

INSTITUTO PACÍFICO

TODO SOBRE
EXISTENCIAS



Actualidad
Empresarial
REVISTA DE INVESTIGACIÓN Y NEGOCIOS

1.1 Definiciones y Características de las Existencias

La definición de existencias es:

Las existencias, también conocidas como inventarios, son activos:

- a. Poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación.
- b. En proceso de producción con destino a dicha venta; o
- c. En forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

En consecuencia, bajo esta denominación se incluyen todos los activos que son adquiridos para ser vendidos sin modificaciones (mercadería) o transformados (productos terminados); por lo tanto, puede darse el caso que el producto terminado de una industria se constituya como materia prima de otra industria.

Ejemplo:

Una plancha de acero puede ser el producto terminado de una siderúrgica, y la misma plancha, puede ser la materia prima de una fábrica de refrigeradoras.

Por consiguiente, la característica principal de las existencias es que el producto esté destinado para venta.

Este rubro también se le conoce como «bienes de cambio» y en la mayoría de empresas constituyen los activos corrientes más importantes por ser éstos generadores de los ingresos de las empresas.

Costos de Servicios

La NIC 2 –Existencias, también incluye como existencias al costo de producción de las prestadoras de servicios.

1.2 Las NIIF vs. las USGAAP Relacionadas con las Existencias

NIIF

En el Perú, a partir del año 1998, las Normas Internacionales de Contabilidad, hoy, Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), entraron en vigencia.

Relacionadas con las Existencias, en 1993 se emitió la NIC 2, la cual estuvo vigente hasta el 31 de diciembre del 2005, para luego dar paso a la NIC 2 (modificada) a partir del 1 de enero del 2006. Esta última introdujo algunos cambios, también llamados mejoras.

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un aspecto fundamental en la contabilización de las existencias es la determinación del costo unitario de cada bien o servicio con la finalidad de determinar el valor de las existencias en stock al cierre del ejercicio; así como permitir la determinación del costo de los productos vendidos. También da pautas sobre las fórmulas de costeo a utilizar.

Asimismo, la NIC 23 – Costos de Financiamiento establece un procedimiento alternativo al de reconocer como gasto los costos financieros. Este procedimiento consiste en capitalizar los costos por financiamiento que sean atribuibles a la producción de activos (inventarios) que necesitan largo período para estar en condiciones de ser vendidos; también llamados activos calificados.

USGAAP

El tratamiento contable establecido por las normas norteamericanas es muy similar al tratamiento seguido por las NIIF con la diferencia que en el caso de la capitalización de los costos de financiamiento es de carácter obligatorio cuando se trate de activos calificados.

Asimismo, se permite utilizar la fórmula de valuación de Últimas Entradas - Primeras Salidas (UEPS), fórmula prohibida para las NIIF. También existe una diferencia en el tratamiento de la provisión para desvalorización de existencias, ya que mientras las NIIF permite reversar, la USGAAP, lo prohíbe.

Las USGAAP que tratan sobre inventarios son:

ARB- 43 – Capítulo 4 – Variación de inventarios

FIN – 1 – Cambios contables relacionados con el costo del inventario.

1.3 Las Existencias en el Plan Contable General Revisado

El Plan Contable Revisado, vigente en el Perú, incluye en su clase 2, las siguientes cuentas relacionadas con las existencias

20 Mercaderías

21 Productos Terminados

22 Subproductos, desechos y desperdicios

23 Productos en proceso

- 24 Materias primas y auxiliares
- 25 Envases y embalajes
- 26 Suministros diversos
- 28 Existencias por recibir
- 29 Provisión por desvalorización de existencias

El contenido de cada una de las cuentas antes mencionadas son las siguientes:

20 Mercaderías

Agrupar las cuentas divisionarias que representan los bienes adquiridos por la empresa para ser destinados a la venta, sin someterlos a proceso de transformación.

21 Productos Terminados

Agrupar las cuentas divisionarias que representan los bienes fabricados por la empresa.

22 Subproductos, desechos y desperdicios

Agrupar las cuentas divisionarias que representan.

- a. Los productos accesorios obtenidos con la fabricación del producto principal de la producción y,
- b. los residuos de toda naturaleza, productos fabricados o semifabricados, impropios a una utilización o una salida normal.

23 Productos en proceso

Agrupar las cuentas divisionarias que representan los bienes que han llegado a su estado definitivo en el proceso productivo.

24 Materias primas y auxiliares

Agrupar las cuentas divisionarias que representan los productos en pasivos principales y auxiliares necesarias en el proceso de transformación para la obtención de los productos terminados o elaborados.

25 Envases y embalajes

Agrupar las cuentas divisionarias que representan bienes complementarios para la presentación y comercialización del producto.

26 Suministros diversos

Agrupar las cuentas divisionarias que representan bienes consumen e intervienen en el proceso de fabricación de los productos tratados o fabricados sin que integren ellos, tales como: combustibles, repuestos y otros.

28 Existencias por recibir

Agrupar las cuentas divisionarias que representan bienes, cuyo ingreso a los almacenes de la empresa aún no se ha realizado y que serán destinados para la fabricación de los productos, al consumo, mantenimiento de sus servicios, la venta cuando estén disponibles. El registro de estas existencias debe registrarse simultáneamente a la transformación de propiedad de bienes.

29 Provisión por desvalorización de existencias

Agrupar las cuentas divisionarias que acumulan las provisiones para cubrir la desvalorización.

Cuentas de Orden

Consignaciones recibidas:

Agrupar las cuentas divisionarias que representan las mercaderías recibidas, por lo cual la empresa tiene la responsabilidad de custodia.

Consignaciones entregadas:

Agrupar las cuentas divisionarias que representan los almacenes en los cuales se mantiene en existencias de propiedad de la compañía, bajo responsabilidad de un tercero que promueve su venta por cuenta de la empresa que se los encomendó.

Ubicación de las Existencias en los Estados Financieros

En el balance:

Normalmente, las existencias se esperan vender o consumir en el ciclo normal de los negocios (no mayor a un año), por lo que se incluye en la categoría de activo corriente.

Sin embargo, si existiera evidencia, que una parte significativa de dichos inventarios, que no existe grandes posibilidades de uso en el período corriente, sería conveniente reclasificarlos como no corriente. Ejemplo: ron en proceso de maceración o añejamiento que permanecerá en almacenes en períodos mayores a un año.

En el estado de ganancias y pérdidas:

Se presentará en el costo de ventas de los productos vendidos.

En las notas a los estados financieros:

Deberán incluirse en la nota de políticas contables aplicadas; por ejemplo en una fábrica de cemento, la notas serían las siguientes:

2. Principales principios y prácticas contables

(e) existencias:

Las existencias están valuadas al costo o al valor neto de realización, el menor. El valor neto de realización es el precio de venta en el curso normal del negocio, menos los costos para poner las existencias en condición de venta y los gastos de comercialización y distribución. El costo se determina sobre la base de un promedio ponderado, excepto en el caso de la existencia por recibir, las cuales se presentan al costo específico de adquisición. Para los productos en proceso y productos terminados, el costo incluye la distribución de los costos fijos y variables utilizados en su producción.

7. Existencias

A continuación, se presenta la composición del rubro:

| | 20X1 | 20X2 |
|---|----------------|----------------|
| | S/. (000) | S/. (000) |
| Productos terminados | 5 870 | 5 180 |
| Productos en proceso * | 60 950 | 58 545 |
| Materias primas y auxiliares ** | 29 863 | 25 243 |
| Envases y embalajes | 3 450 | 4 181 |
| Repuestos, materiales y suministros *** | 53 757 | 59 505 |
| Existencias por recibir | 3 905 | 2 800 |
| | <u>157 795</u> | <u>155 454</u> |

* Los productos en proceso incluyen clinker en producción y caliza extraída de las canteras de la compañía en espera de ingresar al proceso productivo.

** Las materias primas y auxiliares incluyen yeso, sílice, mineral de fierro y carbón, entre otros, que serán utilizados en el proceso productivo.

*** En opinión de la Gerencia de la Compañía, de acuerdo a la evaluación efectuada con la participación de las áreas operativas, no es necesario registrar una provisión por ciertos repuestos y materiales de lenta rotación, debido a que se espera que los mismos serán utilizados en el curso normal de las operaciones de la compañía.

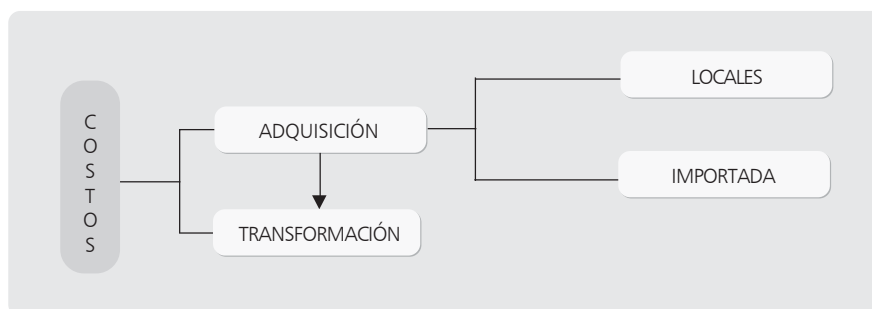
2.1 Adquisición y/o Fabricación

2.1.1. Elementos del Costo

Según la NIC 2; «El costo de inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación; así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales».

Clasificación de los Costos

Costos por:



La complejidad de los costos de los inventarios depende de la naturaleza y origen de los mismos, así pues, las compras locales son simples, porque normalmente están conformadas por la factura del proveedor local; en cambio, la de transformación obliga a establecer un sistema de distribución bien fundamentado de todos los componentes del costo de un producto fabricado.

2.1.2. Costos de Adquisición: Compras Locales

Comercialización de productos, adquiridos del mercado local, tal como lo mencionamos anteriormente. El costo estará conformado por el valor de la factura del proveedor, más fletes; en caso que esté a cargo del comprador, menos los descuentos en factura.

CASO N.º 1

Adquisiciones de Existencias - Compra Local

La «Compañía ABC» dedicada a la venta de equipos de cómputo ha adquirido 25 computadoras a S/. 2 000 cada una, de la empresa local XYZ.

¿Cómo registrar la compra?

| | |
|----------------------------|---------------|
| 25 equipos a S/. 2 000 c/u | S/. 50 000 |
| IGV 19% | 9 500 |
| Precio de compra | <u>59 500</u> |

CAP. II

Asientos Contables

| 1 | | Debe | Haber |
|-----|--|--------|--------|
| 60 | COMPRAS | 50 000 | |
| | 601 Mercaderías | | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | 9 500 | |
| | 4011 IGV por pagar | | |
| 42 | PROVEEDORES | | 59 500 |
| | 421 Facturas por pagar | | |
| x/x | <i>Por la compra de mercadería según Fac.: xx de la compañía XYZ</i> | | |
| 2 | | | |
| 20 | MERCADERÍAS | 50 000 | |
| | 201 Computadoras | | |
| 61 | VARIACIÓN DE EXISTENCIAS | | 50 000 |
| | 611 Variación de Mercaderías | | |
| | 421 Facturas por pagar | | |
| x/x | <i>Por el destino de las compras de mercadería</i> | | |

2.1.2.1 Costos de Adquisición: Compras del Exterior

El costo del inventario comprenderá el valor de compra, los aranceles de importación y otros aspectos (que no sean recuperables posteriormente), fletes, seguros, almacenamiento y otros directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los suministros o servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar al costo de adquisición.

CASO N.º 2**Adquisiciones de Existencias - Compras al Exterior**

La empresa «Mateito S.A.» ha importado dos materias primas para la fabricación de pintura marina, cuyo detalle es el siguiente:

| Materia Prima | Peso Kg | Valor FOB * | Valor S/. | % Peso | % Valor |
|---------------|---------|-------------|-----------|--------|---------|
| «A» | 7 000 | US\$ 14 000 | 44 800 | 70 % | 72 165 |
| «B» | 3 000 | US\$ 5 400 | 17 280 | 30 % | 27 835 |
| | 10 000 | US\$ 19 400 | 62 080 | 100 | 100 00 |

* FOB - ver explicación en el siguiente recuadro.

CAP. II

Los gastos incluidos para esta importación:

| | US\$ | T.C. | S/. | F.D |
|----------------------|-------|------|-----------|-----|
| Gastos bancarios | 194 | 3.21 | 622.74 | V |
| Fletes | 1 500 | 3.20 | 4,800 | P |
| Seguro | 388 | 3.20 | 1 241.60 | V |
| Almacenaje portuario | - | - | 929.06 | P |
| Aranceles | | | 6 227.40 | V |
| Ajuste de aduana | | | 1 308.20 | V |
| | | | 15 129.00 | |

F.D. = factor de distribución:

V. = Por valor

P = Por peso

S/. 9 399.94 - V

S/. 5 729.06 - P

En consecuencia, los gastos de importación a distribuir son:

| Materia Prima | Peso % | Importe ¹ S/. | Valor % | Importe ² S/. | Total ¹⁺² S/. |
|---------------|--------|--------------------------|---------|--------------------------|--------------------------|
| «A» | 70 | 4 010.34 | 72 165 | 6 783.46 | 10 793.80 |
| «B» | 30 | 1 718.72 | 27 835 | 2 616.48 | 4 335.20 |
| | | 5 729.06 | | 9 399.94 | 15 129.00 |

Por consiguiente, el valor total de las materias primas importadas es:

| Materia Prima | Valor FOB | Gastos de Importación | Costo Total | Peso | Costo Unitario |
|---------------|-----------|-----------------------|-------------|-------|----------------|
| | S/. | S/. | S/. | Kg. | S/. |
| «A» | 44 800 | 10 793.80 | 55 593.80 | 7 000 | 7 942 |
| «B» | 17 280 | 4 335.20 | 21 615.20 | 3 000 | 7 205 |
| | 62 080 | 15 129.00 | 77 209.00 | | |

PRINCIPALES TÉRMINOS USADOS EN NEGOCIOS INTERNACIONALES

La Cámara de Comercio Internacional ha establecido una serie de términos vinculados con esta actividad, los cuales son conocidos como INCOTERMS.

Entre los principales términos podemos considerar:

- **Franco a Bordo o FOB** (siglas en inglés: «*free on board*»)

Término con el que se indica que el vendedor ha cumplido con su obligación cuando la mercancía ha sido entregada en la borda del buque, en el puerto de embarque convenido.

Es el comprador quien debe asumir todos los gastos y riesgos a partir de ese momento.
- **Costo y flete o C&F** (siglas en inglés: «*cost and freight*»)

Término con el que se indica que el vendedor está obligado a pagar los gastos y flete necesarios para que la mercancía llegue a su puerto de destino. Entre sus obligaciones también se incluyen contratar el navío, proveer las mercancías de acuerdo con el contrato de venta, obtener la licencia de exportación y el seguro del transporte hasta el medio de transporte, tasas las operaciones relacionadas con la carga del buque y los derechos y todas de la mercancía hasta su embarque. El seguro o gastos adicionales corren a cargo del comprador. Este término sólo puede emplearse en el transporte marítimo o por vías de navegación interna.
- **Costo, seguro y flete o CIF** (siglas en inglés: «*cost, insurance and freight*»)

Con este término se indica que el vendedor tiene las mismas responsabilidades que bajo el costo y flete (C&F) descritas en el párrafo anterior y, además, la de conseguir y costear un seguro marítimo de cobertura de la mercancía para caso de pérdida o daño durante el transporte.

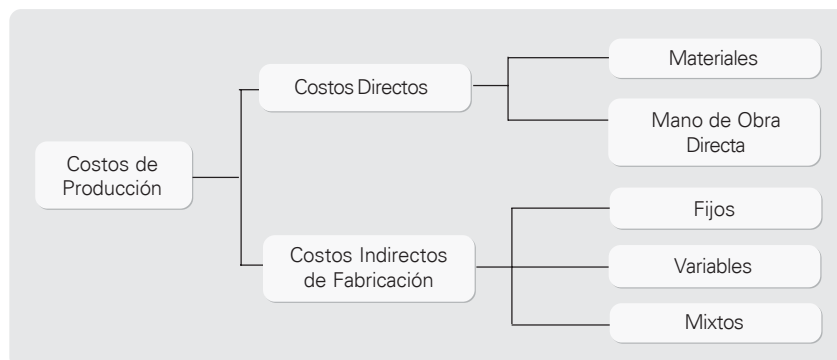
2.1.2.2 Costos de Transformación

En el proceso de fabricación se realiza un cambio de naturaleza de una serie de materiales con intervención de la mano del hombre, con la finalidad de obtener un producto final destinado para la venta.

Siendo una necesidad determinar el valor unitario de un producto terminado el cual podría estar formando parte de las existencias totales o determinando el costo de venta cuando se vendan dichos productos, es necesario establecer una «contabilidad de costos» por el cual técnicamente se van integrando los valores de los componentes del producto fabricado.

Un sistema eficiente de contabilidad de costos nos debe permitir actualizar el costo unitario del producto fabricado cada vez que exista una variación en el precio de los materiales o en la mano de obra.

Los elementos del costo de un producto terminado o en proceso corresponden a los costos directos y costos indirectos, tal como se presenta en el siguiente cuadro:



Normalmente, se distribuye este costo de producción entre el número de unidades producidas, con la finalidad de determinar el costo unitario de cada producto.

Materia Prima Directa: son los principales bienes que se utilizan en la fabricación, los cuales se transforman en productos terminados con intervención de la mano de obra y los gastos indirectos de fabricación. Este elemento de costo se utiliza en proporción directa al volumen de fabricación, lo cual significa que si aumenta la producción, también aumentará el uso de materia prima directa. Por ejemplo, en una industria metalmecánica que fabrica «carritos mineros», una materia prima directa son las planchas de acero, soldadura, compuertas, etc.

Mano de Obra Directa: es un elemento de costo que integra al costo del producto fabricado en un importe determinado, en función a la remuneración de cada trabajador y el tiempo insumido en el proceso, siempre que esté vinculado con la fabricación del producto. Ejemplo; siguiendo el caso mencionado en el párrafo anterior, el costo de la mano de obra de los obreros cortadores y soldadores.

Costo Indirecto de Fabricación: son todos aquellos elementos que son necesarios en un proceso productivo, pero que no se puede identificar directamente con la fabricación de un determinado producto, y que no necesariamente aumenta o disminuye en la misma proporción al volumen de unidades producidas. Estos costos indirectos de fabricación incluyen mano de obra indirecta, materiales indirectos y otros costos indirectos de transformación. Los costos indirectos de fabricación también pueden clasificarse como costos fijos, variables y mixtos.

CASO N.º 3

Costos de Transformación

La empresa «FabriPerú» inicia por primera vez la confección de manteles individuales para mesas de comedor. El material es de plástico reforzado. Dispone en el almacén de 500 unidades de materias primas por un valor de S/. 875.

FabriPerú compró 29 500 unidades a S/. 1.50 cada una más 19% de IG. Asimismo, contrata transporte de las citadas existencias por el importe de S/. 7,375 más 19% de IG.

Se transfiere a la producción 20 000 unidades. En el proceso productivo intervino 9 000 horas por concepto de Mano de Obra Directa a razón de S/. 1.20 cada hora. Asimismo, en el referido tiempo empleado se incurrió en Costo de Fabricación a razón de S/. 3.00 la hora, los cuales están conformados básicamente por servicios de terceros en un 85% y depreciación de máquinas en un 15%.

Debido a la cantidad de horas trabajadas en la Planta Industrial, sólo fue posible terminar 18 000 unidades que contienen materia prima, mano de obra y gastos de

fabricación; en tanto que, las restantes 2 000 unidades contienen materias primas y mano de obra en un 50%, las que ha de quedar en el inventario de productos en proceso.

Las 18 000 unidades, cuyo proceso ha culminado, son transferidas al almacén de productos terminados.

El inventario final de productos terminados está representado por 1 000 manteles individuales.

FabrilPerú vendió a restaurantes y hoteles los manteles individuales al contado el 60%; en tanto, que el 40% restante, esta pendiente de cobro. Cada mantel fue vendido en S/. 9.52 incluido el 19% de IGV.

¿Cuál es el proceso contable aplicable?

