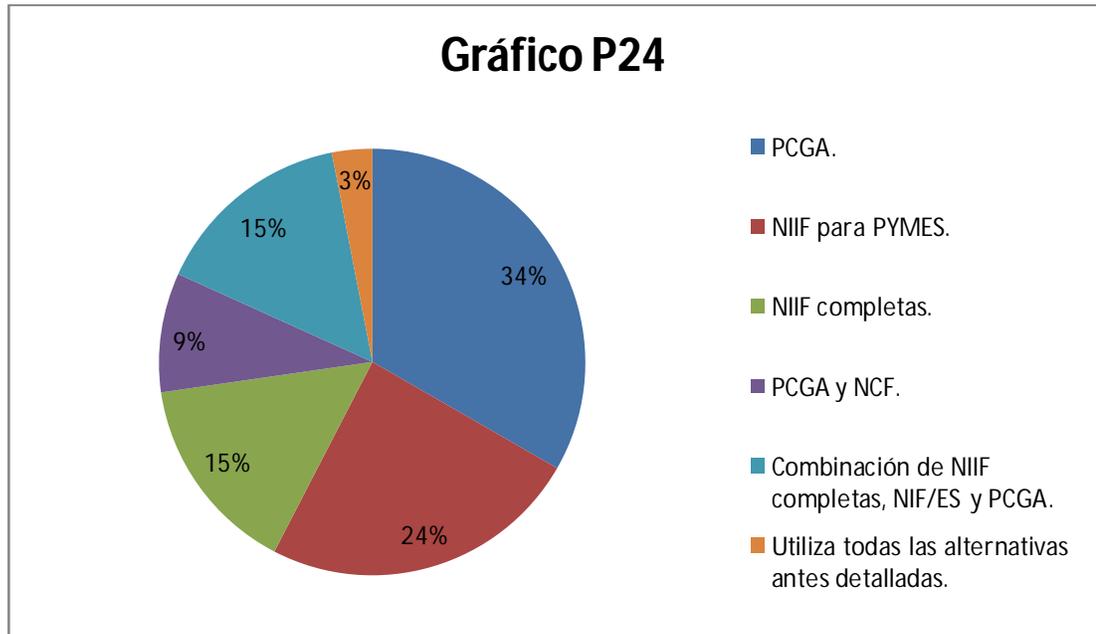
según los lineamientos de la normativa contable vigente. Lo anterior indica que existen grandes deficiencias en lo que al establecimiento de políticas contables se refiere.

P24. ¿Cuál es el marco de referencia utilizado para la contabilización de las operaciones de la empresa?

Objetivo: Conocer el marco de referencia utilizado para la contabilización de las operaciones de la empresa.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	PCGA.	11	34%
2	NIF para PYMES.	8	24%
3	NIF completas.	5	15%
4	PCGA y NCF.	3	9%
5	Combinación de NIF completas, NIF/ES y PCGA.	5	15%
6	Utiliza todas las alternativas antes detalladas.	1	3%
TOTAL		33	100%



Interpretación de resultados:

El 24% de los encuestados afirma utilizar como marco de referencia para el registros de las operaciones contables la NIIF para PYMES; no así el porcentaje restante que utiliza cualesquiera de las otras bases técnicas contables conocidas en el país; se infiere que, a pesar que parte de los participantes en la investigación afirme aplicar la normativa para pequeñas y medianas entidades, no existe certeza de que la afirmación sea cierta tomando en cuenta los resultados de los cuestionamientos anteriores en la investigación que hacen referencia a aspectos puntuales de aplicación de la normativa contable vigente que demuestran la no utilización de éstas.