1. Compra de Materias Primas

- Adquisición de Material

CAP. II

| | |
|--------------------------------|------------------|
| 29 500 unidades a S/. 1.50 c/u | S/. 44 250.00 |
| IGV 19% | 8 407.50 |
| | <u>52 657.50</u> |

| 1 | | Debe | Haber |
|----|------------------------|------------------|------------------|
| 60 | COMPRAS | | |
| | 604 Materias Primas | 44 250.00 | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | | |
| | 4011 IGV por pagar | 8 407.50 | |
| 42 | PROVEEDORES | | |
| | 421 Facturas por pagar | | <u>52 657.50</u> |
| | | <u>52 657.50</u> | 52 657.50 |

- Transferencia del Costo

| 2 | | Debe | Haber |
|----|--------------------------|-----------|-----------|
| 28 | EXISTENCIAS POR RECIBIR | | |
| | 284 Materias Primas | 44 250.00 | |
| 61 | VARIACIÓN DE EXISTENCIAS | | |
| | 614 Materias Primas | | 44 250.00 |

- Cancelación de Obligación

| 3 | | Debe | Haber |
|----|------------------------|-----------|-----------|
| 42 | PROVEEDORES | | |
| | 421 Facturas por pagar | 52 657.50 | |
| 10 | CAJA Y BANCOS | | |
| | 104 Cuentas Corrientes | | 52 657.50 |

2. Servicio de Transporte

- Flete de Materia Prima

| | |
|------------|-----------------|
| Transporte | S/. 7 375.00 |
| IGV 19% | 1 401.25 |
| | <u>8 776.25</u> |

| 4 | | Debe | Haber |
|----|---------------------------------------|-----------------|-----------------|
| 60 | COMPRAS | | |
| | 609 Gastos Vinculados con las Compras | 7 375.00 | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | | |
| | 4011 IGV por pagar | 1 401.25 | |
| 42 | PROVEEDORES | | |
| | 421 Facturas por pagar | | 8 776.25 |
| | | <u>8 776.25</u> | <u>8 776.25</u> |

CAP. II

- Transferencia del Costo

| 5 | | Debe | Haber |
|----|--------------------------|----------|----------|
| 28 | EXISTENCIAS POR RECIBIR | | |
| | 284 Materias Primas | 7 375.00 | |
| 61 | VARIACIÓN DE EXISTENCIAS | | |
| | 614 Materias Primas | | 7 375.00 |

- Cancelación de Obligación

| 6 | | Debe | Haber |
|----|------------------------|----------|----------|
| 48 | PROVEEDORES | | |
| | 421 Facturas por Pagar | 8 776.25 | |
| 10 | CAJA Y BANCOS | | |
| | 104 Cuentas Corrientes | | 8 776.25 |

3. Ingreso al Almacén (29 500 unidades adquiridas)

| 7 | | Debe | Haber |
|----|--|--------|--------|
| 24 | MATERIAS PRIMAS | | |
| | 241 Plástico Reforzado | 51 625 | |
| 28 | EXISTENCIAS POR RECIBIR | | |
| | 284 Materias Primas (para saldar la cuenta) | | 51 625 |

4. Disponible para Producción (materias primas)

| | Unidades | S/. |
|--|---------------|------------------|
| Saldo Inicial | 500 | 875.00 |
| Compras | <u>29 500</u> | <u>51 625.00</u> |
| Disponible | 30 000 | 52 500.00 |
| Luego: S/. 52 500 : 30 000 unidades = S/. 1.75 c/u | | |

5. Transferencia a la Producción (20 000 unidades a S/. 1.75 c/u = S/. 35 000)

| 8 | | Debe | Haber |
|----|---|--------|--------|
| 61 | VARIACIÓN DE EXISTENCIAS | | |
| | 614 Materias Primas | 35 000 | |
| 24 | MATERIAS PRIMAS | | |
| | 241 Plástico Reforzado | | 35 000 |
| 9 | | | |
| 93 | COSTOS POR DISTRIBUIR | | |
| | 931 Materias Primas | 35 000 | |
| 79 | CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS | | |
| | 791 Cargas Imputables a Cuentas de Costos | | 35 000 |

CAP. II

6. Utilización de Materias Primas

| Unidades | Estado | S/. |
|--------------|---------------------------|--------------|
| 18 000 | Terminados a S/. 1.75 c/u | 31 500 |
| <u>2 000</u> | En Proceso a S/. 1.75 c/u | <u>3 500</u> |
| 20 000 | | 35 000 |

| 10 | | Debe | Haber |
|----|---------------------------------------|---------------|---------------|
| 94 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 941.1 Materias Primas -Prod. Termind. | 31 500 | |
| | 941.2 Materias Primas - Prod. Proc. | 3 500 | |
| 93 | COSTOS POR DISTRIBUIR | | |
| | 931 Materias Primas | <u>35 000</u> | <u>35 000</u> |

7. Remuneraciones por Mano de Obra (9 000 horas a S/. 1.20 c/u = S/. 10 800)

| Concepto | S/. |
|----------------------|---------------|
| Jornales | 10 485 |
| Seguridad Social | <u>315</u> |
| | 10 800 |
| Retenciones | <u>(945)</u> |
| Neto a Pagar: | 9 540 |

CAP. II

| 11 | | Debe | Haber |
|----|--|---------------|------------------------|
| 62 | CARGAS DE PERSONAL | | |
| | 622 Salarios | 10 485 | |
| | 627 Seguridad y Prev. Social | 315 | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | | |
| | 403 Contribución a Instituc. Públicas | | 1 260 |
| 41 | REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR | | |
| | 411 Remuneraciones por Pagar | <u>10 800</u> | <u>9 540</u> 10 800 |
| 12 | | | |
| 93 | COSTOS POR DISTRIBUIR | | |
| | 932 Mano de Obra | 10 800 | |
| 79 | CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS | | |
| | 791 Cargas Imputables a Cuentas de Costos | | 10 800 |

8. Utilización de Mano de Obra

| Unidades | Estado | S/. |
|--------------|---------------------|--------------|
| 18 000 | Terminados | 9 720 |
| <u>2 000</u> | En Proceso (al 50%) | <u>1 080</u> |
| 20 000 | | 10 800 |

| 13 | | Debe | Haber |
|----|-------------------------------------|---------------|-------------------------|
| 94 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 942.1 Mano de Obra - Prod. Termind. | 9 720 | |
| | 942.2 Mano de Obra - Prod. Proc. | 1 080 | |
| 93 | COSTOS POR DISTRIBUIR | | |
| | 932 Mano de Obra | <u>10 800</u> | <u>10 800</u> 10 800 |

9. Gastos de Fabricación (9 000 horas a S/. 3.00 c/u = S/. 27 000)

| Concepto | % | S/. |
|-----------------------|-----------|--------------|
| Servicios de Terceros | 85 | 22 950 |
| Deprec. Activo Fijo | <u>15</u> | <u>4 050</u> |
| | 100 | 27 000 |

| 14 | | Debe | Haber |
|----|---|------------------|------------------|
| 63 | SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS (Respectivas cuentas específicas) | 22 950.00 | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | | |
| | 4011 IGV por Pagar | 4 360.50 | |
| 42 | PROVEEDORES | | |
| | 421 Facturas por Pagar | <u>27 310.50</u> | <u>27 310.50</u> |
| 15 | | | |
| 68 | PROVISIONES DEL EJERCICIO | | |
| | 681 Deprec. Inmb., Maq. y Equipo | 4 050 | |
| 39 | DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN ACUMULADA | | |
| | 393 Depreciación Inmb., Maq. y Equipo | | 4 050 |
| 16 | | | |
| 93 | COSTOS POR DISTRIBUIR | | |
| | 933 Gastos de Fabricación | 27 000 | |
| 79 | CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS | | |
| | 791 Cargas Imputables a Cuentas de Costos | | 27 000 |

CAP. II

10. Utilización de Gastos de Fabricación

| Unidades | Estado | S/. |
|---------------|-------------------|---------------|
| 18 000 | Terminados (100%) | 27 000 |
| 2 000 | En Proceso (0 %) | - |
| <u>20 000</u> | | <u>27 000</u> |

| 17 | | Debe | Haber |
|----|---|--------|--------|
| 94 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 943.1 Gastos de Fabricación - Prod.Termd. | 27 000 | |
| 93 | COSTOS POR DISTRIBUIR | | |
| | 933 Gastos de Fabricación | | 27 000 |

CAP. II

11. Registro de Producción Terminada

| 18 | | Debe | Haber |
|----|---|---------------|---------------|
| 95 | PRODUCTOS TERMINADOS | | |
| | 951 Producto Manteles | 68 220 | |
| 94 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 941.1 Materias Primas -Product. Termd. | | 31 500 |
| | 942.1 Mano de Obra - Produc.Termd. | | 9 720 |
| | 943.1 Gastos de Fabricación - Prod.Termd. | | 27 000 |
| | | <u>68 220</u> | <u>68 220</u> |

12. Registro de Producción en Proceso

| 19 | | Debe | Haber |
|----|------------------------------------|--------------|--------------|
| 96 | PRODUCTOS EN PROCESO | | |
| | 961 Producto Manteles | 4 580 | |
| 94 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 941.2 Materias Primas -Prod. Proc. | | 3 500 |
| | 942.2 Mano de Obra - Prod. Proc. | | 1 080 |
| | | <u>4 580</u> | <u>4 580</u> |

13. Transferencia de Producción Terminada y en Proceso

| 20 | | Debe | Haber |
|----|---|---------------|---------------|
| 21 | PRODUCTOS TERMINADOS | | |
| | 212 Productos Manteles | 68 220 | |
| 23 | PRODUCTOS EN PROCESO | | |
| | 232 Productos Manteles | 4 580 | |
| 71 | PRODUCCIÓN ALMACENADA (o DESALMACENADA) | | |
| | 711 Variación Productos Terminados | | 68 220 |
| | 713 Variación Productos en Proceso | | 4 580 |
| | | <u>72 800</u> | <u>72 800</u> |

Proceso Productivo

Manteles Individuales de Plástico

- Materias Primas

| | | |
|-------------------------------------|--------------|-----------------|
| Inventario Inicial (500 Unds.) | | 875 |
| + Compras efectuadas (29 500 Unds.) | 44 250 | |
| + Gastos vinculados | <u>7 375</u> | <u>51 625</u> |
| Disponibles para la Producción: | | 52 500 |
| (-) Inventario Final (10 000 Unds.) | | <u>(17 500)</u> |
| Utilizada en Producción | | 35 000 |

- Costo de Producción

| | | |
|-------------------------|---------------|---------------|
| + Mano de Obra | 10 800 | |
| + Gastos de Fabricación | <u>27 000</u> | <u>37 800</u> |
| Costo de Producción | | 72 800 |

CAP. II

- Productos en Proceso

| | | |
|-------------------------------------|--|----------------|
| + Inventario Inicial | | -.- |
| (-) Inventario Final (2 000 Unds.) | | <u>(4 580)</u> |
| Costo de Producción Terminada | | 68 220 |

- Productos Terminados

| | | |
|--|--|----------------|
| + Inventario Inicial | | -.- |
| (-) Inventario Final (1 000 Unds.) | | <u>(3 790)</u> |
| Costo de Venta de Productos Terminados | | <u>64 430</u> |
| | | ===== |

14. Costos Unitarios de Producción (Total disponible)

| Cuenta | Unidades | Concepto | Valores | c/u |
|--------|----------|--------------|---------|------|
| 212 | 18 000 | Prod. Termd. | 68 220 | 3.79 |
| 232 | 2 000 | Prod. Proc. | 4 580 | 2.29 |

15. Venta de Productos Terminados (17 000 manteles a S/. 9.52 c/u incl. IGV = S/. 161 840)

| Concepto | c/u | Total |
|--------------------|------|----------------|
| Producto Terminado | 8.00 | 136 000 |
| IGV 19% | 1.52 | 25 840 |
| | | <u>161 840</u> |
| Costo de Venta | 3.79 | 64 430 |

CAP. II

| 21 | | Debe | Haber |
|----|--------------------------|----------------|----------------|
| 12 | CLIENTES | | |
| | 121 Facturas por Cobrar | 161 840 | |
| 70 | VENTAS | | |
| | 702 Productos Terminados | | 136 000 |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | | |
| | 4011 IGV por Pagar | | 25 840 |
| | | <u>161 840</u> | <u>161 840</u> |
| 22 | | | |
| 69 | COSTO DE VENTAS | | |
| | 692 Productos Terminados | 161 840 | |
| 21 | PRODUCTOS TERMINADOS | | |
| | 212 Producto Manteles | | 161 840 |

16. Ventas al Contado (60% de S/. 161 840 = S/. 97 104)

| 23 | | Debe | Haber |
|----|-------------------------|--------|--------|
| 10 | CAJA Y BANCOS | | |
| | 104 Cuentas Corrientes | 97 104 | |
| 12 | CLIENTES | | |
| | 121 Facturas por Cobrar | | 97 104 |

17. Saldos de Existencias (para el siguiente período mensual)

| Cuenta | Unidades | Existencias | S/. |
|--------|----------|------------------------------|---------------|
| 212 | 1 000 | Productos Terminados | 3 790 |
| 232 | 2 000 | Productos en Proceso | 4 580 |
| 241 | 10 000 | Materias Primas y Auxiliares | <u>17 500</u> |
| | | Balance General | <u>25 870</u> |

Notas

- a. Para el proceso contable se ha empleado el Método Monista, como alternativa se puede utilizar el Método Dualista.

- b. Las cuentas utilizadas en la Clase 9 de la Contabilidad Analítica son a título de ejemplo, en razón de no estar normada su nomenclatura por el Plan Contable General Revisado, serán creadas por la propia empresa de acuerdo a sus necesidades de registro y control de los costos fabriles.
- c. Al contabilizar los costos de los productos terminados y de los productos en proceso, la distribución correspondiente se efectuará en base a un elemento o factor distribuidor, como por ejemplo la hora de mano de obra.
- d. Las cuentas de la Clase 9 - Contabilidad Analítica, con motivo del cierre contable serán saldadas empleando como contrapartida la Cuenta 79 - Cargas Imputables a Cuentas de Costos.
- e. El costo de venta de los productos terminados (692) será regularizado a la culminación del ciclo económico, con su respectiva cuenta de variación (711).

2.1.3 Asignación del Costo Fijo

En un proceso de transformación o fabricación de un producto normalmente intervienen diferentes componentes de costo, tal como lo hemos descrito anteriormente. Uno de estos componentes es el costo indirecto fijo; los que se generan independientemente al volumen de producción, tales como: depreciación de la planta (edificios), mantenimiento, limpieza, administración de la planta, seguros, lubricantes, gerencia de planta, entre otros.

En el Perú, la práctica desarrollada es la de distribuir el costo fijo entre las unidades producidas, lo que ha generado en algunos casos, grandes distorsiones cuando ha existido una baja en el volumen de producción.

Por ejemplo:

Si una fábrica de calzados que tiene una producción normal anual de 100 000 pares de zapatos y un costo fijo por distribuir de 1 000 000 asignará en consecuencia, siguiendo esta práctica, la cantidad S/.10 por cada par que resulta de haber dividido S/. 1 000 000 entre 100 000 pares.

Si al siguiente mes, por razones de mercado, se decidió producir sólo 10 000 pares, de seguir la misma práctica, se le asignan a cada par de zapatos S/. 100.

La pregunta será ¿Qué costo fijo le asignaría si solo ha producido un par de zapatos? ¿1 000 000?

Al respecto, la NIC 2 -Existencias establece que los costos indirectos fijos serán asignados tomando en cuenta la producción normal de los medios de producción, para lo cual define, a la «capacidad normal» como la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios períodos o temporadas y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Por consiguiente, la cantidad de costo indirecto fijo asignado a cada uni-

dad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos fijos que por este tratamiento no son absorbidos por los costos de los productos fabricados, serán reconocidos como gastos del período en que han sido incurridos.

En consecuencia, si la empresa fabricante de calzados antes mencionada, aplica el criterio de la NIC 2, debería asignar a cada producto fabricado la cantidad de S/. 10.00, porque corresponde a la producción normal; y en el año de la disminución a 10 000 pares se asignaría S/. 100 000 (10 000 x 10) al costo de los productos fabricados, debiendo la diferencia de los costos fijos no absorbidos por la producción (S/. 90 000) registrarse como gastos del período y presentarse en el costo de los productos vendidos.

Producción mayor a lo normal:

En caso que la producción sea normalmente alta, si se mantiene el criterio, la distribución y el costo indirecto fijo entre las unidades producidas de manera que no se valoren las existencias por encima del costo.

CASO N.º 4

Asignación del Costo Fijo

«Industria Textil Campeones» confecciona y vende buzos juveniles. Su producción normal es 8 000 unidades mensuales; en tanto que su costo de producción fijo es S/.17 000 por mes.

En el mes de diciembre último, la producción de polos fue 6 000 unidades las cuales se encuentran en el almacén disponibles para la venta por un costo total de S/.100 200.

La empresa industrial por práctica contable –basado en el criterio tributario– el íntegro del costo de producción fijo lo aplicó a los buzos producidos en diciembre, empleando la Cuenta 21- Productos Terminados.

El resultado del ejercicio económico, antes de regularización del costo y deducciones de Ley es de S/. 100 000 y no existen diferencias permanentes.

¿Cuál es el efecto en los resultados del costo de producción fijo no absorbido por la producción normal?

- Asignación del Costo de Producción Fijo

$$\frac{\text{Costo de Producción Fijo}}{\text{N.º Unidades Producción Normal}} = \frac{\text{S/. 17 000}}{8 000 \text{ Unidades}} = \text{S/. 2.125 c/u}$$

$$\begin{array}{rcl} \text{Costo de Producción Fijo} & \times & \text{N.º Unidades} \\ \text{Fijo Unitario} & & \text{Producidas} \\ \hline \text{S/. 2.125 c/u} & & 6\,000 \text{ Un.} = \text{S/. 12\,750} \end{array}$$

- Costo no Absorbido por la Producción Normal (NIC 2)

| | |
|------------------------------------|-----------------|
| Total Costo de Producción Fijo | 17 000 |
| Costo de Producción Fijo Imputable | <u>(12 750)</u> |
| Aplicable a Resultados | 4 250 |

CAP. II

| X | | Debe | Haber |
|----|----------------------------------|-------|-------|
| 69 | COSTO DE VENTA | 4 250 | |
| | 211 Productos Terminados - Buzos | | 4 250 |

Nota:

De corresponder a ejercicios anteriores, el cargo será a Resultados Acumulados (NIC 8).

- **Incidencia en Resultados (Producción de 6 000 Unidades)**

Criterio Tributario

$$\text{S/. 100 200} \div 6\,000 \text{ Unidades} = \text{S/. 16 700 c/u}$$

Criterio Financiero (S/. 100 200 - S/. 4 250)

$$\text{S/. 95 950} \div 6\,000 \text{ Unidades} = \text{S/. 15 992 c/u}$$

- **Incidencia Tributaria (NIC 12)**

| Rubro del Balance | Base Contable | Base Tributaria | Diferencia Temporal |
|--|---------------|-----------------|---------------------|
| Existencias | 95 950 | 100 200 | 4 250 |
| Operaciones Diferidas | | | |
| Participación de Trabajadores Diferidas, 10% | | | <u>(425)</u> |
| Impuesto a la Renta Diferido, 30% | | | 3 825 |
| | | | (1 148) |

- **Deducciones de Ley**

| | Contable | Tributaria |
|---|---------------|-----------------|
| Utilidad Obtenida | 100 000 | 100 000 |
| (-) Costo de Producción Fijo Imputable a Resultados | (4 250) | |
| Utilidad Contable | <u>95 750</u> | <u>100 000</u> |
| Participación de trabajadores, 10% | (9 575) | <u>(10 000)</u> |
| | <u>86 175</u> | <u>90 000</u> |
| Impuesto a la Renta, 30% | (25 852) | (27 000) |

- **Contabilización de Deducciones**

| X | | Debe | Haber |
|----|--|---------------|---------------|
| 86 | DISTRIBUCIÓN LEGAL DE LA RENTA NETA | | |
| | 861 Participación de Trabajadores | 9 575 | |
| 88 | IMPUESTO A LA RENTA | | |
| | 881 Impuesto a la Renta | 25 852 | |
| 38 | CARGAS DIFERIDAS | | |
| | 386 Participación Trabajadores Diferida | 425 | |
| | 387 Impuesto a la Renta Diferido (cuentas sugeridas) | 1 148 | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | | |
| | 4017 Impuesto a la Renta por Pagar | | 27 000 |
| 41 | REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES | | |
| | 413 Participaciones por Pagar | | 10 000 |
| | | <u>37 000</u> | <u>37 000</u> |

Nota:

- En aplicación de la NIC 2 - Existencias, los costos de producción fijo se asignan en función a las unidades de la producción normal, el diferencial será aplicado a resultados.
- Las deducciones de la utilidad registradas en las Cuentas 861 y 881 han sido calculadas según el criterio financiero; emanado de la NIC 12 - Impuesto a la Renta; en tanto que las obligaciones por los citados conceptos registradas en las Cuentas 4017 y 413 se basan en el criterio tributario sustentado en las normas que regulan el Impuesto a la Renta.
- Para aplicar la NIC 12 - Impuesto a la Renta, se sugiere el uso de las Cuentas 386 y 387.

CASO N.º 5

Asignación del Costo Fijo

La empresa industrial «Cervecería Lima» produce una sola bebida denominada Super Chela.

En el mes de octubre, la fábrica utilizó tan sólo el 80% de su capacidad instalada, significando estar por debajo de la que habitualmente emplea durante el año.

En el citado mes tuvo un costo de producción de S/. 100 000 conformado por los costos variables y costos fijos siguientes:

| | | |
|--------------------------------------|--------------|----------------|
| Costo de Producción Variables | | |
| Materias Primas | 38 700 | |
| Suministros Diversos | 5 200 | |
| Mano de Obra Directa | 1 6300 | |
| Depreciación Activo Fijo | 3 700 | |
| Otros Gastos Indirectos Variables | 3 100 | 67 000 |
| Costo de Producción Fijos | | |
| Mano de Obra Indirecta Fija | 16200 | |
| Depreciación Activo Fijo | 11 300 | |
| Otros Gastos Indirectos fijos | <u>5 500</u> | <u>33 000</u> |
| Total Costo de Producción | | 100 000 |

CAP. II

Al término del mes no se tiene saldos de productos en proceso. La Cuenta - Costo de Fabricación incluye los otros costos de producción del período ascendente a S/.56 100, según Anexo 1:

**ANEXO 1
Costos de Fabricación**

| Concepto | S/. |
|-----------------------------------|---------------|
| - Mano de Obra | 32 500 |
| - Depreciación Activo Fijo | 15 000 |
| - Otros Gastos Indirectos | <u>8 600</u> |
| Total Costo de Fabricación | 56 100 |

Se solicita:

- Determinar los costos fijos imputables a la producción.
- Registro contable necesario por costos incurridos.

- Prorrateo de Costos de Producción Fijos

| | % | S/. |
|--|------------|---------------|
| Costos de Producción Fijos (Imputable a Costos Variables) Capacidad Ociosa | 80 | 26 400 |
| (Aplicable a Resultados) | <u>20</u> | <u>6 600</u> |
| Total Costos de Producción Fijos: | 100 | 33 000 |

- **Costos Variables del Período**

| | |
|--|---------------|
| Costos de Producción Variables | 67 000 |
| Costos de Producción Fijos, Imputables | <u>26 400</u> |
| Total Costos de Producción del Período | 93 400 |

- **Contabilización**

| 1 | | Debe | Haber |
|-----|------------------------|----------------|--------------------------|
| 231 | Productos en Proceso | 93 400 | |
| 241 | Materias Primas | | 38 700 |
| 261 | Suministros Diversos | | 5 200 |
| 69 | (Costo de Ventas) | 6 600 | |
| 69 | (Costo de Fabricación) | <u>100 000</u> | <u>56 100</u> 100 000 |
| 2 | | | |
| 211 | Productos Terminados | 93 400 | |
| 231 | Productos en Proceso | | 93 400 |

CAP. II

2.1.4 Fórmulas de Costeo

Si los productos a fabricar son únicos o responden a características específicas lo recomendable será que se implemente un sistema de costos específicos o también llamados **ÓRDENES DE TRABAJO**, en cambio si los productos fabricados son similares o producidos en serie se deberá implementar un sistema de costos por proceso, para lo cual se aplicará el método Primeras Entradas, Primeras Salidas(**PEPS**) o Costo Promedio Ponderado.

Costo por órdenes de trabajo o identificación específica

Normalmente, el producto se fábrica de acuerdo a los requerimientos del cliente y, por lo tanto, el consumo de materiales como de mano de obra es diferente o único al solicitado por otro cliente. También se puede dar en cierto tipo de industrias que su fabricación se efectúan por cantidades específicas.

En una orden de trabajo se van acumulando los elementos del costo de materia prima, mano de obra y gastos de planificación:

- Los materiales se van acumulando conforme se van utilizando, mediante los reportes de salidas de almacén.
- La mano de obra se va acumulando en función de las horas utilizadas por los trabajadores, por el factor horas/hombre previamente calculado, teniendo en cuenta el número de horas vendibles en el año, las remuneraciones y beneficios sociales ganados en el año.

- Los gastos indirectos generalmente se aplican a las órdenes de trabajo específicas en proporción, ya sea a la mano de obra directa o materia prima directa o ambos.

Para que un sistema de costos por órdenes de trabajo sea eficiente, éstas deberían registrar las órdenes separada y debidamente numeradas, con la finalidad que el consumo de materiales, mano de obra y gastos de fabricación puedan ser asignados cuando se le relacionen.

CASO N.º 6

Costos por Orden de Trabajo

CAP. II

La compañía «El Pingüino S.A.C.» es una empresa metalmecánica dedicada a producir bienes para empresas mineras de acuerdo a los requerimientos del cliente, por lo que llevan un sistema de costos por órdenes de trabajo. Con fecha 19 de octubre del 20X6, la compañía «Santa Lucía» le hizo un pedido al «Pingüino S.A.C.» que le construyera cuatro (4) carritos mineros con características especiales, por un precio total de 30 000 Nuevos Soles. La compañía «Santa Lucía» solicita que se entreguen los carritos terminados el 15 de noviembre del 20X6.

Para llevar a cabo esta orden de trabajo, la compañía «El Pingüino» le asigna la orden de trabajo número 18.

| Requerimiento de Material | S/. |
|--|--------|
| Materia Prima Directa | |
| 10 planchas de acero a razón de S/. 400 c/u | 4 000 |
| Materiales Indirectos Variables | |
| Soldadura (4 paquetes a S/. 200) | 800 |
| Ruedas (24 unidades a S/. 100 c/u) | 2 400 |
| Cojinetes (360 unidades a S/. 8 c/u) | 2 880 |
| Empaquetaduras (24 unidades a S/. 100 c/u) | 240 |
| | 10 320 |
| Mano de Obra Directa | |
| Remuneración de los trabajadores (planillas del 19 de octubre al 14 de noviembre) con labores utilizadas en la orden de trabajo N.º 18 | |
| 2 trabajadores trabajan 160 horas cada uno a razón de 20 Nuevos Soles la hora | 6 400 |
| Costos indirectos de fabricación | |
| La compañía «El Pingüino S.A.C.» tiene como política cargar todos los costos indirectos reales (supervisión, depreciación, energía eléctrica, mantenimiento de equipos, etc.) a una cuenta de «costos por distribuir». Esta cuenta es abonada con los cargos a las órdenes de trabajo, por lo tanto, al término del ejercicio debe quedar en cero. | |
| Los costos indirectos aplicados se estiman a razón del 80% de la mano de obra directa. En este caso sería 80% de S/. 6 400, es decir, S/. 5 120.50 | |
| La orden de trabajo fue terminada el 14 de noviembre del 20X6 y llevada al almacén para su entrega al cliente el 15 de noviembre del 20X6. Todos estos costos deben controlarse en un formato que enseguida presentamos: | |

ORDEN DE TRABAJO N.º 18

| | |
|---|----------------------------|
| Cliente: compañía «Santa Lucía S.A.C.» | Fecha de pedido: 19-10-X6 |
| Producto: Carritos mineros (según planos) | Fecha de inicio: 19-10-X6 |
| Cantidad: 4 (cuatro) unidades | Fecha de entrega: 15-11-X6 |
| Observaciones: | Fecha de término: 14-11-X6 |

CAP. II

MATERIALES

| Fecha | Concepto | Costo Unitario S/. | Valor Total S/. |
|-------------------------|--------------------------|--------------------|-----------------|
| 19-10-X6 | 4 planchas de acero | 400 | 1 600 |
| 19-10-X6 | 2 paquetes de soldaduras | 200 | 400 |
| 26-10-X6 | 3 planchas de acero | 400 | 1 200 |
| 03-11-X6 | 3 planchas de acero | 400 | 1 200 |
| 04-11-X6 | 2 paquetes de soldaduras | 200 | 400 |
| 08-11-X6 | 24 ruedas | 100 | 2 400 |
| 10-11-X6 | 360 cojinetes | 8 | 2 880 |
| 12-11-X6 | 24 empaquetaduras | 10 | 240 |
| TOTAL MATERIALES | | | 10 320 |

MANO DE OBRA

| Fecha | Concepto | Costo Unitario S/. | Valor Total S/. |
|---------------------------|---------------------|--------------------|-----------------|
| 26-10-X6 | Planilla (80 horas) | 20 | 1 600 |
| 03-11-X6 | Planilla (80 horas) | 20 | 1 600 |
| 10-11-X6 | Planilla (80 horas) | 20 | 1 600 |
| 14-11-X6 | Planilla (80 horas) | 20 | 1 600 |
| TOTAL MANO DE OBRA | | | 6 400 |

COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN

| Fecha | Concepto | Costo Unitario S/. | Valor Total S/. |
|---|--------------------------------------|--------------------|-----------------|
| 14-11-X6 | 80% costo de mano de obra (S/ 6 400) | | 5 120 |
| TOTAL GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN | | | 5 120 |
| TOTAL GENERAL | | | 21 840 |

| | |
|-----------------|----------|
| Valor de Venta: | 30 000 |
| Costo: | (21 840) |
| Utilidad Bruta: | 8 160 |

Fórmula de las Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS) o (FIFO, por sus siglas en inglés)

Esta fórmula plantea que en caso de venta, los primeros artículos adquiridos o producidos serán los primeros en ser vendidos y por consiguiente, los que quedan como inventario al cierre del ejercicio fueron adquiridos últimamente.

La empresa utiliza la misma fórmula de costos para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares.

Fórmula del Promedio Ponderado

Bajo esta fórmula, el costo de cada artículo se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares en existencia al inicio del período del costo de los producidos o adquiridos durante el período (diario, mensual o anual). En caso de que el promedio de costo se obtenga después de cada momento (entrada o salida) de existencias a esta fórmula, se le llamará Promedio Móvil.

CAP. II

CASO N.º 7

Primeras Entradas Primeras Salidas

Empresa «Telefonsa» dedicada a la comercialización de teléfonos celulares, durante el mes de enero del presente ejercicio económico adquirió y contabilizó los citados bienes en la Cuenta Específica 201- Celulares, de la Cuenta Principal 20 - Mercaderías, mostrando el movimiento de entradas siguiente :

Cuenta 201 - Celulares

| Fecha | Concepto | Unidades | Unitario | Costo Total | Costo |
|-------|---------------|----------|----------|-------------|-------|
| 01-01 | Saldo Inicial | 10 | 40 | 400 | |
| 06-01 | Compra 1 | 28 | 45 | 1 260 | |
| 10-01 | Compra 2 | 35 | 42 | 1 470 | |
| 18-01 | Compra 3 | 20 | 35 | 700 | |

Durante el mes de febrero, se efectuaron ventas de los citados bienes, cuyo consumo fue mediante el método de PEPS referido por la NIC 2 - Existencias, según el detalle siguiente

Salida de Mercaderías Vendidas (6 Feb.: 42 Celulares)

| Fecha | Concepto | Celulares | Unidades | Costo Unitario | Costo Total |
|-------|---------------|-----------|----------|----------------|-------------|
| 01-01 | Saldo Inicial | | 10 | 40 | 400 |
| 06-01 | Compra 1 | | 28 | 45 | 1 260 |
| 10-01 | Compra 2 | | 4 | 42 | 168 |
| | | | 42 | | 1 828 |

| 1 | | Debe | Haber |
|----|-----------------|-------|-------|
| 69 | COSTO DE VENTAS | | |
| | 691 Mercaderías | 1 828 | |
| 20 | MERCADERÍAS | | |
| | 201 Celulares | | 1 828 |

Salida de Mercaderías Vendidas (14 Feb.: 20 Celulares)

| Fecha | Concepto | Celulares | Unidades | Costo Unitario | Costo Total |
|-------|----------|-----------|----------|----------------|-------------|
| 10-01 | Compra 2 | | 20 | 42 | 840 |

CAP. II

| 2 | | Debe | Haber |
|----|-----------------|------|-------|
| 69 | COSTO DE VENTAS | | |
| | 691 Mercaderías | 840 | |
| 20 | MERCADERÍAS | | |
| | 201 Celulares | | 840 |

Salida de Mercaderías Vendidas (20 Feb.: 15 Celulares)

| Fecha | Concepto | Celulares | Unidades | Costo Unitario | Costo Total |
|-------|----------|-----------|-----------|----------------|-------------|
| 10-01 | Compra 2 | | 11 | 42 | 462 |
| 18-01 | Compra 3 | | 4 | 35 | 140 |
| | | | <u>15</u> | | <u>602</u> |

| 3 | | Debe | Haber |
|----|-----------------|------|-------|
| 69 | COSTO DE VENTAS | | |
| | 691 Mercaderías | 602 | |
| 20 | MERCADERÍAS | | |
| | 201 Celulares | | 602 |

Salida de Mercaderías Vendidas (28 Feb.: 13 Celulares)

| Fecha | Concepto | Celulares | Unidades | Costo Unitario | Costo Total |
|-------|----------|-----------|----------|----------------|-------------|
| 18-01 | Compra 3 | | 13 | 35 | 455 |

| 4 | | Debe | Haber |
|----|-----------------|------|-------|
| 69 | COSTO DE VENTAS | | |
| | 691 Mercaderías | 455 | |
| 20 | MERCADERÍAS | | |
| | 201 Celulares | | 455 |

- **Saldo final (28 Feb.)**

| Unidades | c/u | Valores | |
|----------------------------|-------------|---------|----------------|
| Saldo Inicial : | 10 | 40 | 400 |
| Compras (Enero) | <u>98</u> | varios | <u>4 000</u> |
| Existencia 31-01 | 108 | | 4 400 |
| (-) Costo de Ventas (Feb). | <u>(90)</u> | varios | <u>(3 725)</u> |
| Saldo Final: 28-02 | <u>18</u> | | <u>675</u> |

- **Composición de Saldo Final** (comprenden a las últimas compras)

| | | | |
|----------|-----------|----|------------|
| Compra 3 | 3 | 35 | 105 |
| Compra 4 | <u>15</u> | 38 | <u>570</u> |
| | <u>18</u> | | <u>675</u> |

CAP. II

CASO N.º 8

Promedio Ponderado

Con la misma información de la empresa «Telefonsa», del caso anterior, aplicar para el movimiento de mercaderías el Método de Costo de Promedio Ponderado señalado en la NIC 2 - Existencias.

Asimismo, comparar el efecto de los tres métodos en la Utilidad Bruta, asumiendo que las calculadoras fueron vendidas a S/. 50 cada una.

| | Unidades | Valores |
|-------------------|-----------|--------------|
| Saldo inicial | 10 | 400 |
| Compras en el mes | <u>98</u> | <u>4 000</u> |
| Total disponible | 108 | 4 400 |

$$\text{Costo unitario: } \frac{\text{Total Valores}}{\text{Total Unidades}} = \frac{4\,400}{108} = \text{S/. } 40.741 \text{ c/u}$$

- **Salida de Mercaderías Vendidas (6 Feb)**

(42 Celulares a S/. 40.741 c/u)

| 1 | | Debe | Haber |
|----|-----------------|-------|-------|
| 69 | COSTO DE VENTAS | | |
| | 691 Mercaderías | 1 711 | |
| 20 | MERCADERÍAS | | |
| | 201 Celulares | | 1 711 |

- **Salida de Mercaderías Vendidas (14 Feb.)**

(20 Celulares a S/. 40.741 c/u)

| 2 | | Debe | Haber |
|----|-----------------|------|-------|
| 69 | COSTO DE VENTAS | | |
| | 691 Mercaderías | 815 | |
| 20 | MERCADERÍAS | | |
| | 201 Celulares | | 815 |

- **Salida de Mercaderías Vendidas (20 Feb.)**

(15 Celulares a S/. 40.741 c/u)

| 3 | | Debe | Haber |
|----|-----------------|------|-------|
| 69 | COSTO DE VENTAS | | |
| | 691 Mercaderías | 611 | |
| 20 | MERCADERÍAS | | |
| | 201 Celulares | | 611 |

- **Salida de Mercaderías Vendidas (28 Feb.)**

(13 Celulares a S/. 40.741 c/u)

| 4 | | Debe | Haber |
|----|-----------------|------|-------|
| 69 | COSTO DE VENTAS | | |
| | 691 Mercaderías | 530 | |
| 20 | MERCADERÍAS | | |
| | 201 Celulares | | 530 |

- **Saldo Final (28 Feb.)**

| Unidades | c/u | Valores | |
|---------------------|------|---------|----------|
| Saldo Inicial | 10 | 40 | 400 |
| Compras | 98 | | 4 000 |
| | 108 | 40.741 | 4 400 |
| (-) Costo de Ventas | (90) | 40.741 | (3 667) |
| Saldo Final | 18 | 40.741 | 733 |

- **Comparación de Métodos**

| Método | Existencia Final | Costo de Ventas |
|----------------------|------------------|-----------------|
| | (18 celulares) | (90 celulares) |
| - PEPS | 675 | 3 725 |
| - Promedio Ponderado | 733 | 3 667 |

- Incidencia en la Utilidad Bruta

| | PEPS | Promed. Pronder. |
|------------------------------------|---------|------------------|
| Ventas (90 Celulares a S/. 50 c/u) | 4 500 | 4 500 |
| Costo de Ventas | (3 725) | (3 667) |
| Utilidad Bruta | 775 | 833 |

CASO N.º 9

Primeras Salidas - PEPS (Fabricante)

La empresa «Acumuladores S.A.C. - ASAC» fabricante de baterías para ómnibus, al iniciar el ejercicio económico disponía en el almacén de cincuenta unidades al costo de S/. 100 cada una. Al mes siguiente, producción entrega doscientas baterías al costo de S/. 120 cada una.

Durante el año se logra vender doscientas treinta baterías «ASAC», para el movimiento de baterías aplica el método PEPS, Primeras Entradas, Primeras Salidas en concordancia con lo señalado por la NIC 2- Existencias.

Al cierre del ciclo contable se precisa determinar la variación de productos terminados de baterías «ASAC».

Ingreso al Almacén

(nueva producción al costo)

200 baterías a S/. 120 c/u = S/. 24 000

| 1 | | Debe | Haber |
|----|---|--------|--------|
| 21 | PRODUCTOS TERMINADOS | | |
| | 211.1 Baterías Omnibuses | 24 000 | |
| 71 | PRODUCCIÓN ALMACENADA (O DESALMACENADA) | | |
| | 711 Variación de Productos Terminados | | 24 000 |

Costo de Venta de Baterías

(Método PEPS)

La salida de las existencias se efectuará en función de la fecha de ingreso al almacén, por consiguiente primero se dará salida a la existencia inicial y luego parte de la producción del año.

| Concepto | c/u | S/. |
|----------|---------|--------|
| 50 | S/. 100 | 5 000 |
| 180 | 120 | 21 600 |
| 230 | | 26 600 |

| 2 | | Debe | Haber |
|----|--------------------------|--------|--------|
| 69 | COSTO DE VENTAS | | |
| | 692 Productos Terminados | 26 600 | |
| 21 | PRODUCTOS TERMINADOS | | |
| | 211.1 Baterías Omnibuses | | 26 600 |

Regularización del Consumo

(al cierre del ejercicio)

| 3 | | Debe | Haber |
|----|--|--------|--------|
| 71 | PRODUCCIÓN ALMACENADA (o DESALMACENADA) | | |
| | 711 Variación de Productos Terminados | 26 600 | |
| 69 | COSTO DE VENTAS | | |
| | 692 Productos Terminados (para saldar la cuenta) | | 26 600 |

CAP. II

Determinación de la Variación

(Cuenta 21 - Productos Terminados)

| | Unidades | S/. | c/u |
|--------------------------|--------------|-----------------|-----|
| Saldo Inicial | 50 | 5 000 | 100 |
| Producción al año | <u>200</u> | <u>24 000</u> | 120 |
| Disponible para la venta | 250 | 29 000 | |
| Ventas al año | <u>(230)</u> | <u>(26 600)</u> | |
| Saldo Final | 20 | 2 400 | 120 |
| De donde : | | | |
| Saldo Final | 20 | 2 400 | |
| Saldo Inicial | <u>(50)</u> | <u>(5 000)</u> | |
| Variación Negativa | (30) | (2 600) | |

Luego, en la Cuenta 711 se tiene:

| | Unidades | S/. | Variación |
|---|------------|---------------|-------------|
| Producción | (200) | (24 000) | (Acreedora) |
| Ventas | <u>230</u> | <u>26 600</u> | Deudora |
| Variación Negativa : (Desalmacenamiento) | (30) | (11 980) | Deudora |

Transferencia de la Variación Negativa

(al cierre del ejercicio)

| 4 | | Debe | Haber |
|----|---|-------|-------|
| 81 | PRODUCCIÓN DEL EJERCICIO | | |
| | 811 Producción del Ejercicio | 2 600 | |
| 71 | PRODUCCIÓN ALMACENADA (O DESALMACENADA) | | |
| | 711 Variación de Productos Terminados (para saldar la cuenta) | | 2 600 |

Notas

- La cuenta toma la denominación de producción desalmacenada por resultar el saldo deudor, esto es, al cierre del año los almacenes han disminuido sus stocks de baterías.
- La empresa al producir en el año, 200 baterías y tener que atender la demanda de 230 baterías, se vio en la necesidad de recurrir a su stock inicial para completar lo solicitado, generando una variación deudora o negativa de productos terminados; lo que a su vez incidirá en la producción del ejercicio que será expuesta en el Estado de Ganancias y Pérdidas por naturaleza.

CASO N.º 10**Costo Promedio Móvil (PM)**

CAP. II

Artículo XYZ

| | Cantidades | | | Importes | | | |
|--------------|------------|---------|-------|----------|---------|-------|------|
| | Entradas | Salidas | Saldo | Entradas | Salidas | Saldo | (PM) |
| Inv. inicial | | | 10 | | | 1 000 | 100 |
| Compra | 5 | | 15 | 650 | | 1 650 | 110 |
| Venta | | 8 | 7 | | 880 | 750 | 110 |
| Compra | 13 | | 20 | 1 530 | | 2 300 | 115 |
| Venta | | 10 | 10 | | 1 150 | | 115 |
| Compra | 10 | | 20 | 1 250 | | 2 400 | 120 |

Bajo este método, el inventario final se costea al último costo promedio por unidad calculada para el período.

Sistemas de Medición de Costos

Se puede utilizar el método del costo estándar o el método de venta al detalle para determinar el costo de los inventarios, siempre que su aplicación se aproxime al costo.

Método del Costo Estándar

Este método establece una predeterminación del costo técnicamente partiendo del consumo eficiente de materia prima y mano de obra en uso normal de su capacidad instalada.

El establecimiento de costos estándares proporciona metas a alcanzar y además permite bases de comparación con los costos reales con la finalidad de medir la ejecución y corregir ineficiencias.

Los estándares de materiales directos y mano de obra se dividen en:

- Estándares de precio
- Estándares de eficiencia

La razón por la que puede variar un costo predeterminado como en el caso de costo estándar, es que se produzca una variación con los costos reales en el precio o en valor de la mano de obra o materiales por una variación en la cantidad de materiales utilizados u horas de trabajo insumidas.

Los beneficios que trae este sistema de costos es que el esfuerzo de control de los costos por parte de la gerencia, se encuentra en determinar el origen de las variaciones.

Por ejemplo:

Si una empresa estableció que para producir el producto «a» de acuerdo a su costo estándar de mano de obra debe ser S/. 8 400 y al confrontarlo con el costo real, éste llega a S/. 10 200, lo cual origina una diferencia de S/. 1 800 que equivale al 21.4%.

Si el origen de esta variación se dio porque hubo un aumento de remuneraciones de los trabajadores podemos considerar que está justificada y deberíamos modificar el estándar preestablecido.

En cambio, si esa variación se produjo por haber desarrollado las tareas en horas extras que son horas «más caras», debido a la urgencia de parte de los clientes de recibir el producto, en este caso, debería haberse negociado con el cliente para que el pago extra lo asuma él, y en caso de ser retrasos generados por la compañía, éstos no deberían formar parte del costo y, adicionalmente, dictar las medidas administrativas pertinentes que eviten que se vuelva a repetir, por consiguiente, esta variación no modifica el costo estándar preestablecido.