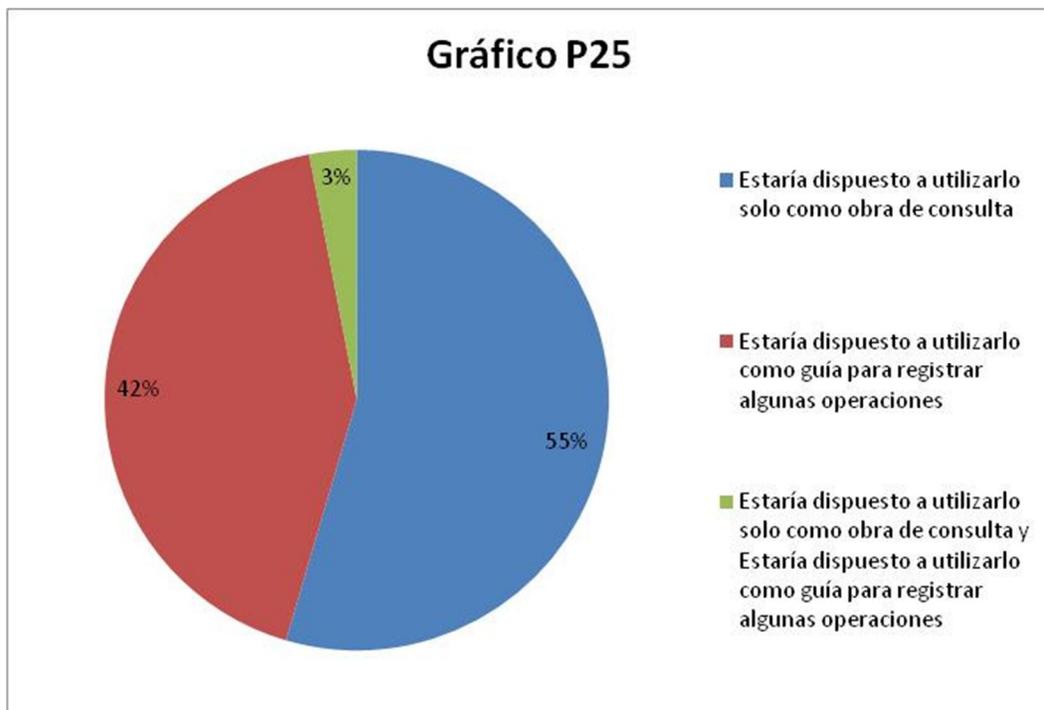
P25. Si se pusiera a su disposición un documento sobre la contabilización de las operaciones de propiedades, planta y equipo; inventarios e ingresos, ¿estaría dispuesto a utilizarlo como obra de consulta en las operaciones de la empresa?

Objetivo:

Conocer si las empresas están dispuestas a utilizar el trabajo sobre políticas contables basadas en NIIF para PYMES.

Cuadro de resultados:

OPCIONES		FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1	Estaría dispuesto a utilizarlo sólo como obra de consulta.	18	55%
2	Estaría dispuesto a utilizarlo como guía para registrar algunas operaciones.	14	42%
3	Estaría dispuesto a utilizarlo sólo como obra de consulta y guía para registrar algunas operaciones.	1	3%
TOTAL		33	100%



Interpretación de resultados:

El 55% de los encuestados afirman estar dispuestos a utilizar un trabajo de investigación referente a las políticas contables bajo el marco de referencia de NIIF para PYMES sobre propiedades, planta y equipo; inventarios e ingresos como obra de consulta, el porcentaje restante lo tomara en cuenta como guía en aspectos como el registro de dichas operaciones.

Por lo tanto independiente de la situación de las empresas respecto a la problemática de la investigación, todos los encuestados están en la disposición de utilizar el trabajo de investigación como un aporte ya sea consulta o guía para suplir necesidades de orientación en cuanto a la adopción de la normativa contable vigente y el registro contable correcto de las operaciones.