De la misma manera, se aplicará para contabilizar la diferencia del costo estándar de materiales, modificando el costo estándar cuando la variación en el precio esté justificada y llevar a gasto los excesos de los consumos de materiales con relación a los costos estándar.

Algunas empresas establecen que las diferencias menores al 5% sobre o bajo el estándar la investigue el gerente de planta, 10% la gerencia general y mayor al 10% la investigue el directorio.

Los costos estándar de costos indirectos de fabricación son determinados de forma similar a los estándares de mano de obra directa y materiales directos, con la diferencia en que los costos indirectos de fabricación se dividen en costos variables y fijos, y cuyo total será dividido entre el nivel estimado de producción a la capacidad normal o entre el número de horas de mano de obra directa.

Finalmente, las variaciones se incluyen en el estado de ganancias y pérdidas en una de las siguientes formas:

- a. En una partida separada como deducción (si es desfavorable) o como una adición (si es favorable),
- b. Se pueden ajustar directamente al costo de los productos vendidos; y,
- c. El monto de cada variación se puede prorratear entre el costo de los artículos vendidos, el inventario de materiales, el inventario de productos en proceso y de productos terminados.

CASO N.º 11

Costos Standard

La empresa Industrias Alexandra, fabricante del producto único «Dorada», empleando el método de costos *standard* tiene determinada por unidad los componentes siguientes:

**Producto «Dorada»
Costo standard unitario**

| Componentes | S/. |
|---|--------------|
| - Materias primas : 100 gr. | 5.00 |
| - Mano de obra : 2 horas, a S/. 4.00 por hora | 8.00 |
| - Gastos de fabricación : S/. 1.60 por hora de mano de obra | 3.20 |
| Costo standard unitario | 16.20 |

Asimismo, se ha programado la producción de un mes ascendente a 20 mil unidades del producto «Dorada» por los componentes y valores siguientes:

**Producto «Dorada»
Costo standard total para la producción de un mes**

CAP. II

| Componentes | S/. |
|--|----------------|
| Materias primas: 2 000 kgr., a S/. 5.00 los 100 gr. | 100 000 |
| - Mano de obra: 40 000 horas-obrero a S/. 4.00 por hora | 160 000 |
| - Gastos de fabricación : 40 000 horas-obrero, a S/. 1.60 por hora | 64 000 |
| Costo standard unitario | 324 000 |

En tanto que las operaciones del mes han sido las siguientes :

1. Compra de materias primas:
2 500 kgs., a S/. 52 c/u más 19% IGV.
2. Materias primas utilizadas:
 - a. Para 14 000 unidades definitivamente elaboradas:
110 gr. cada una (1 540 Kgs. en total) a S/. 52 el kg.
 - b. Para 4 000 unidades en curso de fabricación al finalizar el mes:
110 gr. cada una (440 kgs. en total) a S/. 52 el kg.
3. Mano de obra empleada:
 - a. Para 14 000 unidades definitivamente elaboradas:
2.10 horas cada una (29 400 hrs. en total) a S/. 4.30 la hora.
 - b. Para 4 000 unidades en curso de elaboración al 50%, o sea medio terminadas: 2.10 hs. Cada una al 50%, vale decir 4 200 horas a S/. 4.30 cada una.
4. Gastos de fabricación reales:
S/. 70 000 conformado por servicios de personal S/. 28 000; alquileres de equipos S/. 20 000; electricidad S/. 12 000; y depreciaciones S/.10 000; más 19% de IGV en los servicios de terceros.
5. Productos vendidos:
12 000 unidades, a S/. 30 .00 c/u más 19% IGV.

- **¿Cómo aplicar el método del costo standard?**

1. Compra de las materias primas

| | |
|-------------------------|---------------|
| 2 500 Kgs. a S/. 52 Kg. | S/. 130 000 |
| IGV 19% | <u>24 700</u> |
| | 154 700 |

| 1 | | Debe | Haber |
|----|--------------------------|----------------|----------------|
| 60 | COMPRAS | | |
| | 604 Materias Primas | 130000 | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | | |
| | 4011 IGV por Pagar | 24 700 | |
| 42 | PROVEEDORES | | |
| | 421 Facturas por Pagar | <u>154 700</u> | <u>154 700</u> |
| | | | 154 700 |
| 2 | | | |
| 24 | MATERIAS PRIMAS | | |
| | 241 Materias Primas XX | 130 000 | |
| 61 | VARIACIÓN DE EXISTENCIAS | | |
| | 614 Materias Primas | | 130 000 |

CAP. II

2. Utilización de las materias primas

| Unidades | S/. |
|--|---------------|
| 14 000 Terminadas (110 gr. c/u) x S/. 52 Kg | 80 080 |
| <u>4 000</u> En proceso (110 gr.c/u) x S/. 52 Kg | <u>22 880</u> |
| 18 000 (costo real) | 102 960 |

| 3 | | Debe | Haber |
|----|---|---------|---------|
| 61 | VARIACIÓN DE EXISTENCIAS | | |
| | 614 Materias Primas | 102 960 | |
| 24 | MATERIAS PRIMAS | | |
| | 241 Materias Primas XX | | 102 960 |
| 4 | | | |
| 94 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 941 Materias Primas | 102 960 | |
| 79 | CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS | | |
| | 791 Cargas Imputables a Cuentas de Costos | | 102 960 |

3. Mano de obra empleada

| Unidades | | S/. |
|----------|---------------------------------------|---------|
| 14 000 | (29 400 horas) x S/. 4.30 h | 126 420 |
| 4 000 | (8 400 horas) (al 50%) x S/. 4.30 h | 18 060 |
| 18 000 | (33 600 hs) | 144 480 |

| 5 | | Debe | Haber |
|----|--|---------|---------|
| 62 | CARGAS DEL PERSONAL | | |
| | 622 Salarios | 144 480 | |
| 41 | REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR | | |
| | 411 Remuneraciones po Pagar | | 144 480 |
| 6 | | | |
| 94 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 942 Mano de Obra | 144 480 | |
| 79 | CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS | | |
| | 791 Cargas Imputables a Cuentas de Costos | | 144 480 |

CAP. II

4. Gastos de fabricación incurridos

| | |
|-----------------------------|--------|
| | S/. |
| Servicios de personal | 28 000 |
| Alquileres de equipos | 20 000 |
| Electricidad | 12 000 |
| | 60 000 |
| IGV 19% | 11 400 |
| | 71 400 |
| Depreciación de activo fijo | 10 000 |

| 7 | | Debe | Haber |
|----|----------------------------------|--------|--------|
| 63 | SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS | | |
| | 635 Alquileres | 20 000 | |
| | 636 Electricidad y Agua | 12 000 | |
| | 638 Servicios de Personal | 28 000 | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | | |
| | 4011 IGV por Pagar | 11 400 | |
| 42 | PROVEEDORES | | |
| | 421 Facturas por Pagar | | 71 400 |
| | | 71 400 | 71 400 |

| 8 | | Debe | Haber |
|----|---|--------|--------|
| 68 | PROVISIONES DEL EJERCICIO | | |
| | 681 Deprec. Inmb.,Maq. y Equipo | 10 000 | |
| 39 | DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN ACUMULADA | | |
| | 393 Deprec. Inmb., Maq. y Equipo | | 10 000 |
| 9 | | | |
| 94 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 943 Gastos de Fabricación | 70 000 | |
| 79 | CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS | | |
| | 791 Cargas Imputables a Cuentas de Costos | | 70 000 |

TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS VARIACIONES (Precio Real versus Costo Standard)

5. Variación de las materias primas por mayor precio real abonado

| | S/. | S/. |
|-------------------------------------|---------------|------------|
| Por la producción terminada: | | |
| 14 000 unidades a S/. 5.20 c/u | 72 800 | |
| 14 000 unidades a S/. 5.00 c/u | <u>70 000</u> | 2 800 |
| Por la producción en curso: | | |
| 4 000 unidades a S/. 5.20 c/u | 20 800 | |
| 4 000 unidades a S/. 5.00 c/u. | <u>20 000</u> | <u>800</u> |
| | | 3 600 |

| 10 | | Debe | Haber |
|----|---|-------|-------|
| 97 | VARIACIONES EN COSTOS | | |
| | 971 Variaciones Materias Primas (variación en precios) | 3 600 | |
| 94 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 941 Materias Primas | | 3 600 |

6. Variación de las materias primas por mayor cantidad física consumida

| | Kgs. | Kgs. |
|--|-------------------|-----------|
| Por la producción terminada: | | |
| 14 000 unidades a 110 gr. c/u | Kgs. 1 540 | |
| 14 000 unidades a 100 gr. c/u | Kgs. <u>1 400</u> | Kgs. 140 |
| Por la producción en curso: | | |
| 4 000 unidades a 110 grs. c/u | Kgs. 440 | |
| 4 000 unidades a 100 grs. c/u | Kgs. <u>400</u> | <u>40</u> |
| | | Kgs. 180 |
| (180 Kgs. A S/. 52.00 c/u = S/. 9 360) | | |

| 11 | | Debe | Haber |
|----|---|-------|-------|
| 97 | VARIACIONES EN COSTOS | | |
| | 971 Variaciones Materias Primas (variación en cantidad física) | 9 360 | |
| 94 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 941 Materias Primas | | 9 360 |

7. Variación de la mano de obra por mayores jornales abonados

| | | | |
|--|------------|------------|-------|
| Por la producción terminada: | S/. | S/. | |
| 14 000 unidades a 2 hs. c/u= hs. 28 000 | | | |
| 28 000 horas a S/. 4.30 c/u | 120 400 | | |
| 28 000 horas a S/. 4.00 c/u | (112 000) | 8 400 | |
| Por la producción en curso: | | | |
| 4 000 unidades al 50%, es decir, a 1 hora c/u = hs. 4 000 | | | |
| 4 000 horas a S/. 4.30 c/u | 17 200 | | |
| 4 000 horas a S/. 4.00 c/u. | (16 000) | 1 200 | |
| | | | 9 600 |

CAP. II

| 12 | | Debe | Haber |
|----|---|-------|-------|
| 97 | VARIACIONES EN COSTOS | | |
| | 972 Variaciones Mano de Obra (variación en jornales) | 9 600 | |
| 94 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 942 Mano de Obra | | 9 600 |

8. Variación de la mano de obra por mayor cantidad de tiempo empleado en la producción

| | | | |
|--|--------------|-----------|--|
| Por la producción terminada: | | | |
| 14 000 unidades a 2.10 hs. c/u | hs. 29 400 | | |
| 14 000 unidades a 2 hs. c/u | hs. (28 000) | hs. 1 400 | |
| Por la producción en curso: | | | |
| 4 000 unidades a 1.05 hs. c/u (50%) | hs. 4 200 | | |
| 4 000 unidades a 1.00 h. c/u. (50%) | hs. (4 000) | hs. 200 | |
| | | hs. 1 600 | |
| (1 600 horas a S/. 4.30 c/u = S/. 6 880) | | | |

| 13 | | Debe | Haber |
|----|---|-------|-------|
| 97 | VARIACIONES EN COSTOS | | |
| | 972 Variaciones Mano de Obra (variación en horas - obrero) | 6 880 | |
| 94 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 942 Mano de Obra | | 6 880 |

9. Variación de los gastos de fabricación por mayores gastos reales con relación a los importes presupuestados.

CAP. II

| | |
|-------------------------|-----------------|
| | S/. |
| Gastos reales | 70 000 |
| - Gastos presupuestados | <u>(64 000)</u> |
| | 6 000 |

| 14 | | Debe | Haber |
|----|---|-------|-------|
| 97 | VARIACIONES EN COSTOS | | |
| | 973 Variaciones Gastos de Fabricación (variación en presupuesto) | 6 000 | |
| 94 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 943 Gastos de Fabricación | | 6 000 |

10. Variación de los gastos de fabricación por exceso de tiempo invertido en la producción.

| | |
|--|-----------------|
| | Hs. |
| Horas reales | 33 600 |
| Horas previstas | <u>(32 000)</u> |
| | 1 600 |
| (1 600 horas a S/. 1.60 c/u = S/. 2 560) | |

| 15 | | Debe | Haber |
|----|--|-------|-------|
| 97 | VARIACIONES EN COSTOS | | |
| | 973 Variaciones Gastos de Fabricación (variación en horas - obrero) | 2 560 | |
| 94 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 943 Gastos de Fabricación | | 2 560 |

11. Variación de los gastos de fabricación por no haberse alcanzado el volumen de producción previsto.

| | |
|---|-----------------|
| | Hs. |
| Horas-obrero previstas | 40 000 |
| Horas-obrero reales | <u>(33 600)</u> |
| | 6 400 |
| (6 400 horas a S/. 1.60 c/u = S/. 10 240) | |

| 16 | | Debe | Haber |
|----|---|--------|--------|
| 97 | VARIACIONES EN COSTOS | | |
| | 973 Variaciones Gastos de Fabricación (variación en volumen de producción) | 10 240 | |
| 94 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 943 Gastos de Fabricación | | 10 240 |

CAP. II

12. Registro de Producción Terminada (al costo standard)

| 17 | | Debe | Haber |
|----|---|----------------|----------------|
| 95 | PRODUCTOS TERMINADOS | | |
| | 951 Producto «Dorada» | 226 800 | |
| 94 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 941 Materias Primas (14 000 unidades a S/. 5.00 c/u) (Costo standard) | | 70 000 |
| | 942 Mano de Obra (4 000 unidades a S/. 8.00 c/u) (Costo standard) | | 112 000 |
| | 943 Gastos de Fabricación (14 000 unidades a S/. 3.20 c/u) (Costo standard) | | 44 800 |
| | | <u>226 800</u> | <u>226 800</u> |

13. Registro de Producción en Proceso (al 50%) (al costo standard)

| 18 | | Debe | Haber |
|----|--|---------------|---------------|
| 96 | PRODUCTOS EN PROCESO | | |
| | 961 Producto «Dorada» | 42 400 | |
| 94 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 941 Materias Primas (4 000 unidades a S/. 5.00 c/u) (Costo standard) | | 20 000 |
| | 942 Mano de Obra (4 000 unidades al 50% a S/. 8.00 c/u) (Costo standard) | | 16 000 |
| | 943 Gastos de Fabricación (4 000 unidades al 50% a S/. 3.20 c/u) (Costo standard) | | 6 400 |
| | | <u>42 400</u> | <u>42 400</u> |

CAP. II

14. Transferencia de Producción Terminada y en Proceso

| 19 | | Debe | Haber |
|----|---|----------------|----------------|
| 21 | PRODUCTOS TERMINADOS | | |
| | 211 Producto «Dorada» | 226 800 | |
| 23 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 231 Producto «Dorada» | 42 400 | |
| 71 | PRODUCCIÓN ALMACENADA (O DESALMACENADA) | | |
| | 711 Variación Productos Terminados | | 226 800 |
| | 713 Variación Productos en Proceso | | <u>42 400</u> |
| | | <u>269 200</u> | <u>269 200</u> |

15. Venta de Producto «Dorada» (12 000 unidades a S/. 30.00 c/u)

| | |
|---------------------------------|----------------|
| | S/. |
| Ventas efectuadas | 360 000 |
| IGV 19% | <u>68 400</u> |
| | <u>428 400</u> |
| (Costo standard S/. 16.20 c/u) | 194 400 |

| 20 | | Debe | Haber |
|----|--------------------------|----------------|----------------|
| 12 | CLIENTES | | |
| | 121 Facturas por Cobrar | 428 400 | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | | |
| | 4011 IGV por Pagar | | 68 400 |
| 70 | VENTAS | | |
| | 702 Productos Terminados | <u>428 400</u> | <u>360 000</u> |
| | | | <u>428 400</u> |

| 21 | | Debe | Haber |
|----|--------------------------|---------|---------|
| 69 | COSTO DE VENTAS | | |
| | 692 Productos Terminados | 194 400 | |
| 21 | PRODUCTOS TERMINADOS | | |
| | 211 Productos «Dorada» | | 194 400 |

16. Contabilización de la producción en proceso al comenzar el nuevo período mensual.

| Producción en Proceso | S/. |
|-----------------------|---------------|
| Materias Primas | 20 000 |
| Mano de Obra | 16 000 |
| Gastos de Producción | 6 400 |
| | <u>42 400</u> |

CAP. II

| 22 | | Debe | Haber |
|----|---------------------------|---------------|---------------|
| 94 | PRODUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 941 Materias Primas | 20 000 | |
| | 942 Mano de Obra | 16 000 | |
| | 943 Gastos de Fabricación | 6 400 | |
| 96 | PRODUCTOS EN PROCESO | | |
| | 961 Producto «Dorada» | | 42 400 |
| | | <u>42 400</u> | <u>42 400</u> |

Por el costo standar de las materias primas, mano de obra y gastos de producción en proceso.

Notas

- En el proceso contable de los Costos Standard se ha empleado el Método Monista, pudiendo en caso contrario, aplicar el Método Dualista.
- Las cuentas utilizadas en la Clase 9 de la Contabilidad Analítica son a título de ejemplo, en razón de no estar normada su nomenclatura por el Plan Contable General Revisado, serán creadas por la propia empresa de acuerdo a sus necesidades de registro y control.
- Al contabilizar los costos de los productos terminados y de los productos en proceso o producción en curso, al finalizar cada mes se efectuará el cálculo y el correspondiente registro de las variaciones entre los costos reales y costos standard.

Al cierre del ejercicio económico, las cuentas de la Clase 9 de la Contabilidad Analítica serán saldadas empleando como contrapartida la Cuenta 79 - Cargas Imputables a:

Método de Costo de Venta al detalle

Este método también denominado de los minoristas, utilizado mayormente en tiendas por departamento (grandes almacenes) para medir las existencias, cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta muy laborioso y complicado utilizar otra forma de determinar los costos de los productos vendidos y del costo de inventario en tienda.

Normalmente, las existencias que llegan de los proveedores se depositan en los almacenes y se miden a su costo luego, cuando pasan a tienda se le agrega un porcentaje fijo sobre el costo que permita cubrir los costos administrativos y la venta, así como dejar una utilidad.

Este porcentaje fijo será diferente según el tipo de mercaderías; por lo que los almacenes se dividen en secciones, tales como línea blanca, mercería, muebles, ropa, cristalería, etc.

Con este procedimiento, la mercadería que ingresa a tienda entra a valor de venta, lo cual permite determinar el costo de venta y el valor de las existencias deduciendo el porcentaje que se incrementó al inicio.

El porcentaje aplicado tendrá en cuenta, los ajustes o variaciones de márgenes originados como resultantes de «remate» de mercaderías.

Es recomendable inventariar físicamente, por lo menos cada seis meses, para asegurarse de que el inventario estimado se aproxima a las existencias que realmente se mantienen.

Para distinguir los valores asignados a la mercadería, se utilizan las siguientes términos:

| | | |
|----------------------------------|---|--|
| Valor original al detalle | = | costo + margen |
| Margen adicional | = | valor original al detalle + aumento |
| Reducción del margen original | = | valor original al detalle - disminución |
| Eliminación del margen adicional | = | disminución del total del margen adicional (volver a su valor original al detalle) |
| Margen total | = | Valor de venta original ± márgenes netos - costo |

CASO N.º 12

Método del Costo con Venta al Detalle

La tienda por departamentos «Valmo S.A.C.» al inicio del ejercicio mantiene en tienda un stock de ropa de caballeros, a un costo de S/. 30 000 y un valor de venta de S/. 52 500.

Durante el período ha adquirido más ropa de caballeros, a un costo de S/. 120 000, al cual se le adicionó un margen del 50% para llegar a un valor al detalle de S/. 180 000 y las ventas durante el ejercicio han sido de S/. 140 000.

Se pide determinar el costo de productos vendidos y el costo de inventarios de esta línea de la tienda.

| | Al costo | Al detalle |
|--|----------------|----------------|
| Inventario inicial | 30 000 | 52 500 |
| Compras del ejercicio | 120 000 | 180 000 |
| Totales | <u>150 000</u> | <u>232 500</u> |
| Ventas durante el período | | (140 000) |
| Existencia final estimada al detalle | | <u>92 500</u> |
| Existencia final estimada al costo (64.52%) | | <u>59 677</u> |

Margen sobre el costo al detalle:

$$\frac{150\,000}{232\,500} = 64\,516$$

Situación Contable

Al inicio del ejercicio se muestran dos cuentas:

| | | |
|----------------------------|---------------|--|
| 20 Mercaderías | | |
| 202 Mercaderías al detalle | 52 500 | |
| 49 Ganancia no devengada | | |
| 491 Margen adicional | (22 500) | |
| Costo | <u>30 000</u> | |

Adquisiciones del Período

| | | 1 | Debe | Haber |
|----|---|---|---------|---------|
| 60 | COMPRAS | | | |
| | 601 Mercaderías | | 120 000 | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | | | |
| | 4011 IGV por pagar | | 22 800 | |
| 42 | PROVEEDORES | | | |
| | 421 Facturas por pagar | | | 142 800 |
| | | 2 | | |
| 20 | MERCADERÍAS | | | |
| | 201 Mercadería al costo | | 120 000 | |
| 61 | VARIACIÓN DE EXISTENCIAS | | | |
| | 611 Variación de Mercaderías | | | 120 000 |
| | | 3 | | |
| 20 | MERCADERÍAS | | | |
| | 202 Mercaderías al detalle | | 180 000 | |
| 20 | MERCADERÍAS | | | |
| | 201 Mercaderías al costo | | | 120 000 |
| 49 | GANANCIAS DIFERIDAS | | | |
| | 491 Margen Adicional | | | 60 000 |
| | <i>Para llevar el stock al valor de venta</i> | | | |

| 4 | | Debe | Haber |
|----|--|---------|---------|
| 10 | CAJA Y BANCOS | | |
| | 101 Caja | 166 600 | |
| 70 | VENTAS | | |
| | 701 Mercadería al detalle | | 140 000 |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | | |
| | 4011 IGV por pagar | | 26 600 |
| | <i>Para registrar la venta del período</i> | | |

Costo de ventas

CAP. II

| 5 | | Debe | Haber |
|----|----------------------------------|--------|---------|
| 69 | COSTO DE VENTAS | | |
| | 691 Ropa de caballero | 90 323 | |
| 49 | GANANCIA DIFERIDA | | |
| | 491 Margen adicional | 49 677 | |
| 20 | MERCADERÍAS | | |
| | 202 Mercaderías valor al detalle | | 140 000 |
| | <i>Para registrar la venta</i> | | |

Al cierre del período los saldos serán:

| | Detalle | Costo | Margen |
|-------------|---------------|---------------|---------------|
| | S/. | S/. | S/. |
| Existencias | 232 500 | 150 000 | 82 500 |
| Ventas | (140 000) | (90 323) | (49 677) |
| | <u>92 500</u> | <u>59 677</u> | <u>32 823</u> |

Reversar la utilidad no realizada

| X | | Debe | Haber |
|----|---|--------|--------|
| 20 | MERCADERÍAS | | |
| | 201 Mercaderías al costo | 59 677 | |
| 49 | GANANCIAS DIFERIDAS | | |
| | 491 Margen Adicional | 32 823 | |
| 20 | MERCADERÍAS | | |
| | 202 Mercaderías al detalle | | 92 500 |
| | <i>31/12 Para mantener las existencias al costo</i> | | |

2.1.5 Costo de las existencias de un Proveedor de Servicios

Cuando se realicen servicios es necesario mantener un control de los costos de dichos servicios con la finalidad de lograr la utilidad planeada. En algunos casos, el desarrollo del servicio pactado puede tener una duración de mediano plazo; ejemplo: la reorganización de una empresa, el desarrollo e implementación de un software, una auditoría de estados financieros, un proyecto arquitectónico; lo que puede dar lugar que un prestador de servicios tenga inventarios, los cuales medirá por los costos que sean necesarios para su producción.

Los costos de estas existencias incluyen fundamentalmente la mano de obra y otros costos de personal directamente involucrados con el servicio pactado, incluyendo el personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. Los gastos de ventas y de administración; no deben integrar dichos costos; por lo tanto, se deberán reconocer como gastos del período en que se incurren, tampoco formará parte de dichos costos la utilidad planeada.

El mantener un control del avance del servicio pactado, mediante acumulación de los conceptos del costo del servicio como «costos en proceso» que en el caso se haya formalizado un contrato con su cliente le permitirá el reconocimiento de utilidad en la firma del avance del servicio, tal como la establece la NIC 18 - Ingresos, que en su párrafo 20 sobre prestación de servicios dice:

«Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos ordinarios asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación a la fecha del balance. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a. El importe de los ingresos ordinarios puede medirse con fiabilidad;
- b. es probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción;
- c. el grado de terminación de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser medido con fiabilidad; y
- d. los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad»

CASO N.º 13

Servicio de Auditoría de Estados Financieros

En primer lugar, la firma de auditores deberá establecer el costo por cada auditor en función de su categoría, para poder llevar el control de costos, aplicando el siguiente procedimiento:

$$\text{Costo por hora por auditor} = \frac{\text{Remuneración anual} + \text{Leves sociales}}{\text{Número de horas vendible anuales}}$$

CAP. II

Supongamos que el auditor percibe una remuneración mensual de 5 mil Nuevos Soles, lo que significa:

$$14 \times 5\,000 = 70\,000 + 30 \text{ (Leyes sociales)} = \text{S/} 100\,000 \text{ anual}$$

Esto quiere decir, que para obtener el costo directo por hora tenemos:

$$100\,000 = \frac{67 \text{ Nuevos Soles}}{1\,500}$$

Luego debe agrupar los costos indirectos, tales como depreciaciones de computadoras, papelería, alquileres (área ocupada por auditores), capacitación, correspondencia, programas de computadores, etc.

Para el ejemplo vamos a asumir que el presupuesto de costos indirectos ascenderá a S/. 600 000 anuales.

Si la planilla de remuneraciones de todo el personal técnico asciende a 2 millones de Nuevos Soles, determinamos la proporción con relación a los gastos indirectos de la siguiente manera:

$$\text{Porcentaje de G.I.} = \frac{600\,000}{2\,000\,000} = 30\%$$

En consecuencia:

El costo del auditor que gana S/. 5 000 mensuales será:

$$67 + (30\%) 20 = 87$$

La sociedad auditora determina su tarifa (valor de venta) por hora de este auditor de la siguiente manera:

| | S/. | Margen |
|--------------------------------------|------------|-----------------|
| Costo directo | 87 | → Inventarios |
| Gastos de administración y venta 30% | 26 | → Gastos |
| Impuesto a la Renta | 11 | } 37 → Utilidad |
| | <u>26</u> | |
| Valor de venta por hora | <u>150</u> | |

Siguiendo este mismo procedimiento, se determina el valor de venta y costos de las horas por cada categoría:

CAP. II

| Categoría | Valor de Venta | Costo por Hora |
|-----------|----------------|----------------|
| Socio | 450 | 261 |
| Gerente | 300 | 174 |
| Encargado | 150 | 87 |
| Asistente | 60 | 35 |

La mencionada sociedad de auditoría firmó el 1 de agosto del 2006 un contrato con un cliente, para efectuar un examen de auditoría de los estados financieros del ejercicio 2006, por un monto de S/. 42 400.

Dicho importe lo obtuvo de la aplicación de las tarifas sobre las horas estimadas por categoría.

| Categoría | Horas | Costo | Valor de Venta |
|-----------|------------|---------------|----------------|
| | | S/. | S/. |
| Socio | 6 | 1 566 | 2 700 |
| Gerente | 24 | 4 176 | 7 200 |
| Encargado | 80 | 6 960 | 12 000 |
| Asistente | <u>160</u> | <u>5 600</u> | <u>9 600</u> |
| | <u>270</u> | <u>18 302</u> | <u>31 500</u> |

Asientos contables

Al 31 de diciembre del 2006

| 1 | | Debe | Haber |
|---|---|--------|----------|
| | COSTOS EN PROCESO | 18 302 | |
| | A COSTOS POR DISTRIBUIR | | 18 302 * |
| | <i>31/12 Para registrar las horas insumidas</i> | | |

* En esta cuenta se cargan los costos reales y al final del ejercicio debe quedar en cero (0)

| 2 | | Debe | Haber |
|--|--|--------|--------|
| CAJA | | 41 650 | |
| A Anticipo de clientes | | | 35 000 |
| A IGV | | | 6 650 |
| <i>31/12 Para registrar los pagos a cuenta</i> | | | |
| 3 | | | |
| ANTICIPO DE CLIENTES | | 31 500 | |
| A ventas | | | 31 500 |
| <i>31/12 Por la transferencia de los anticipos</i> | | | |

CAP. II

Costo de ventas

| 4 | | Debe | Haber |
|---|--|--------|--------|
| COSTO DE VENTAS | | 18 302 | |
| A costos en proceso | | | 18 302 |
| <i>31/12 Para registrar el costo de las existencias (avance del servicio)</i> | | | |

Nota:

- La compañía de auditores reconoce las utilidades en función del avance del servicio.
- Al 31 de diciembre del 2006, quedará como anticipo de clientes S/. 3 500.
- El cliente, para fines tributarios, no reconocerá como gasto los pagos a cuenta, sino como anticipo a proveedores y será reconocido como gasto en la oportunidad que los auditores emitan el informe final (Año 2007).

2.1.6 Compras con pago diferido

Si una empresa adquiere inventarios con pago aplazado, sin pago de intereses se presume que el precio que finalmente se pague contiene un costo financiero que deberá ser determinado en la oportunidad de la compra y que se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del plazo establecido para el pago.

En otros términos cuando compramos existencias con el compromiso de pagarlas posteriormente, no solamente estamos adquiriendo las existencias, sino también nos estamos financiando, teniendo en consideración el valor del dinero en el tiempo. Por lo tanto, para determinar el valor de compra se debe traer a valor presente (valor razonable) el importe de la factura.

Por ejemplo:

Si una compañía que vende maquinaria, adquiere una máquina en S/. 100 000 y el proveedor le da un plazo de un año para pagarla sin cobro de intereses,

se debe aplicar el criterio establecido por la NIC 2; es decir, descontar el monto a pagar a la tasa de interés utilizada para este tipo de crédito; por ejemplo: 15% anual.

$$V.P. = \frac{100.00}{(1+15)} = \frac{100}{1.15} = S/. 86 956$$

En consecuencia, se reconocerá como costo de la máquina S/. 86 956 y la diferencia de S/. 13 044 se reconocerá como intereses no devengados, los cuales se irán contabilizando como gasto conforme se vayan devengando.

Es importante mencionar, que este tratamiento origina una diferencia temporal debido a que para fines tributarios se debe reconocer el valor de la máquina por el importe de la de la factura (sin IGV).

CAP. II

CASO N.º 14

Compra con Pago Diferido

La empresa «Corre Caminos», el 30 de junio del Año 1, adquiere para la venta quince automóviles a la compañía «Automotriz Lince» al costo unitario de S/.196 000 más 19% de IGV. La citada transacción será cancelada el 31 de diciembre del Año 1.

Por razones de marketing, la compañía «Automotriz Lince» ha decidido no cobrar intereses a la empresa «Corre Caminos», cuya tasa de interés para ese tipo de operación suele ser en el mercado de 24% anual.

¿Cómo registrar la operación de compra?

- Transacción Acordada (30 Jun. Año 1)

| | |
|----------------------------------|------------------|
| 15 automóviles a S/. 196 000 c/u | S/. 2 940 000 |
| IGV 19% | 558 600 |
| | <u>3 498 600</u> |

Determinación del Valor Presente

$$VP = p \times \frac{1}{(1 + 0.02)^n}$$

Donde:

$$VP = 2 940 000 \times \frac{1}{(1 + 0.02)^6}$$

$$VP = 2 940 000 \times 0.887971428$$

$$VP = \mathbf{2 610 636}$$

Luego:

| | | | | |
|---------------------|---|-----------------|---|----------------|
| Intereses Diferidos | = | Valor de compra | - | Valor presente |
| Intereses Diferidos | = | 2 940 000 | - | 2 610 636 |
| Intereses Diferidos | = | 329 364 | | |

Intereses mensuales

CAP. II

| Año 1 (Fin demes) | Intereses Devengados |
|----------------------|-------------------------|
| Julio | 57 647 |
| Agosto | 56 517 |
| Setiembre | 55 408 |
| Octubre | 54 322 |
| Noviembre | 53 257 |
| Diciembre | 52 213 |
| Total Intereses: | 329 364 |

- Contabilización de las Compras (30 Jun. Año 1)

| 1 | | Debe | Haber |
|----|----------------------------|------------------|------------------|
| 60 | COMPRAS | | |
| | 601 Mercaderías | 2 610 636 | |
| 38 | CARGAS DIFERIDAS | | |
| | 381 Intereses por Devengar | 329 364 | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | | |
| | 4011 IGV por Pagar | 558 600 | |
| 42 | PROVEEDORES | | |
| | 421 Facturas por Pagar | | 3 498 600 |
| | | <u>3 498 600</u> | <u>3 498 600</u> |

- Transferencia al Almacén (1 Jul. Año 1)

| 2 | | Debe | Haber |
|----|--------------------------|-----------|-----------|
| 20 | MERCADERÍAS | | |
| | 202 Automóviles | 2 610 636 | |
| 61 | VARIACIÓN DE EXISTENCIAS | | |
| | 611 Mercaderías | | 2 610 636 |

- **Intereses Devengados (31 Jul. Año 1)**

(como por ejemplo: un solo mes)

| 3 | | Debe | Haber |
|----|--|--------|--------|
| 67 | CARGAS FINANCIERAS | | |
| | 679Otras Cargas Financieras - Gastos por Intereses | 57 647 | |
| 38 | CARGAS DIFERIDAS | | |
| | 381Intereses por Devengar | | 57 647 |

- **Cancelación de Compromiso (31 Dic. Año 1)**

| 4 | | Debe | Haber |
|----|---|-----------|-----------|
| 42 | PROVEEDORES | | |
| | 421Facturas por Pagar (para saldar la cuenta) | 3 498 600 | |
| 10 | CAJA Y BANCOS | | |
| | 104Cuentas Corrientes - Bancos | | 3 498 600 |
| | <i>Al 31 de diciembre ya se han devengado los intereses</i> | | |

CAP. II

Notas

- El renunciar al cobro de intereses por una transacción con pago aplazado implica calcular el valor presente de la adquisición a los efectos de reconocer como gasto por intereses la diferencia respecto a su valor de compra.
- El criterio anterior tiene correlación con el reconocimiento de ingresos por intereses en las ventas con cobro diferido previsto en la NIC 18 - Ingresos.
Como argumento fundamental se sostiene que es necesario cuantificar el efecto del dinero en el tiempo, más aún, cuando el monto resulta significativo.
- Consecuentemente, en la empresa «Corre Caminos», el costo de adquisición de cada automóvil será de S/.174 042.40. (2 610 636/5).
- En los meses siguientes a julio del Año 1 se efectuará similar asiento contable de transferencia por intereses devengados.
- En la empresa «Automotriz Lince», igualmente se reconocerá ventas por S/. 2 610 636 en la Cuenta 701 e intereses por devengar de S/. 329 364 en la Cuenta 493.
- En caso de que no se hubieran vendido al 31 de diciembre la totalidad de los automóviles, se generará una diferencia temporal de S/. 21 957 por cada automóvil: (196 000 - 174 042).

2.1.7 Capitalización de Intereses como Costo de las Existencias

La NIC 23 - «Costos por Financiamiento» permite tomar la opción de capitalizar los intereses que sean directamente imputables a la producción de algunas existencias identificadas como activos calificados.

La misma norma define como «activo calificado» a aquél que requiere, necesariamente, de un período de tiempo sustancial antes de estar listo para su venta.

Por ejemplo:

La fabricación de queso parmesano cuyo proceso de fabricación dura hasta 8 años, de haber sido financiada su producción se genera intereses los cuales podrían considerarse como costo del producto fabricado.

La capitalización de los intereses se deberá realizar en función de los desembolsos de fondos empleados en el proceso productivo utilizando la tasa de interés siguiente:

- Si el financiamiento proviene de un préstamo específico para la producción, se utilizará la tasa de interés de dicho préstamo.
- Si el financiamiento proviene de préstamos genéricos, usados para obtener el activo que cumple las condiciones de calificación, deberá usarse la tasa de interés promedio aplicable a los préstamos recibidos por la entidad durante el período.

CASO N.º 15

Fabricación de Productos

En la fecha han devengado una parte de los intereses de la fuente de financiamiento vinculada con los productos en proceso «C» catalogados como activos calificados. Carga Financiera que alcanza la cifra de S/. 2 600; por lo que será aplicada al costo de las citadas existencias en su fase de fabricación.

| | | Debe | Haber |
|----|------------------------------|-------|-------|
| 23 | PRODUCTOS EN PROCESOS | | |
| | 233 Productos en Proceso «C» | 2 600 | |
| 38 | CARGAS DIFERIDAS | | |
| | 381 Intereses por Devengar | | 2 600 |

Notas

- En aplicación del tratamiento alternativo permitido de la NIC 23 - Costos de Financiamiento, los intereses serán capitalizados incorporándolos al costo de los productos en proceso de fabricación por tratarse de activos calificados, esto es, toman necesariamente un tiempo considerable para estar listo para su venta o su uso esperado.
- Culminada la etapa de fabricación, los intereses devengados de la fuente de financiamiento serán aplicados a resultados como gasto del ejercicio económico respectivo.

CASO N.º 16**Inmobiliaria**

La empresa Constructora «Techo Propio» tiene previsto ejecutar el proyecto «Las Torres de Lince» consistente en un conjunto habitacional conformado por cuatro edificios modulares de diez pisos cada uno para ser vendidos a servidores públicos y personal de las fuerzas armadas y policiales.

El proyecto de viviendas múltiples tiene un costo total de S/. 750 000, cuya ejecución demandará 18 meses de duración. Para su financiamiento, se obtendrá un préstamo del Banco Continente por el íntegro a la tasa del 12% anual.

El préstamo fue desembolsado por la entidad financiera mensualmente conforme a las valorizaciones por el avance de la obra, la cual se inició en abril del Año 1 y culminó en setiembre del Año 2.

El préstamo e intereses será rembolsado con la venta de los departamentos del conjunto habitacional «Las Torres de Lince» a partir de octubre del Año 2.

La obra fue culminada en el mes de agosto del Año 2; por lo que el desembolso recepcionado en setiembre último fue aplicado a culminar trabajos menores de señalización interpisos; pintado de zona de parqueo; acondicionamiento de áreas verdes internas y externas; cacetes de vigilancia; y gastos administrativos relacionados con la culminación del conjunto habitacional.

Cada valorización tiene sus respectivos costos componentes, como por ejemplo, la primera valorización de S/. 40 000 del mes de abril del Año 1:

| | |
|--|---------------|
| - Compra de Materiales de Construcción | S/. 12 500 |
| - Mano de Obra - personal de la empresa | 10 300 |
| - Dirección Técnica - personal de la empresa | 6 800 |
| - Servicios de Terceros - Diversos | 9 200 |
| - Depreciaciones de Activos Fijos en el Proyecto | 1 200 |
| | <u>40 000</u> |

Los citados desembolsos serán tratados como costos en proceso en la Contabilidad Analítica para su consiguiente redistribución al costo definitivo de cada edificio.

La empresa optó por el criterio de capitalizar los intereses del préstamo otorgado por el Banco Continente en aplicación del Tratamiento Alternativo Permitido previsto en la NIC 23 - Costos de Financiamiento.

A continuación, se muestra en Anexo 1, las valorizaciones mensuales y los intereses por el correspondiente préstamo a 18 meses de S/. 750 000 a la tasa del 12% anual.

PRÉSTAMO CON DESEMBOLSO MENSUAL

| Avance Obra Valorización | Año | Mes | Desembolso Mensual | Desembolso Acumulado | Interés 1% Mensual |
|-----------------------------|-------|---------|-----------------------|-------------------------|-----------------------|
| 1 | Año 1 | Abr. | 40 000 | 40 000 | 400 |
| 2 | | May. | 45 000 | 85 000 | 850 |
| 3 | | Jun. | 38 000 | 123 000 | 1 230 |
| 4 | | Jul. | 35 000 | 158 000 | 1 580 |
| 5 | | Agt. | 37 000 | 195 000 | 1 950 |
| 6 | | Set. | 42 000 | 237 000 | 2 370 |
| 7 | | Oct. | 35 000 | 272 000 | 2 720 |
| 8 | | Nov. | 38 500 | 310 500 | 3 105 |
| 9 | | Dic. | 40 000 | 350 500 | 3 505 |
| 10 | Año 2 | Ene. | 36 500 | 387 000 | 3 870 |
| 11 | | Feb. | 45 000 | 432 000 | 4 320 |
| 12 | | Mar. | 50 000 | 482 000 | 4 820 |
| 13 | | Abr. | 55 000 | 537 000 | 5 370 |
| 14 | | May. | 48 000 | 585 000 | 5 850 |
| 15 | | Jun. | 52 000 | 637 000 | 6 370 |
| 16 | | Jul. | 45 000 | 682 000 | 6 820 |
| 17 | | Agt. | 53 000 | 735 000 | 7 350 |
| 18 | | Set. | 15 000 | 750 000 | 7 500 |
| | | Totales | 750 000 | 750 000 | 69 980 |

CAP. II

¿ Cómo contabilizar los intereses según la NIC 23 ?