ANEXO 2

TABLA DE AMORTIZACIÓN DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Mes	Capital	Intereses	Cuota	Amortización	Saldo
Diciembre	\$ 9,000.08	\$ 67.50	\$ 286.20	\$ 218.70	\$ 8,781.38
Enero	\$ 8,781.38	\$ 65.86	\$ 286.20	\$ 220.34	\$ 8,561.04
Febrero	\$ 8,561.04	\$ 64.21	\$ 286.20	\$ 221.99	\$ 8,339.05
Marzo	\$ 8,339.05	\$ 62.54	\$ 286.20	\$ 223.66	\$ 8,115.39
Abril	\$ 8,115.39	\$ 60.87	\$ 286.20	\$ 225.33	\$ 7,890.06
Mayo	\$ 7,890.06	\$ 59.18	\$ 286.20	\$ 227.02	\$ 7,663.04
Junio	\$ 7,663.04	\$ 57.47	\$ 286.20	\$ 228.73	\$ 7,434.31
Julio	\$ 7,434.31	\$ 55.76	\$ 286.20	\$ 230.44	\$ 7,203.87
Agosto	\$ 7,203.87	\$ 54.03	\$ 286.20	\$ 232.17	\$ 6,971.70
Septiembre	\$ 6,971.70	\$ 52.29	\$ 286.20	\$ 233.91	\$ 6,737.79
Octubre	\$ 6,737.79	\$ 50.53	\$ 286.20	\$ 235.67	\$ 6,502.12
Noviembre	\$ 6,502.12	\$ 48.77	\$ 286.20	\$ 237.43	\$ 6,264.69
Diciembre	\$ 6,264.69	\$ 46.99	\$ 286.20	\$ 239.21	\$ 6,025.48
Enero	\$ 6,025.48	\$ 45.19	\$ 286.20	\$ 241.01	\$ 5,784.47
Febrero	\$ 5,784.47	\$ 43.38	\$ 286.20	\$ 242.82	\$ 5,541.65
Marzo	\$ 5,541.65	\$ 41.56	\$ 286.20	\$ 244.64	\$ 5,297.01
Abril	\$ 5,297.01	\$ 39.73	\$ 286.20	\$ 246.47	\$ 5,050.54
Mayo	\$ 5,050.54	\$ 37.88	\$ 286.20	\$ 248.32	\$ 4,802.22
Junio	\$ 4,802.22	\$ 36.02	\$ 286.20	\$ 250.18	\$ 4,552.04
Julio	\$ 4,552.04	\$ 34.14	\$ 286.20	\$ 252.06	\$ 4,299.98
Agosto	\$ 4,299.98	\$ 32.25	\$ 286.20	\$ 253.95	\$ 4,046.03
Septiembre	\$ 4,046.03	\$ 30.35	\$ 286.20	\$ 255.85	\$ 3,790.18
Octubre	\$ 3,790.18	\$ 28.43	\$ 286.20	\$ 257.77	\$ 3,532.41
Noviembre	\$ 3,532.41	\$ 26.49	\$ 286.20	\$ 259.71	\$ 3,272.70
Diciembre	\$ 3,272.70	\$ 24.55	\$ 286.20	\$ 261.65	\$ 3,011.05
Enero	\$ 3,011.05	\$ 22.58	\$ 286.20	\$ 263.62	\$ 2,747.43
Febrero	\$ 2,747.43	\$ 20.61	\$ 286.20	\$ 265.59	\$ 2,481.84
Marzo	\$ 2,481.84	\$ 18.61	\$ 286.20	\$ 267.59	\$ 2,214.25
Abril	\$ 2,214.25	\$ 16.61	\$ 286.20	\$ 269.59	\$ 1,944.66
Mayo	\$ 1,944.66	\$ 14.58	\$ 286.20	\$ 271.62	\$ 1,673.04
Junio	\$ 1,673.04	\$ 12.55	\$ 286.20	\$ 273.65	\$ 1,399.39
Julio	\$ 1,399.39	\$ 10.50	\$ 286.20	\$ 275.70	\$ 1,123.69

Mes	Capital	Intereses	Cuota	Amortización	Saldo
Agosto	\$ 1,123.69	\$ 8.43	\$ 286.20	\$ 277.77	\$ 845.92
Septiembre	\$ 845.92	\$ 6.34	\$ 286.20	\$ 279.86	\$ 566.06
Octubre	\$ 566.06	\$ 4.25	\$ 286.20	\$ 281.95	\$ 284.11
Noviembre	\$ 284.11	\$ 2.13	\$ 286.24	\$ 284.11	\$ -
Totales	\$ -	\$ 1,303.16	\$ 10,303.24	\$ 9,000.08	