Año 1 - Abril

- Compra de Materiales de Construcción

(puesto en obra)

| 1 | | Debe | Haber |
|----|---------------------------------|--------|--------|
| 60 | COMPRAS | | |
| | 604Materias Primas y Auxiliares | 10 504 | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | | |
| | 4011 IGV por Pagar | 1 996 | |
| 42 | PROVEEDORES | | |
| | 421Facturas por Pagar | | 12 500 |
| | | 12 500 | 12 500 |

- Destino de Materiales

| 2 | | Debe | Haber |
|----|--|--------|--------|
| 91 | COSTOS DE CONSTRUCCIÓN | | |
| | 911Materiales de Construcción | 10 504 | |
| 79 | CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS | | |
| | 791Cargas Imputables a Cuentas de Costos | | 10 504 |

- **Mano de Obra y Dirección Técnica**

| 3 | | Debe | Haber |
|----|--|---------------|---------------|
| 62 | CARGAS DE PERSONAL | | |
| | 621 Sueldos | 6 800 | |
| | 622 Salarios | 10 300 | |
| 41 | REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR | | |
| | 411 Remuneraciones por Pagar | | 17 100 |
| | | <u>17 100</u> | <u>17 100</u> |

- **Servicios de Terceros**

| 4 | | Debe | Haber |
|----|---|--------------|--------------|
| 63 | SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS (Según cuentas específicas) | 7 731 | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | | |
| | 4011 IGV por Pagar | 1 469 | |
| 42 | PROVEEDORES | | |
| | 421 Facturas por Pagar | | 9 200 |
| | | <u>9 200</u> | <u>9 200</u> |

CAP. II

- **Depreciación de Activo Fijo en el Proyecto**
(maquinarias, equipos y vehículos)

| 5 | | Debe | Haber |
|----|---------------------------------------|-------|-------|
| 68 | PROVISIONES DEL EJERCICIO | | |
| | 681 Deprec. Inmb., Maq. y Equipo | 1 200 | |
| 39 | DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN ACUMULADA | | |
| | 393 Depreciac. Inmb., Maq. y Equipo | | 1 200 |

- **Destino de Cargas**

| 6 | | Debe | Haber |
|----|---|---------------|---------------|
| 91 | COSTOS DE CONSTRUCCIÓN | | |
| | 912 Cargas de Personal | 17 100 | |
| | 913 Servicios de Terceros | 7 731 | |
| | 914 Depreciaciones | 1 200 | |
| 79 | CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS | | |
| | 791 Cargas Imputables a Cuentas de Costos | | 26 031 |
| | | <u>26 031</u> | <u>26 031</u> |

- **Traslado del Costo de Construcción**
(según avance de obra por edificio)

| 7 | | Debe | Haber |
|----|--------------------------------|---------------|---------------|
| 92 | CONSTRUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 921 Edificio «A» | 10 500 | |
| | 922 Edificio «B» | 9 000 | |
| | 923 Edificio «C» | 9 000 | |
| | 924 Edificio «D» | 8 035 | |
| 91 | COSTOS DE CONSTRUCCIÓN | | |
| | 911 Materiales de Construcción | | 10 504 |
| | 912 Cargas de Personal | | 17 100 |
| | 913 Servicios de Terceros | | 7 731 |
| | 714 Depreciaciones | | 1 200 |
| | | <u>36 535</u> | <u>36 535</u> |

CAP. II

- **Préstamo del Banco - 1.ª Valorización**
(según avance de obra)

| 8 | | Debe | Haber |
|----|----------------------------|---------------|---------------|
| 10 | CAJA Y BANCOS | | |
| | 104 Cuentas Corrientes | 40 000 | |
| 38 | CARGAS DIFERIDAS | | |
| | 381 Intereses por Devengar | 400 | |
| 46 | CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS | | |
| | 461 Préstamos de Terceros | | 40 400 |
| | | <u>40 400</u> | <u>40 400</u> |

- **Destino de Intereses (NIC 23)**
(capitalización)

| Edificio | Avance | % | Intereses |
|----------|---------------|---------------|------------|
| «A» | 10 500 | 28.74 | 115 |
| «B» | 9 000 | 24.63 | 98 |
| «C» | 9 000 | 24.63 | 98 |
| «D» | 8 035 | 22.00 | 89 |
| | <u>36 535</u> | <u>100.00</u> | <u>400</u> |

| 9 | | Debe | Haber |
|----|----------------------------|------------|------------|
| 92 | CONSTRUCCIÓN EN PROCESO | | |
| | 921 Edificio «A» | 115 | |
| | 922 Edificio «B» | 98 | |
| | 923 Edificio «C» | 98 | |
| | 924 Edificio «D» | 89 | |
| 38 | CARGAS DIFERIDAS | | |
| | 381 Intereses por Devengar | | 400 |
| | | <u>400</u> | <u>400</u> |

- **Incorporación de Obra en Ejecución**
(procedimiento opcional)

| 10 | | Debe | Haber |
|----|---------------------------------------|--------|--------|
| 23 | PRODUCTOS EN PROCESO | | |
| | 231 Edificio «A» | 10 615 | |
| | 232 Edificio «B» | 9 098 | |
| | 233 Edificio «C» | 9 098 | |
| | 234 Edificio «D» | 8 124 | |
| 71 | PRODUCCIÓN ALMACENADA | | |
| | 713 Variación de Productos en Proceso | | 36 935 |
| | | 36 935 | 36 935 |

CAP. II

Notas

- La secuencia de asientos contables del mes de abril Año 1, por las compras y gastos relacionados con la ejecución de la obra, tanto por naturaleza, como por destino serán similares en los siguientes meses conforme a la respectiva valorización por avance de la obra.
- Las cuentas de la Clase 9 aplicables en la Contabilidad Analítica tiene el carácter de ejemplo, no son normadas por el Plan Contable General Revisado.
- Por razones de simplificación, en los gastos de personal no se efectuó los aportes y retenciones sobre las remuneraciones conforme a la legislación laboral y tributaria.
- En concordancia con el Tratamiento Alternativo Permitido de la NIC 23 - Costos de Financiamiento, los intereses del préstamo serán aplicados al costo del bien durante su etapa de fabricación o construcción, el cual ha sido considerado como activo calificado, hasta su culminación para poderlo vender.
- El criterio anterior para los propósitos de la determinación de la utilidad imponible generará diferencia temporal, la cual tendrá que ser tratada en armonía con lo previsto por la NIC 12 - Impuesto a la Renta.
- El asiento contable por el traslado a la Cuenta 23 - Productos en Proceso, podría ser efectuado mensualmente conforme las correspondientes valorizaciones de obra o indefectiblemente a fin de año con motivo del cierre económico, en cuyo caso se tendrá en consideración el avance de la obra hasta esa fecha, esto es, de abril a diciembre Año 1.
- Recibido el préstamo del Banco Continente en Cuenta Corriente, se procederá con los pagos de las obligaciones contraídas en la ejecución mensual de la obra.

- **Resumen de Gastos e Intereses Capitalizados**

(Desde abril Año 1 hasta agosto Año 2)

Asumiendo que durante los diecisiete meses transcurridos se contabilizó las compras y gastos relacionados con la obra; y asimismo, se efectuó el registro del préstamo del Banco con el reconocimiento y aplicación de los respectivos intereses al costo de los edificios, al mes de agosto del Año 2 se tendrá el resumen siguiente:

**Costo de la Obra
(Construcción Terminada)**

| | |
|-----------------------------|---------------|
| - Materiales y otros costos | S/. 735 000 |
| - Intereses capitalizados | <u>62 480</u> |
| | 797 480 |

Por consiguiente, la Cuenta 23 - Productos en Proceso será regularizada

| 1 | | Debe | Haber |
|----|---|----------------|----------------|
| 21 | PRODUCTOS TERMINADOS | | |
| | 211 Edificio «A» | 199 370 | |
| | 212 Edificio «B» | 199 370 | |
| | 213 Edificio «C» | 199 370 | |
| | 214 Edificio «D» (Disponibles para la venta) | 199 370 | |
| 23 | PRODUCTOS EN PROCESO | | |
| | 231 Edificio «A» | | 199 370 |
| | 232 Edificio «B» | | 199 370 |
| | 233 Edificio «C» | | 199 370 |
| | 234 Edificio «D» (para saldar las cuentas) | | 199 370 |
| | | <u>797 480</u> | <u>797 480</u> |

CAP. II

- Año 2 - Setiembre

(culminación de trabajos menores y gastos administrativos)

| | |
|-------------------------|--------------|
| - Materiales | S/. 6 005 |
| - Servicios de Terceros | <u>6 600</u> |
| | 12 605 |
| IGV 19% | <u>2 395</u> |
| | 15 000 |

- Naturaleza del Gasto

| 2 | | Debe | Haber |
|----|----------------------------------|---------------|---------------|
| 60 | COMPRAS | | |
| | 606 Suministros Diversos | 6 005 | |
| 63 | SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS | | |
| | 639 Otros Servicios | 6 600 | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | | |
| | 4011 IGV por Pagar | 2 395 | |
| 42 | PROVEEDORES | | |
| | 421 Facturas por Pagar | | 15 000 |
| | | <u>15 000</u> | <u>15 000</u> |

- Destino del Gasto

| 3 | | Debe | Haber |
|----|---|---------------|---------------|
| 93 | GASTOS DE ADMINISTRACIÓN | | |
| | 931 Insumos | 6 005 | |
| | 932 Servicios de Terceros | 6 600 | |
| 79 | CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS | | |
| | 791 Cargas Imputables a Cuentas de Costos | | 12 605 |
| | | <u>12 605</u> | <u>12 605</u> |

- Préstamo del Banco - 18° Valorización

(último desembolso)

CAP. II

| 4 | | Debe | Haber |
|----|----------------------------|---------------|---------------|
| 1 | CAJA Y BANCOS | | |
| | 104 Cuentas Corrientes | 15 000 | |
| 38 | CARGAS DIFERIDAS | | |
| | 381 Intereses por Devengar | 7 500 | |
| 46 | CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS | | |
| | 461 Préstamos de Terceros | | 22 500 |
| | | <u>22 500</u> | <u>22 500</u> |

- Destino de Intereses (NIC 23)

(Gasto del período)

| 5 | | Debe | Haber |
|----|-------------------------------------|-------|-------|
| 67 | CARGAS FINANCIERAS | | |
| | 671 Intereses y Gastos de Préstamos | 7 500 | |
| 38 | CARGAS DIFERIDAS | | |
| | 381 Intereses por Devengar | | 7 500 |

Notas

- Por la misma NIC 23 señalada, los gastos incurridos con posterioridad a la culminación de la obra que no modifican sustancialmente el costo del proyecto habitacional serán catalogados como gasto del período en que se incurren.
- Asimismo, los gastos financieros terminada la construcción de los edificios serán aplicados a resultados. No será necesario hacer asiento por destino por los intereses.

2.1.8 Consignaciones

Se llama consignaciones al contrato por medio del cual, una persona denominada Consignante o Comitente encarga a otra denominada Consignatario o Comisionista, la realización de una operación comercial, mediante el pago de una comisión por retribución de sus servicios.

Generalmente, la operación comercial está referida a la venta de mercaderías por el consignatario por cuenta y orden del consignante, es decir, bajo la razón social que representa.

Sin embargo, también se da el caso que el consignatario puede vender las mercaderías a nombre propio, es decir, utilizando su propia denominación social y sus facturas, en este caso ya no cobra comisión, sino su ganancia lo obtiene por el valor de venta que asigna a las mercaderías que le compra al consignante, una vez que se concreta la venta.

CAP. II

Derechos y Obligaciones

Como se explicó, este procedimiento comercial se lleva a cabo mediante la suscripción de un contrato entre el Comitente y el Consignatario, en dicho contrato se establecerá las condiciones que se deben cumplir para llevar a cabo la venta de las mercaderías materia del contrato; sin embargo, existen algunos actos básicos que se deben tener en cuenta para la realización de este contrato.

Consignante

Es la persona que encarga al consignatario la venta de determinados productos o mercaderías por su cuenta, siendo entre otros sus derechos y obligaciones, los siguientes:

Derechos del Consignante

- a. Exigir que responda el consignatario por los daños que sufran las mercaderías o productos que se encuentran en su poder bajo su responsabilidad, si es causado por descuido o negligencia, y si estos daños se producen por causas inherentes al producto no fueran comunicados a tiempo al comitente.
- b. Exigir que de acuerdo a lo tratado se realice la rendición de cuentas, por las ventas efectuadas por el consignatario.
- c. Exigir la verificación de los productos y las devoluciones, cuando hayan expirado los plazos establecidos en los contratos.

Obligaciones del Consignante

- a. Aceptar las rendiciones de cuentas presentadas por el Consignatario que debe encontrarse de acuerdo a los estipulados y a las costumbres y normas legales vigentes.

- b. Pagar las comisiones y otros beneficios que se hayan estipulado en el contrato a favor de consignatario por las ventas realizadas.

Consignatario

Es la persona que realiza la venta de las mercaderías que le remite el Comitente, mediante el pago de una determinada comisión, siendo entre otros, sus derechos y obligaciones los siguientes:

Derechos del Consignatario

- a. Tiene derecho a apercibir la comisión que se haya estipulado sobre las ventas que haya realizado.
- b. De acuerdo a lo estipulado en los contratos con el Comitente, puede realizar las ventas a plazo.
- c. Puede encomendar la venta a otra persona, si así lo exigiera la naturaleza de la operación, sin menoscabar su responsabilidad frente al comité por los daños que pudiera ocasionarse.
- d. El consignatario no puede entregar las mercaderías recibidas en consignación, si antes el comitente no le haya cancelado las comisiones por las mercaderías vendidas u otras deudas que le tuviera. En caso de incumplimiento de parte del Comitente, éstas serán pagados con el producto de los bienes entregados en consignación.

CAP. II

Obligaciones del Consignatario

- a. Mantener y conservar debidamente las mercaderías recibidas en consignación
- b. Comunicar al comitente, oportunamente, de acuerdo a lo estipulado por los daños que hayan sufrido las mercaderías que se encuentran bajo su custodia.
- c. No podrá alterar o modificar el contenido ni las marcas de los productos recibidos en consignación, sin la autorización del comitente.
- d. En los plazos establecidos deberá rendir cuenta documentada y en detalle de los productos recibidos en consignación que se hayan vendido y en entregar el dinero recibido.

Normas Legales Aplicables a las Consignaciones

En nuestro país, este tema es tratado ampliamente en la Sección Tercera de la Comisión Mercantil, Título I de los Comisionistas, del CÓDIGO DE COMERCIO.

Asimismo, el número 2 del inciso c) del artículo 3 del Decreto Supremo N.º 29-94-EF actualizado por el D.S. N.º 136-96-EF publicitado el 12-05-99, Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selec-

tivo al Consumo; el Decreto Legislativo N.º 821 se refiere al Nacimiento de la Obligación en Caso de Comisionistas, Consignatarios e Importación o Administración Temporal, que a la letra dice:

«En los siguientes casos, la obligación tributaria nace:

- a. En la entrega de bienes a comisionistas, cuando éstos vendan los referidos bienes, perfeccionados, en dicha oportunidad la operación:
En caso de entrega de los bienes en consignación, cuando el consignatario venda los mencionados bienes, perfeccionándose en esa oportunidad todas las operaciones.
- b. En la importación o admisión temporal de bienes, en la fecha en que se produzca cualquier hecho que convierta la obligación o admisión temporal en definitiva.»

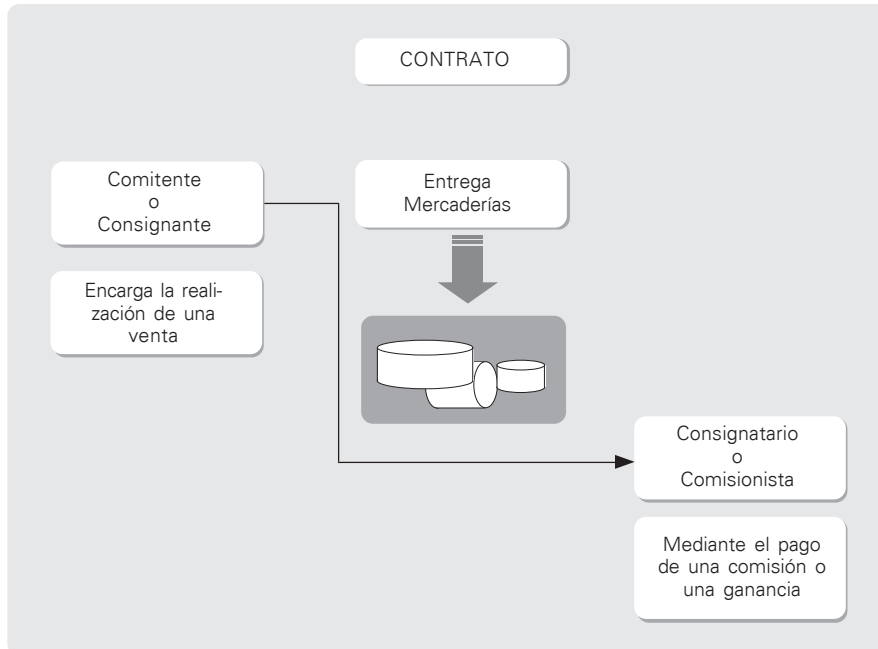
El Número 2 Comisionistas, Consignatarios y otros, del artículo 4 del Capítulo III, Sujetos del Impuesto del Reglamento del Impuesto a la Venta, arriba referido dice a la letra:

«Tratándose de entrega de bienes en consignación y otras formas similares, en las que la venta se realice por cuenta propia, son sujetos del impuesto tanto el que entrega el bien como el consignatario, de conformidad con el segundo párrafo del literal a) del numeral 2 del artículo 3».

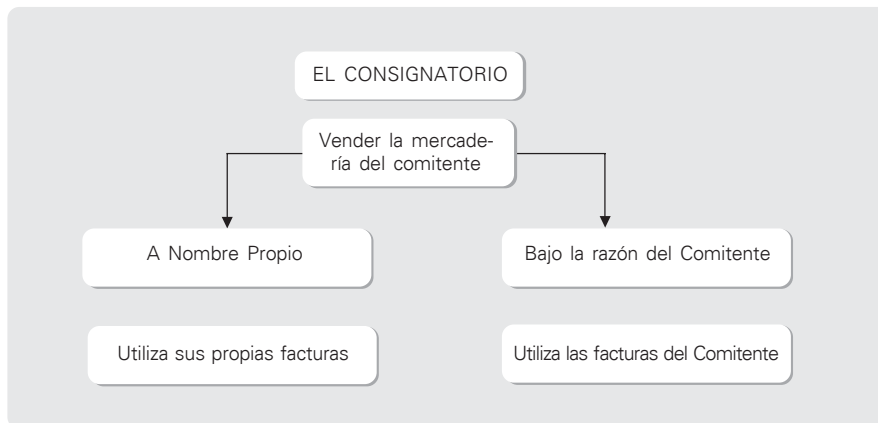
El caso de ventas de mercaderías por el procedimiento de Consignaciones, se define como la entrega de mercaderías de una personal o empresa denominada del Comitente o Consignante a otra persona o empresa denominada Comisionista o Consignatario para que proceda a su venta que puede ser de dos maneras:

- a. Cuando el Consignatario vende las mercaderías recibidas del Consignante a nombre de éste y por la venta recibe una comisión.
- b. Cuando el Consignatario vende las mercaderías recibidas del consignante a nombre propio, por lo que al momento de la venta se regulariza la operación como una simple transacción comercial de compra y venta entre el Consignatario y el Consignante.

VENTA DE MERCADERÍAS ENTREGADAS POR EL COMITENTE O CONSIGNANTE: CONSIGNACIONES



CAP. II



Aspectos Contables en el Consignante

El consignante deberá tener en cuenta la Norma Internacional de Contabilidad NIC 18 - Ingresos, según la NIC mencionada en el consignante, deberá

reconocer el ingreso cuando el consignatario haya realizado la venta de los bienes, es decir, cuando la empresa cumpla con las siguientes condiciones:

1. Ha transferido al comprador los riesgos y beneficios de propiedad de los bienes
2. La empresa ya no retiene la propiedad ni el control efectivo de los bienes vendidos
3. El importe de los ingresos puede ser medido confiablemente
4. Es posible que los beneficios económicos relacionados con la transacción fluirán a la empresa
5. Los costos incurridos en la transferencia pueden ser medidos confiablemente

El consignante deberá aperturar cuentas de orden, a fin de controlar en libros los bienes entregados en consignación, asimismo tener control sobre cada entrega en consignación y las respectivas devoluciones para establecer los saldos en poder del consignatario que deben ser verificados con la toma de inventarios físicos con cierta periodicidad. El consignante también tiene la opción de llevar el control de las mercaderías en consignación en la misma cuenta de mercaderías a través de divisionarias.

Aspectos Contables del Consignatario

El consignatario reconoce el ingreso cuando haya cumplido con la venta de los bienes y las condiciones estipuladas en el contrato de consignación para reconocer el ingreso que le corresponda, en el caso que venda como comisionista, y reconoce el ingreso cuando realiza la venta si vende por su propia cuenta, de acuerdo a la NIC 18 - Ingresos.

El consignatario deberá aperturar cuentas de orden a efectos de llevar el control de la recepción de bienes que le efectuó el consignante, las devoluciones efectuadas y el saldo de los bienes recibidos en consignación.

A medida que realice la venta debe de informar al consignante mediante liquidación de consignación sobre las ventas realizadas y el cobro de su comisión mediante la forma convenida si fuera comisionista.

Aspectos Tributarios para el Consignante

1. Guía de Remisión

De acuerdo al numeral 2.6 del artículo 17 del Reglamento de Comprobante de Pago el consignante deberá emitir una guía de remisión al momento de realizar la entrega de los bienes al consignatario, especificando como motivo del traslado

2. Comprobante de Pago

De acuerdo al numeral 1. del artículo 5 del Reglamento de comprobante de pago en la venta de bienes en consignación del consignante, tiene el plazo de nueve días hábiles siguientes después de que el consignatario haya vendido el bien para emitir la factura correspondiente.

3. Impuesto General a las Ventas e Impuestos Selectivo al Consumo

Con respecto al Impuesto General a las Ventas, la obligación tributaria para el consignante nace cuando el consignatario vende los bienes, fecha en ascua se perfecciona la operación de venta que el consignante deberá realizar al consignatario.

4. Impuesto a la Renta

Para efectos del Impuesto a la Renta, el consignante considera el monto de las ventas realizadas por el consignatario para realizar sus pagos a cuenta y refleja la utilidad o pérdida en libros, a fin de determinar la renta neta sobre la que aplicará la tasa del impuesto.

5. Control de los Bienes en Consignación

El consignante deberá tener un control de los bienes entregados en consignación, en el cual detallará lo siguiente:

- a. Fecha de entrega del bien
- b. Serie y número de la Guía de Remisión
- c. Número de RUC del cliente
- d. Descripción y/o código del bien
- e. Unidad de medida y cantidad de acuerdo a usos y costumbres del mercado

Este control deberá establecer los saldos de las mercaderías entregadas en consignación indicando, entre otros, la información de la venta de los bienes consignados y las devoluciones de los bienes entregados en consignación.

Aspectos Tributarios para el Consignatario

1. Guía de Remisión

El numeral 2.6 del artículo 17 del Reglamento de comprobantes de Pago señala que el consignatario deberá emitir una guía de remisión al momento de realizar la venta de los bienes en caso de ser necesario, especificando como motivo del traslado «Venta», y de acuerdo al numeral 3.

del artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Pago señala que si la venta se ha realizado a un consumidor final, el traslado se puede sustentar con la boleta de venta.

2. Comprobante de Pago

En la venta de bienes en consignación del consignatario debe emitir el comprobante de pago en la fecha que entrega el bien o cuando se efectuó el pago, lo que ocurra primero.

3. Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo

Con respecto al Impuesto General a las Ventas, la obligación tributaria para el consignatario nace cuando éste vende los bienes, fecha en la cual se perfecciona la operación de venta que realiza el consignatario y los servicios por concepto de comisión que cobra el consignatario.

4. Impuesto a la Renta

Para efectos del Impuesto a la Renta, el consignatario consideran el monto de las comisiones cobradas en el mes, a fin de recalcular sus pagos a cuenta, y reflejará en libros la renta o pérdida generada por su servicio.

Contablemente, el consignatario considera como venta el valor de los bienes recibidos en consignación y a su vez considera como costo el mismo importe una vez vendidos los bienes.

5. Control de los Bienes en Consignación

El consignatario deberá tener un control de los bienes entregados en consignación, en el cual detallará lo siguiente:

- a. Fecha de recepción del bien
- b. Serie y número de la Guía de Remisión o documento que acredite la recepción del bien
- c. Número de RUC del proveedor, excepto cuando no cuente con éste, en cuyo caso deberán el número de documento de identidad y el domicilio del mismo
- d. Descripción y/o código del bien
- e. Unidad de medida y cantidad de acuerdo a usos y costumbres del mercado.

Este control deberá establecer los saldos de las mercaderías recibidas en consignación indicando, entre otros, la información de la venta de los bienes consignados y las devoluciones de los bienes recibidos en consignación.

Del Tratamiento en el Código de Comercio de los Comisionistas y Consignatarios

Se reputará comisión mercantil el mercado, cuando tenga por objeto un acto u operación de comercio, y sea comerciante o agente mediador del comercio el comitente o el comisionista.

El comisionista podrá desempeñar la comisión, contratando en nombre propio (Consignatario) o en el de su comitente.

Cuando el comisionista contrate en nombre propio, no tendrá necesidad de declarar quien sea el comitente, y quedará obligado de un modo directo, como si el negocio fuese suyo con las personas con quienes contratare; las cuales no tendrán acción contra el comitente, ni éste contra aquéllas quedando a salvo siempre las que respectivamente correspondan al comitente y al comisionista entre sí.

Si el comisionista contratase en nombre del comitente, deberá manifestarlo; y si el contrato fuere por escrito, expresarlo en el mismo o en la antefirma, declarando el nombre, apellido y domicilio de dicho comitente.

En el caso prescrito en el párrafo anterior, el contrato y las acciones derivadas del mismo producirán su efecto entre el comitente y la persona o personas que contrataren con el comisionista; pero quedará éste obligado con las personas con quienes contrato, mientras no pruebe la comisión, si el comitente la negare, sin perjuicio de la obligación y acciones respectivas entre el comitente y el comisionista.

En el caso de rehusar con comisionista, el encargo que se le hiciere estará obligado a comunicarlo al comitente por el método más rápido posible, debiendo confirmarlo en todo caso, por el correo más próximo al día en que recibió la comisión.

Lo estará, asimismo, a prestar la debida diligencia en la custodia y conservación de los efectos que el comitente le haya remitido, hasta que éste designe nuevo comisionista, en vista de su negativa, o hasta que, sin esperar nueva designación, el juez se haya hecho cargo de los efectos, a solicitud del comisionista.

La falta de cumplimiento de cualquiera de las obligaciones establecidas en los dos párrafos anteriores, constituye el comisionista, en la responsabilidad de indemnizar los daños y perjuicios que por ello sobrevengan al comitente.

Se entenderá aceptada la comisión, siempre que el comisionista ejecute alguna gestión, en el desempeño del cargo que le hizo el comitente, que no se limite a la determinada el párrafo anterior.

No será obligatorio el desempeño de las comisiones que exijan provisión de fondos, aunque se hayan aceptado, mientras el comitente no ponga a disposición del comisionista la suma necesaria al efecto.

Asimismo, podrá el comisionista suspender las diligencias propias de su encargo, cuando, habiendo invertido las sumas recibidas, el comitente rehusare la remisión de los nuevos fondos que aquél le pidiere.

Pacta la anticipación de fondos para el desempeño de la comisión, el comisionista estará obligado a suplirlos, excepto en el caso de suspensión de pagos o quiebra del comitente.

El comisionista que, sin cada legal, no cumpla la comisión aceptada o empezada a evacuar, será responsable de todos los daños que por ello sobrevengan al comitente.

Celebrado un contrato por el comisionista con las formalidades de derecho, el comitente deberá aceptar todas las consecuencias de la comisión, salvo el derecho de repetir contra el comisionista por falta u omisiones cometidas al cumplirla.

El comisionista que en el desempeño de su encargo se sujete a las instrucciones recibidas del comitente, quedará exento de toda responsabilidad para con él.

En lo no previsto y prescripción expresamente por el comitente, deberá el comisionista consultare siempre que lo permita la naturaleza del negocio.

Más, si estuviere autorizado para obrar a su árbitro, o no fuere posible la consulta, hará lo que dicte la prudencia y sea más conforme al uso del comercio, cuidando del negocio como propio. En el caso de que un accidente no previsto hiciera a juicio del comisionista, arriesgado o perjudicando la ejecución de las instrucciones recibidas, podrá suspender el cumplimiento de la comisión, comunicando al comitente, por el medio rápido posible, las causas que hayan motivado su conducta.

En ningún caso podrá el comisionista proceder contra disposición expresa del comitente, quedando responsable de todos los daños y perjuicios que por hacerlo le ocasionare.

Igual responsabilidad pesará sobre el comisionista en los casos de malicia o de abandono.

Serán de cuenta del comisionista, los riesgos del numerario que tenga en su poder por razón de la comisión.

El comisionista que, sin autorización expresa del comitente, concertare una operación a precios o condiciones más onerosas que las corrientes en la plaza a la fecha en que se hizo, será responsable al comitente del perjuicio

que por ella le haya irrogado; sin que le sirva de excusa alegar que al mismo tiempo y en iguales circunstancias hizo operaciones por su cuenta.

El comisionista deberá observar lo establecido en las leyes y reglamentos respecto a la negociación que se le hubiere confiado, y será responsable de los resultados de su contravención u omisión. Si hubiere procedido en virtud de órdenes expresas del comitente, las responsabilidades a que haya lugar pesarán sobre ambos.

El comisionista comunicará, frecuentemente al comitente las noticias que interesen al buen éxito de la negociación, participándole, por el correo del mismo día, o del siguiente, en que hubieren tenido lugar, los contratos que hubiere celebrado.

Se presume que el comitente aprueba los actos del comisionista, aunque se hubiere excedido en los términos del mandato, si no responde dentro de cuarenta y ocho horas o por segundo correo, a la carta aviso en que el comisionista le informe el resultado de la comisión

El comisionista desempeñará por sí los encargos recibidos, y no podrá delegarlos sin previo consentimiento del comitente, a no estar de antemano autorizado para hacer la delegación; pero podrá, bajo su responsabilidad, emplear sus dependientes en aquellas operaciones subalternas que según la costumbre general del comercio, se confíen a éstos.

Si el comisionista hubiere hecho delegación o sustitución con autorización del comitente, responderá de las gestiones del sustituto, si quedare a su elección, persona en quien había de delegar, y, en caso contrario, cesará su responsabilidad.

El comisionista estará obligado a rendir, con relación a sus libros, cuenta especificada y justificada de las cantidades que percibió para la comisión, reintegrado al comitente, en el plazo y forma que éste le prescriba, del sobrante que resulte a su favor.

En caso de morosidad abandonará interés legal.

Serán del cargo del comitente, el quebranto y extravió de fondos sobrantes, siempre que el comisionista hubiere observado las instrucciones de aquél respecto a la devolución.

El comisionista que, habiendo recibido fondos para evacuar un encargo, les diere inversión o destino distinto del de la comisión, abonará al comitente el capital y su interés legal, y será responsable, desde el día en que los recibió, de los daños y perjuicios originados a consecuencia de haber dejado de cumplir la comisión, sin perjuicio de la acción criminal a que hubiere lugar.

El comisionista responderá de los efectos y mercaderías que recibiere, en los términos y con las condiciones y calidades con que se avisare la remesa;

a no ser que haga constar, al encargarse de ellos, las averías y deterioros que resulten, comprando su estado con el que conste en las cargas de porte o fletamento o en las instrucciones recibidas del comitente.

El comisionista que tuviere en su poder mercaderías o efectos por cuenta ajena, responderá de su conservación en el estado que los recibió.

Cesará esta responsabilidad, cuando la destrucción o el menoscabo sean debido a caso fortuito, fuerza mayor transcurso de tiempo o vicio propio de la cosa.

En estos casos, el comisionista está obligado a hacer constar en forma legal, la pérdida o menoscabo de las mercaderías o efectos y la causa de que deriven una u otra; y dar al Comitente el aviso respectivo dentro de las veinticuatro horas, o por el correo inmediato.

Ningún comisionista comprará para sí, ni para otro, lo que se le haya mandado vender, ni venderá lo que se le haya encargado comprar, sin licencia del comitente.

Tampoco podrá alterar las marcas de los efectos que hubiere comprado o vendido por cuenta ajena.

Los comisionistas no pueden tener efectos de una misma especie perteneciente a distintos dueños, bajo una misma marca, sin distinguirlos por una contramarca que evite confusión y designe la propiedad respectiva de cada comitente.

Si ocurriere en los efectos encargados a un comisionista, alguna alteración que hiciere urgente su venta para salvar la parte posible de su valor, y fuere tal la premura que no hubiere tiempo para dar aviso al comitente y aguardar sus órdenes; acudirá el comisionista al juez competente, que previo informe de los comerciantes, autorizará la venta con las solemnidades y precauciones que estime más beneficiosas para el comitente.

El comisionista no podrá, sin autorización del comitente, prestar ni vender al fiado, o a plazos; pudiendo en estos casos el comitente exigirle el pago al contado, dejando a favor del comisionista cualquier interés, beneficio o ventaja que resulte de dicho crédito a plazo.

Si el comisionista, con debida autorización, vendiera a plazo, deberá expresarlo en la cuenta o avisos que de al comitente, participándole los nombres de los compradores; y, no haciéndolo así, se entenderá, respecto al comitente, que las ventas fueron al contado.

Si el comisionista percibiere sobre una venta, además de la comisión ordinaria, otra llamada de garantía, correrán de su cuenta los riesgos de la cobranza; quedando obligado a satisfacer al comitente el producto de la venta en los mismos plazos pactados por el comprador.

Será responsable de los perjuicios que ocasione su omisión o demora, el comisionista que no verificare la cobranza de los créditos de su comitente en las épocas en que fueren exigibles; a no ser que acredite que usó oportunamente de los medios legales para conseguir el pago.

El comisionista encargado de una expedición de efectos, que tuviere orden para asegurarlos, será responsable, si no lo hiciere, de los daños que a éstos sobrevengan; siempre que estuviere hecha la provisión de fondos necesaria para pagar el premio del seguro, o se hubiere obligado a anticiparlos y dejare de dar aviso inmediato al comitente de la imposibilidad de contratarle.

Si durante el riesgo, el asegurador se declarase en quiebra, tendrá el comisionista obligación de renovar el seguro, al no haberle prevenido cosa en contrario el comitente.

El comisionista que en concepto de tal hubiere de remitir efectos a otro punto, deberá contratar el transporte, cumpliendo las obligaciones que se imponen al cargador en las conducciones terrestres y marítimas.

El comisionista que en concepto tal hubiere de remitir efectos a otro punto, deberá contratar el transporte, cumpliendo las obligaciones que se imponen al cargador en las conducciones terrestres y marítimas.

Si contratare en nombre propio el transporte, aunque lo haga por cuenta ajena, quedará sujeto para con el porteador a todas las obligaciones que se imponen a los cargadores en las conducciones terrestres y marítimas.

Los efectos que se remitieren en consignación, se entenderán especialmente obligados al pago de los derechos de comisión, anticipaciones y gastos que el comisionista hubiere hecho por cuenta de su valor y producto.

Como consecuencia de esta obligación:

1. Ningún comisionista podrá ser desposeído de los efectos que recibió en consignación, sin que previamente se le reembolse de sus anticipaciones, gastos y derechos de comisión.
2. Por cuenta del producto de los mismos géneros, deberá ser pagado el comisionista con preferencia a los demás acreedores el comitente.

Para gozar de la preferencia consignada en este artículo, será condición necesaria que los efectos estén en poder del consignatario o comisionista, o que se hallen a su disposición en depósito o almacén público, o que se haya verificado la expedición consignándola a su nombre, habiendo recibido el conocimiento, talón o carta de transporte firmado por el encargado de verificarlo.

El comitente estará obligado a abonar al comisionista el premio de comisión, salvo pacto en contrario.

Faltando pacto expreso de la cuota, se fijará ésta con arreglo al uso y práctica mercantil de la plaza donde se cumpliera la comisión.

El comitente estará, asimismo, obligado a satisfacer al contado al comisionista, mediante cuenta justificada, el importe de todos sus gustos y desembolsos, con el interés legal desde el día en que los hubiere hecho hasta su total reintegro.

El comitente podrá revocar la comisión conferida al comisionista, en cualquier estado del negocio, poniéndolo en su noticia; pero quedando siempre obligado a los resultados de las gestiones practicadas antes de haberle hecho saber la revocación.

Por muerte del comisionista o su inhabilitación, se rescindirá el contrato; pero por muerte o inhabilitación del comitente, no se rescindirá, aunque pueden revocarlos sus herederos o representantes.

2.2 Ventas u otras salidas

2.2.1 Consumos o ventas (costo de ventas)

El costo de ventas representa el valor de adquisición o producción de los bienes inherentes al giro del negocio, transferidos a título oneroso.

(Ver comentarios sobre aspectos tributarios numerales 4 y 5)

Se explica el costo de ventas de la siguiente manera: exactamente en el mismo momento en que la participación del dueño se incrementa con el valor de venta del producto vendido, también se reduce con el costo de éste. Más aun, si no fuera por el hecho de que las cifras separadas que corresponden a los ingresos por ventas y al costo de las ventas son de utilidad para la administración, sería propio registrar únicamente el aumento neto de la participación del propietario (o sea, la utilidad bruta), restándole al precio de venta el valor del costo de las mercaderías.

Esto significa que se puede registrar la venta de mercaderías de dos siguientes maneras: Ejemplo:

- Se compra una mercadería por S/. 5 000 al crédito
- Se vende el total de la mercadería por S/. 8 500 al crédito

Contabilizado como utilidad neta:

| x | Debe | Haber |
|-------------|-------|-------|
| MERCADERÍAS | 5 000 | |
| PROVEEDORES | | 5 000 |

Por la compra de mercaderías

Primera Alternativa

| x | Debe | Haber |
|---|-------|-------|
| CLIENTES | 8 500 | |
| UTILIDAD | | 3 500 |
| MERCADERÍAS | | 5 000 |
| <i>Por la salida de las mercaderías y la utilidad de operación.</i> | | |

Segunda Alternativa

| x | Debe | Haber |
|--|-------|-------|
| CLIENTES | 8 500 | |
| VENTAS | | 8 500 |
| <i>Por las ventas netas de mercaderías</i> | | |
| x | Debe | Haber |
| COSTO DE VENTAS | 5 000 | |
| MERCADERÍAS | | 5 000 |
| <i>Por el costo de ventas</i> | | |

CAP. II

Explicación:

La venta de mercaderías registrada de acuerdo a la primera alternativa, se determina la utilidad de la operación en un solo registro; sin embargo, no es posible saber cuánto es el valor de venta y el costo de ventas, información importante para la administración, información que sí se puede obtener en la segunda alternativa, siendo por tanto esta alternativa la más aceptada.

2.2.2 Valor neto de realización o medición del valor no recuperable

Una partida no puede ser considerada como activo cuando no es posible que pueda ser recuperado su costo. En el caso de las existencias se abandonará el costo como base contable cuando su valor de recuperación sea menor a dicho costo, debido a que están dañados, o se determina su obsolescencia parcial o total, debiendo efectuarse en esas circunstancias una provisión para desvalorización de existencias.

Por consiguiente, la clave para determinar la razonabilidad del valor de sus inventarios, es estimar el «valor neto realizable», término definido por la NIC 2 - Existencias como «el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para lograr la venta».

Ejemplo: si el precio de venta de un producto terminado es de S/. 110; su costo de embalaje de S/. 8.00; la comisión por venta de S/. 6.00 y su costo de S/. 100; el valor neto realizable será:

| Valor de venta | - | Valor de terminación | - | Valor de vender | = | Valor neto realizable |
|----------------|---|----------------------|---|-----------------|---|-----------------------|
| 110 | - | 8 | - | 6 | = | 96 |

Si el valor neto realizable de S/. 96.00 se compara con el costo S/. 100.00, deberá provisionarse el exceso.

CAP. II

| Costo | - | VNR | = | Provisión |
|-------|---|-----|---|-----------|
| 100 | - | 96 | = | 4 |

En este caso, se deberá provisionar por desvalorización de existencias, S/. 4 por cada producto.

Si en caso contrario el costo del producto fuera S/. 90.00, éste sería perfectamente recuperable porque su valor neto realizable es de S/. 96.00 y no es necesario provisionar, debiendo mantener el costo de S/. 90. en sus inventarios.

- **Estimaciones del Valor Neto Realizable**

Al hacer las estimaciones de valor neto realizable, se deberá tener en consideración la información más confiable en el momento de efectuarlas respecto al valor de realización de los inventarios. Dichas estimaciones deberán tomar en cuenta la fluctuación de precios o costos relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre del período (NIC 10 - Sucesos posteriores al Cierre del Balance).

- **Contratos para entregas futuras**

En algunas empresas se acostumbra a efectuar contratos de venta para entregar los bienes posteriormente, si los contratos establecen precios que son menores al costo de los inventarios, se deberá efectuar una provisión por desvalorización de existencias.

Por ejemplo:

Si una compañía al 31 de diciembre ha fabricado un producto terminado cuyo costo es de \$1 000.00, pero que prácticamente está vendido mediante contrato para ser entregado en el mes de enero, por \$900.00, la mencionada compañía deberá efectuar una provisión por desvalorización.

- **Desvalorizaciones específicas**

Siempre que se efectúe una provisión por desvalorización de existencias, éstas deberán ser por partidas específicas plenamente identificadas para poder efectuar el seguimiento de su destino final. Dichas provisiones no son aceptadas tributariamente, por lo que generan una diferencia temporal, porque posteriormente pueden ser revertidas cuando se realicen las existencias y sean reconocidas tributariamente.

- **Evaluación posterior de la provisión**

En caso que una existencia que ha sido desvalorizada, se mantenga del cierre del período siguiente, es necesario que se evalúe que las circunstancias que previamente causaron la rebaja (provisión) se han modificado como consecuencia de nuevas circunstancias económicas; y por lo tanto, se debe revertir la provisión. Esta situación podría ocurrir, por ejemplo, cuando un producto en existencia, que ha sido materia de desvalorización todavía al ejercicio siguiente, se mantiene en *stock* y su precio de venta se ha incrementado o su costo de terminación y de venta han disminuido.

CASO N.º 17

Desvalorización de existencias

La empresa comercial «Pielés y Cueros», tiene al 31 de diciembre del Año 1 en *stock* para la venta, 500 carteras de cuero para damas al costo unitario de S/. 70.00. Las carteras son vendidas en estuches especiales, cuyo costo es de S/. 6.75 cada uno. Durante el Año 1, las ventas de carteras ascendió a S/. 750 000 y los gastos de venta a S/. 112 500.

Para el Año 2, el Gerente de Ventas ha estimado el valor de venta de cada cartera en S/. 75.00.

Se Solicita

En concordancia con lo señalado por la NIC 2 - Existencias:

- Determinar el Valor Neto de Realización; y
- Efectuar el asiento de ajuste necesario

Aplicaremos la fórmula siguiente:

$$\text{VNR} = \text{Valor Estimado de Venta} - \left(\text{Costos estimados de terminación} + \text{Costos estimados para vender} \right)$$

a. Costos Estimados de Terminación

Estuches especiales: S/. 6.75

b. Costos Estimados para Vender

$$- \frac{\text{Total Gastos de Ventas}}{\text{Total de Ventas}} = \frac{112\,500}{750\,000} \times 100 = 15\%$$

$$- 15\% \text{ de S/. } 75.00 = \frac{\text{S/. } 11.25}{18.00}$$

c. Valor Neto de Realización

$$\text{VNR} = 75.00 - (6.75 + 11.25) = \text{S/. } 57.00$$

d. Ajuste al Stock de Carteras

$$\begin{aligned} & (\text{Costo Unitario} - \text{VNR}) \times \text{Cantidad} \\ & = (70.00 - 57.00) \times 500 \text{ (Carteras)} \\ & = \text{S/. } 13.00 \times 500 \\ & = \text{S/. } 6\,500 \end{aligned}$$

e. Contabilización del Ajuste (Dic. Año 1)

| | | Debe | Haber |
|----|--|-------|-------|
| 68 | PROVISIONES DEL EJERCICIO | | |
| | 685 Desvalorización de Existencias | 6 500 | |
| 29 | PROVISIÓN PARA DESVALORIZACIÓN DE EXISTENCIAS | | |
| | 291 Provisión por Desvalorización de Mercaderías | | 6 500 |

f. Exposición en el Balance General (Dic. Año 1)

(500 carteras en stock)

| Cuenta | Concepto | Importe |
|--------|--------------------------|---------------|
| 201 | Mercaderías | 35 000 |
| (291) | Prov. Desv.Mercad. | (6 500) |
| | Saldo de Balance: | <u>28 500</u> |

Nota : La aplicación de la NIC 2 - Existencias, respecto a la provisión creada, generará una diferencia temporal al determinar la utilidad imponible de acuerdo a lo establecido en las normas que regulan el Impuesto a la Renta y su concordancia con la NIC 12 - Impuesto a la Renta.