ANEXO 3
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

LA PANIFICADORA, S.A. DE CV
(COMPAÑÍA SALVADOREÑA)
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2011
(EXPRESADAS EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA)

NOTA 1. INFORMACIÓN GENERAL

LA PANIFICADORA, S.A. DE C.V., es una sociedad constituida 31 de Mayo de 2008 con un periodo de vigencia indeterminado y cuyo giro principal es la fabricación y comercialización de pan, además se podrá dedicar a la realización de otras actividades lícitas, su capital social inicial fue de US\$ 42,000.00 pagados íntegramente con cheques certificados. Según la NIIF para las PYMES esta empresa es clasificada como una PYME, ya que sus acciones no cotizan en la bolsa de valores y publica estados financieros con propósito de información general.

NOTA 2. BASES DE ELABORACIÓN Y POLÍTICAS CONTABLES

Estos estados financieros consolidados se han elaborado de acuerdo con la *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Están presentados en dólares de los Estados Unidos de Norteamérica, en conformidad con la Ley de Integración Monetaria vigente en El Salvador.

Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes se reconocen cuando se entregan los bienes y ha cambiado su propiedad. Los ingresos de actividades ordinarias por regalías procedentes de la concesión de licencias de patentes para hacer velas para su uso por

otros se reconocen de forma lineal a lo largo del periodo de la licencia. Los ingresos de actividades ordinarias se miden al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, neta de descuentos e impuestos asociados con la venta cobrados por cuenta del gobierno de El Salvador.

Propiedades, planta y equipo

Las partidas de propiedades, planta y equipo se miden al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.

La depreciación se carga para distribuir el costo de los activos menos sus valores residuales a lo largo de su vida útil estimada, aplicando el método de línea recta para los bienes que no son utilizados en el proceso productivo. En la depreciación de las propiedades, planta y equipo de los bienes que intervienen en la producción se utiliza el método de unidades de producción.

Si existe algún indicio de que se ha producido un cambio significativo en la tasa de depreciación, vida útil o valor residual de un activo, se revisa la depreciación de ese activo de forma prospectiva para reflejar las nuevas expectativas.

Deterioro del valor de los activos

En cada fecha sobre la que se informa, se revisan las propiedades, plantas y equipo; activos intangibles y otros activos para determinar si existen indicios de que esos activos hayan sufrido una pérdida por deterioro de valor. Si existen indicios de un posible deterioro del valor, se estima y compara el importe recuperable de cualquier activo afectado (o grupo de activos relacionados) con su importe en libros. Si el importe recuperable estimado es inferior, se reduce el importe en libros al importe recuperable estimado, y se reconoce una pérdida por deterioro del valor en resultados.

De forma similar, en cada fecha sobre la que se informa, se evalúa si existe deterioro del valor de los inventarios comparando el importe en libros de cada partida del inventario (o grupo de

partidas similares) con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Si una partida del inventario (o grupo de partidas similares) se ha deteriorado, se reduce su importe en libros al precio de venta menos los costos de terminación y venta, y se reconoce inmediatamente una pérdida por deterioro del valor en resultados.

Si una pérdida por deterioro del valor revierte posteriormente, el importe en libros del activo (o grupo de activos relacionados) se incrementa hasta la estimación revisada de su valor recuperable (precio de venta menos costos de terminación y venta, en el caso de los inventarios), sin superar el importe que habría sido determinado si no se hubiera reconocido ninguna pérdida por deterioro de valor del activo (grupo de activos) en años anteriores. Una reversión de una pérdida por deterioro de valor se reconoce inmediatamente en resultados.

Arrendamientos

Los arrendamientos se clasifican como arrendamientos financieros siempre que los términos del arrendamiento transfieran sustancialmente todos los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad del activo arrendado al Grupo. Todos los demás arrendamientos se clasifican como operativos.

Los derechos sobre los activos mantenidos en arrendamiento financiero se reconocen como activos del Grupo al valor razonable de la propiedad arrendada (o, si son inferiores, por el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento) al inicio del arrendamiento.

El correspondiente pasivo con el arrendador se incluye en el estado de situación financiera como una obligación por el arrendamiento financiero. Los pagos del arrendamiento se reparten entre cargas financieras y reducción de la obligación del arrendamiento, para así conseguir una tasa de interés constante sobre el saldo restante del pasivo. Los cargos financieros se deducen en la medición de resultados. Los activos mantenidos en arrendamiento financiero se incluyen en propiedades, planta y equipo, y la depreciación y evaluación de pérdidas por deterioro de valor se realiza de la misma forma que para los activos que son propiedad del Grupo.

Las rentas por pagar de arrendamientos operativos se cargan a resultados sobre una base lineal a lo largo del plazo del arrendamiento correspondiente.

Inventarios

Los inventarios se expresan al importe menor entre el costo y el precio de venta menos los costos de terminación y venta. El costo se calcula aplicando el método de costo promedio ponderado.

NOTA 3. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

	2011	2010
Ventas de productos de panadería		
Pan Dulce	\$ 64,488.18	\$ 51,590.54
Pasteles	166,946.40	133,557.12
Otros ingresos		
Ingresos por ganancia de capital	\$ 350.00	\$ --
Total	<u>\$ 231,784.58</u>	<u>\$ 185,147.66</u>

NOTA 4. INVENTARIOS

	2011	2010
Materia Prima	\$ 1,194.37	\$ 1,085.65
Producto Terminado	\$ 443.08	\$ 339.47
Total	<u>\$ 1,637.45</u>	<u>\$ 1,425.12</u>

NOTA 5. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Costo	Terrenos y Edificios	Maquinaria y Equipo de Producción	Mobiliario y Equipo de Oficina	Total
1 enero de 2011	\$ -.-	\$ 35,000.00	\$ 10,000.00	\$ 45,000.00
Adiciones	\$ 55,838.57	15,863.63		71,702.26
Disposiciones		(12,050.00)		(12,050.00)
31 diciembre de 2011	\$ 55,838.57	\$ 38,813.63	\$ 10,000.00	\$ 104,652.26
Depreciación acumulada y deterioros de valor acumulados				
1 enero de 2011	\$ -.-	23,000.00	4,500.00	27,500.00
Depreciación del periodo	155.11	4,866.40	1,524.96	6,546.47
Deterioro del valor	-	1,057.19	-	1,057.19
Menos depreciación acumulada de los activos dispuestos	-	(8,448.47)	-	(8,448.47)
31 diciembre de 2011	\$ 155.11	20,475.12	6,024.96	26,655.19
Importe en libros				
31 diciembre de 2011	\$ 55,683.46	\$ 18,338.51	\$ 3,975.04	\$ 77,997.07

Durante el periodo correspondiente a diciembre 2011, debido a cambios tecnológicos en el equipo de producción se revisó el importe recuperable, lo que llevo al reconocimiento de un deterioro de valor por \$ 1,057.19.

El 16 de diciembre de 2011, la administración dispuso de un horno industrial cuyo valor en libros era de \$ 1,000.00 que genero una ganancia de capital de \$350.00.

Se obtuvo mediante arrendamiento financiero un horno nuevo el 5 de diciembre 2011, cuyo valor en libros es de \$ 8,803.69 (el costo incluye \$500.00 de instalación y \$500.00 de provisión por retiro y rehabilitación de emplazamiento) al 31 de diciembre de 2011, se adeuda al arrendador un monto de \$10,017.04 a la fecha se ha pagado solo la primera cuota mensual de un total de 36.

NOTA 6. OBLIGACIONES POR ARRENDAMIENTOS FINANCIEROS

La Empresa mantiene un horno industrial con una vida útil estimada de seis años en arrendamiento financiero a tres años. Los pagos mínimos futuros del arrendamiento son los siguientes:

	2011	2010
En un año	\$ 3,434.40	\$ -.-
Entre uno y tres años	6,582.64	-.-
	<hr/> \$ 10,017.04 <hr/>	<hr/> \$ -.- <hr/>

La obligación se clasifica así:

	2011	2010
Pasivo corriente	\$ 2,755.90	--
Pasivo no corriente	6,025.48	--
	<hr/> \$ 8,781.38 <hr/>	<hr/> \$ -- <hr/>