CASO N.º 18**Desvalorización de Existencias Determinando de Valor Neto de Realización y el Efecto Tributario**

La fábrica «Cocinas Peruanas», al 31 de diciembre del Año 1, tiene como existencia 250 cocinas a gas con un valor de costo de fabricación de S/. 6 300 c/u.

El valor de venta en el mercado para cocinas a gas es de S/. 6 000 c/u, no siendo posible aumentarlo porque excedería los precios de los competidores, cuyas cocinas tienen las mismas características.

La empresa para venderlas tiene que embalarlas con un costo de S/. 195 cada empaque, fletes por S/. 35 c/u; asimismo, habrá de estimar comisiones de venta de 5% y otros gastos por vender del 10% del valor de venta.

Asumamos que la utilidad del Ejercicio antes de la provisión para desvalorización de existencias es S/. 985 000 y no existen diferencias permanentes.

CAP. II

Se pide

Aplicando la NIC 2 - Existencias determinar el VNR al 31 de diciembre del Año 1 y efectuar los ajustes de ser necesarios aplicando la NIC 12 - Impuesto a la Renta.

Solución

- Aplicaremos la fórmula del caso anterior:

$$\text{VNR} = \text{Valor Estimado de Venta} - \left(\text{Costos estimados de terminación} + \text{Costos estimados necesarios vender} \right)$$

De donde:

Valor estimado de venta: S/. 6 000

| Costos Estimados de Terminación: | | Costos Estimados de Vender: | |
|----------------------------------|------------|------------------------------|------------|
| Embalaje | 195 | Comisiones 5% de 6 000 | 300 |
| Fletes | 35 | Gastos p.vender 10% de 6 000 | 600 |
| | <u>230</u> | | <u>900</u> |

Remplazando valores:

$$\begin{aligned} \text{VNR} &= 6\,000 - (230 + 900) \\ \text{VNR} &= 6\,000 - 1\,130 \\ \text{VNR} &= 4\,870 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Ajuste al Stock} &= \text{Costo} - \text{VNR} \\ &= 6\,300 - 4\,870 \\ &= 1\,430 \text{ por cada Cocina} \end{aligned}$$

- **Asiento Contable**

(S/. 1 430 x 250 cocinas)

| | | x | Debe | Haber |
|----|--|---|---------|---------|
| 68 | PROVISIONES DEL EJERCICIO | | | |
| | 685 Provisiones del Ejercicio | | 357 500 | |
| 29 | PROVISIÓN PARA DESVALORIZACIÓN DE EXISTENCIAS | | | |
| | 292 Provisión de desvalorización de Productos Terminados | | | 357 500 |

CAP. II

Presentación en el Balance General

(250 cocinas en stock)

| Cuenta | Concepto | Importe |
|--------|--------------------------|------------------|
| 211 | Productos Terminados | 1 575 000 |
| (292) | Prov. Desv.Prod.Term. | (357 500) |
| | Saldo de Balance: | <u>1 217 500</u> |

- **Deducciones de Ley Criterio Financiero**

| | |
|------------------------------------|-------------------|
| | S/. |
| Utilidad Antes de Provisión | 985 000 |
| (-) Prov. Desvaloriz. Existencias | <u>(357 500)</u> |
| Utilidad Antes de Deducciones | 627 500 |
| Participación de Trabajadores, 10% | <u>(62 750)</u> |
| | 564 750 |
| Impuesto a la Renta, 30% | <u>(169 425)</u> |

- **Determinación de Diferencia Temporal**

| Rubro del Balance | Base Contable | Base Tributaria | Diferencia Temporal |
|--|---------------|-----------------|---------------------|
| Existencias | 1 217 500 | 1 575 000 | 357 500 |
| Operaciones Diferidas | | | |
| Participación Trabajadores Diferida, 10% | | | <u>(35 750)</u> |
| | | | 321 750 |
| Impuesto a la Renta Diferido, 30% | | | <u>(96 525)</u> |

- Contabilización de Deducciones

| x | | Debe | Haber |
|----|---|---------|---------|
| 86 | DISTRIBUCIÓN LEGAL DE LA RENTA NETA | | |
| | 861 Participación de Trabajadores | 62 750 | |
| 88 | IMPUESTO A LA RENTA | | |
| | 881 Impuesto a la Renta | 169 425 | |
| 38 | CARGAS DIFERIDAS | | |
| | 386 Participación Trabajadores Diferida | 35 750 | |
| | 387 Impuesto a la Renta Diferido (cuentas sugeridas) | 96 525 | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | | |
| | 4017 Impuesto a la Renta por Pagar | | 265 950 |
| 41 | REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR | | |
| | 413 Participaciones por Pagar | | 98 500 |
| | | 364 450 | 364 450 |

CAP. II

Notas

- a. Al igual que en el caso anterior, por la provisión creada se producirá una diferencial temporal al determinar la utilidad imponible conforme a lo estipulado por las normas que regulan el Impuesto a la Renta.
- b. La diferencia temporal será recuperada a partir del año siguiente en la medida que se logre vender las existencias y se efectúe la recuperación de la provisión por desvalorización de existencias, ingreso no gravable para los propósitos de determinar la utilidad imponible del nuevo ejercicio gravable.

2.2.3 Faltantes/Disminuciones

Las normas tributarias consideran a las disminuciones o pérdidas de las existencias por concepto de Mermas y Desmedros como gastos aceptados para determinación la base imponible del Impuesto a la Renta, asimismo, en el inciso d) del artículo 37 del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta determina que, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital.

Por tanto, se considera deducible las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondientes.

En muchas organizaciones, el acceso a las mercaderías es más fácil que al dinero en efectivo, sobre todo en los grandes almacenes, supermercados, tiendas por departamento, comercios al menudeo o detallistas; que realizan denotados esfuerzos para resolver el problema de faltantes de inventario, pues se han convertido en el blanco preferido de los ladrones o «tenderos» (término usado para denominar a este tipo de ladrones).

Faltantes en los Sistemas de Inventario Perpetuo

Medir los faltantes de inventario es fácil en las compañías que usan el inventario perpetuo. Los faltantes son simplemente la diferencia entre el costo del inventario identificado en un conteo físico y el saldo administrativo del inventario. Pongamos el siguiente ejemplo:

CAP. II

| | |
|--|-------------|
| Inventario Inicial de las Mercaderías | S/. 205 800 |
| Compras en el Período | S/. 450 000 |
| Total de existencias | 655 800 |
| Menos: Costo de ventas determinado Mediante los registros contables | (120 200) |
| Inventario Final de Mercaderías (Según registros contables) | 535 600 |
| Inventario Físico de las Mercaderías | 532 000 |
| Faltantes determinados | 3 600 |

El faltante es el valor del inventario determinado de acuerdo a los registros contables versus el inventario determinado en el conteo físico de las mercaderías (S/. 535 600 - S/. 532 000 = S/. 3 600)

En el sistema de inventario perpetuo los asientos de diario serán:

| x | | Debe | Haber |
|----|----------------------|-------|-------|
| 66 | CARGAS EXCEPCIONALES | 3 600 | |
| 20 | MERCADERÍAS | | 3 600 |

Tal como se señaló estas pérdidas si no se encuentran cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre y cuando se puedan probar judicialmente los hechos delictuosos entonces podrá ser aceptado tributariamente.

Sin embargo, si estos faltantes se producen frecuentemente, entonces la empresa podrá optar por una política de realizar registros contables por las provisiones de posibles pérdidas de mercaderías

Faltantes en los Sistemas de Inventario Periódico

Este procedimiento propuesto por la norma tributaria, bajo ciertos rangos de ingresos, como su nombre lo señala un sistema de inventario periódico no tiene un registro continuo del movimiento de las existencias. En estas circunstancias, el Costo de Ventas se determina mediante la siguiente fórmula:

| | |
|--|-------|
| Inventario Inicial de Mercaderías | |
| Más Compras de Mercaderías | ----- |
| Total de Mercaderías | |
| Menos: Inventario Final de Mercaderías | ----- |
| COSTO DE VENTAS | ===== |

CAP. II

En este caso, los faltantes se incluyen automáticamente en el costo de bienes vendidos. ¿Por qué? Porque el inventario inicial, más compras, menos el inventario final mide todas las mercancías que han salido, sin importar cuál fue su destino.

En este caso, el ejemplo desarrollado anteriormente será de la siguiente manera

| | |
|--|-----------|
| Inventario Inicial de Mercaderías | 205 800 |
| Más Compras de Mercaderías | 450 000 |
| Total de Mercaderías | 655 800 |
| Menos: Inventario Final de Mercaderías | (532 000) |
| Costo de Ventas | 123 800 |
| | ===== |

El tratamiento de las pérdidas mediante el Inventario Perpetuo y el Inventario Periódico, se explica en el siguiente cuadro:

| | |
|----------------------|---------|
| Inventario Perpetuo | |
| Costo de Ventas | 120 200 |
| Cargas Excepcionales | 3 600 |
| | 123 800 |
| | ===== |
| Inventario Periódico | |
| Costo de Ventas | 123 800 |

(Ver comentarios sobre aspectos tributarios, numeral 9)

Este procedimiento, no es recomendable porque permite ocultar las pérdidas por este concepto o las ventas no facturadas. Consideraremos que una empresa por más pequeña que sea debería llevar registros (kárdex) de su mercadería.

2.2.4 Mermas y Desmedros

Las Mermas

De acuerdo al Diccionario de Real Academia Española, la palabra merma significa, porción de algo que se consume naturalmente o se sustrae, asimismo, significa bajar o disminuir algo o consumir una parte de ello. Las normas tributarias definen al concepto de Merma como pérdida física en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.

Las mermas de las existencias se producen en el proceso de su comercialización o en el proceso productivo, en la evolución en estos procesos se incurren en el transporte, almacenamiento, distribución, producción y venta de estos bienes que afecta su naturaleza y constitución física, convirtiéndose en pérdida cuantitativa, es decir, estas pérdidas se pueden contar, medir, pesar, etc. en unidades.

Veamos algunos ejemplos:

En el comercio:

1. La pérdida de peso en kilos del ganado, debido al tiempo que se mantiene encerrado en un medio de transporte en el traslado de una ciudad a otra, que puede comprender muchos kilómetros de distancia.
2. La pérdida en galones o litros por la evaporación de los combustibles, que ocurre en el transporte, depósito y distribución, pérdida que se produce por la naturaleza del bien, que se concreta en la disminución del volumen de este bien que se puede cuantificar.
3. La pérdida en cantidad de litros o mililitros de alcohol, tiner, aguarras, benzina y otros productos que se evaporan, debido a la manipulación en su distribución y venta por los comerciantes.
4. La pérdida en unidades que se ocasiona por el almacenamiento, transporte y venta de menajes de vidrios, cristales y otros productos de similar naturaleza.

En el proceso productivo:

1. La disminución en miligramos o kilos de los productos marinos, en el proceso que comprende en el desmembramiento, cercenado y desmenuzado de vísceras, cabezas y aletas, en la industria de conservas de pescado.
2. Las pérdidas en litros y unidades de tinta, papel y otros suministros en el proceso de impresión, compaginación y empastado de libros y revistas, en la industria editorial.
3. La pérdida de cuero, cuerina, badana y gamuza y otros materiales, en la elaboración de zapatos, casacas y otras prendas de vestir, en la industria del calzado y confecciones.
4. La pérdida en kilos y unidades de las frutas por descomposición o deterioro que se produce por efecto del tiempo o en el proceso productivo, en la industria de conservas.

CAP. II

Clasificación de las Mermas en la Producción:

Merms que se pueden vender:

Esta clasificación se aplica a los productos que se obtienen en el proceso productivo catalogado como subproductos, desechos y desperdicios, codificados como Cuenta 22 - Subproductos, Desechos y Desperdicios en el Plan Contable General Revisado.

Estos bienes de acuerdo a su naturaleza pueden tener un valor económico ya que se pueden vender de manera independiente del producto principal, de esta manera podrá recuperarse el costo incurrido en estos bienes. Cuando la empresa logre efectuar las ventas de estos subproductos como tales o como desechos o desperdicios, la merma no incrementará el costo de las unidades producidas.

Las Merms Normales que no se pueden vender:

Esta clasificación corresponde a las merms producidas en forma inevitable que ya están absorbidas por el costo de las unidades producidas incrementando de esta manera el costo unitario de los productos terminados.

En ambos casos, las Merms serán registradas como gastos en el momento de las ventas de los productos terminados, sin embargo estas pérdidas para que sean reconocidas como gastos tributarios deben cumplir con las condiciones que exigen las normas tributarias, que fueron señaladas anteriormente.

Merma Norma y Merma Anormal:

En el proceso productivo, las empresas industriales fijan porcentajes de pérdidas por mermas de las materias primas o suministros que se consumen en la producción de sus productos, que se consideran normales, estas mermas se aplican al costo de los productos elaborados en proporción al volumen de producción, es decir, las pérdidas por esta clase de mermas será asumida por el Costo de Producción.

En cuanto a lo que se refiere a la Merma Anormal, son aquellas mermas que se producen en el proceso de producción cuyos valores exceden los montos estimados considerados normales, estas pérdidas no formarán parte del costo de los productos elaborados, estas pérdidas deben ser asumidas como gastos de la empresa.

Por ejemplo, una empresa que produce calzado, en el proceso de producción pierde diversos materiales como materias primas y suministros, la empresa a establecido como una pérdida normal el 3 % del total producido, monto que será asumido por el Costo de Producción, las pérdidas adicionales al 3% no serán consideradas como parte del Costo de Producción, será asumido como gasto de la empresa.

Se debe tomar en cuenta que un excesivo gasto de merma normal incluido en el Costo de Producción, produce un excesivo costo del producto terminado que redundará en el precio del valor de venta, trayendo como consecuencia un precio no competitivo en el mercado, por tanto, bajará el volumen de ventas.

Aspectos Tributarios de las mermas

Con el propósito de establecer el pago de Impuesto a la Renta de las empresas dedicadas al comercio y la industria, la autoridad tributaria a clasificado esta renta como de tercera categoría y a establecido una relación de conceptos que serán deducidos como gastos del total de ingresos, dentro de estos gastos se ha considerado como tales los conceptos denominados mermas y desmedros de las existencias, siempre que éstas sean debidamente acreditadas.

Gasto tributario de las mermas

Para que estas mermas sean aceptadas como gastos, el contribuyente deberá acreditar mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por los menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

(Mayores comentarios de carácter tributario - ver numeral 1).

Los desmedros u obsolescencia

De acuerdo al Diccionario de Real Academia Española, la palabra desmedro significa estropear, menoscabar, poner en inferior condición algo, significa también disminuir algo, quitándole una parte, acortando, reducirlo, deteriorar o deslustrar algo, quitándole parte de la estimación o lucimiento que antes tenía.

Las normas tributarias definen al concepto de desmedro como deterioro o pérdida del bien de manera definitiva, así como a su pérdida cualitativa, es decir a la pérdida de lo que es, en propiedad, carácter y calidad, impidiendo de esta forma su uso, ya sea por obsoleto, tecnológico, cuestión de moda u otros.

Esta pérdida es de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Por ejemplo:

- Las máquinas de escribir, con la aparición de las computadoras quedaron en desuso, perdiendo el valor que inicialmente tenían.
- Las conservas de frutas cuya fecha de vencimiento por efecto del tiempo han sido prescritas.
- Los discos «Long Play» quedaron en desuso con la aparición de los nuevos equipos electrónicos que utilizan nuevos dispositivos de información musical.
- Las medicinas que tengan sus fechas de vencimiento prescritas.
- Las prendas de vestir de damas y caballeros que por el tiempo hayan pasado de moda.

Gasto tributario de los desmedros

Para que estos desmedros sean considerados como gastos, la autoridad tributaria aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la autoridad en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes.

La autoridad tributaria podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Estos conceptos han sido aprobados por Decretos Supremos, específicamente en el inciso c) art. 21 D.S. N.º 122-94-EF, modificado por D.S. N.º 194-99-EF.

Aspecto contable

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N.º 2 EXISTENCIAS, que se ocupa de prescribir o dar pautas o criterios contables para el tratamiento contable de las existencias.

Un tema fundamental en la contabilización de las existencias es la determinación del monto del costo que se ha de reconocer como un activo y mantenerlo o diferirlo hasta que los ingresos relacionados sean reconocidos.

La norma establece pautas para:

- a. Para la determinación del costo y su posterior reconocimiento como un gasto, incluyendo cualquier disminución o castigo para llevarla a su valor neto de realización.
- b. En relación con las fórmulas de costeo que se usan para asignar los respectivos costos a las existencias.

Sin embargo en esta norma no trata específicamente sobre los conceptos denominados como merma o desmedro, estas disminuciones del valor de las existencias son tratadas en el punto denominado valor neto realizable.

CASO N.º 19

Mermas y desmedros

1. El 5 de noviembre del 2005, la empresa «El Mayorista» ha comprado un lote de conservas de pescado por S/. 20 000, dichas conservas tienen como fecha de vencimiento el 25 de mayo del 2006, de acuerdo a informaciones de años anteriores y de mercaderías similares se estima que no se venderá el 5% de la totalidad hasta la fecha de vencimiento.
2. En concordancia a las Normas Contables específicamente, la NIC 2 - EXISTENCIAS al 31 de diciembre se debe registrar una provisión para desvalorización de existencias por el 5% de las mercaderías adquiridas.
3. El 30 de junio, fecha en que se elaboran Estados Financieros Intermedios, se ha constatado que se han quedado sin vender un lote de conservas valorizadas en S/. 1 200.
4. Para efectos tributarios se ha cumplido con los trámites y requisitos exigidos ante la autoridad tributaria para efectuar la destrucción de los referidos bienes, acto que se llevó a cabo en presencia de un funcionario del gobierno.
 - a. 05-11-05 Compra de mercaderías

| x | | Debe | Haber |
|----|---|--------|--------|
| 60 | COMPRAS | 20 000 | |
| | 601 Mercaderías | | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | 3 800 | |
| | 4011 IGV | | |
| 42 | PROVEEDORES | | 23 800 |
| | 421 Facturas por Pagar | | |
| | <i>Por la compra de mercaderías</i> | | |
| x | | | |
| 20 | MERCADERÍAS | 20 000 | |
| | 201 Almacén | | |
| 61 | VARIACIÓN DE EXISTENCIAS | | 20 000 |
| | 611 Mercaderías | | |
| | <i>Por el destino de las compras de mercaderías</i> | | |

b. 31-12-06 Provisión para desvalorización de existencias

| x | | Debe | Haber |
|----|--|-------|-------|
| 68 | PROVISIONES DEL EJERCICIO | 1 000 | |
| | 685 Desvalorización de existencias | | |
| 29 | PROVISIONES PARA DESVALORIZACIÓN DE EXISTENCIAS | | 1 000 |
| | <i>Por las provisiones del ejercicio relativo a la desvalorización de existencias.</i> | | |
| x | | | |
| 94 | GASTOS ADMINISTRATIVOS | 1 000 | |
| | 945 Cargas Diversas | | |
| 79 | CARGAS IMPUTABLES | | 1 000 |
| | 791 Cargas Imputables a cuenta de costos. | | |
| | <i>Por el destino de las provisiones para desvalorización de existencias</i> | | |

c. 30-06-06 Por la destrucción de las mercaderías que se han declarados inservibles por desmedro

| x | | Debe | Haber |
|----|---|-------|-------|
| 29 | PROVISIONES PARA DESVALORIZACIÓN DE EXISTENCIAS | 1 000 | |
| 20 | EXISTENCIAS | | 1 000 |
| | 201 Almacén | | |
| | <i>Por la baja de las mercaderías inservibles por desmedro.</i> | | |

| | | Debe | Haber |
|----|--|------|-------|
| 66 | CARGAS EXCEPCIONALES | 200 | |
| | 669 Otras Cargas Excepcionales | | |
| 20 | EXISTENCIAS | | 200 |
| | 201 Almacén | | |
| | <i>Por la destrucción de las mercaderías inservibles por desmedro.</i> | | |

Comentario

- El 31 de diciembre del 2005, se realizó la provisión para desvalorización de existencias en concordancia de las Normas Contables (NIC 2 - EXISTENCIAS), sin embargo este gasto no será considerado como deducción para efectos de calcular el Impuesto a la Renta, por lo que se tratará como una diferencia temporal. Para explicar mejor este caso vamos a suponer que en el ejercicio 2005, se ha obtenido una utilidad contable de S/. 54 200, entonces se procederá de la siguiente manera:

| | Contable | Tributario |
|---|----------|------------|
| RESULTADO | 54 200 | 54 200 |
| Más provisión no aceptada tributariamente | | 1 000 |
| RESULTADO IMPONIBLE | 54 200 | 55 200 |
| 30 % Impuesto a la Renta | 16 260 | 16 560 |
| | ===== | ===== |

| | | Debe | Haber |
|----|--|--------|--------|
| 88 | IMPUESTO A LA RENTA | 16 260 | |
| 38 | CARGAS DIFERIDAS | 300 | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | | 16 560 |
| | <i>Por el pago del impuesto a la renta considerando el pago diferido por la diferencia temporal.</i> | | |

- Al 31 de diciembre del año 2006, se ha constatado la pérdida por desmedro de las existencias por S/. 1 200 de los cuales S/. 1 000 fue provisionado, mientras que los S/. 200 será un gastos extraordinario del ejercicio por no estar cubierto por provisiones; asimismo, como en este ejercicio la pérdida por desmedro es constatado físicamente y demostrado a la autoridad tributaria, será aceptado tributariamente como gastos para efectos del Impuesto a la Renta. Para explicar mejor este caso vamos a suponer que en el ejercicio 2006, se ha obtenido una utilidad contable de S/. 25 200, entonces se procederá de la siguiente manera:

| | Contable | Tributario |
|---|----------|------------|
| RESULTADO | 25 200 | 25 200 |
| Menos provisiones no registrado el año anterior | | (1 000) |
| RESULTADO IMPONIBLE | 25 200 | 24 200 |
| 30 % Impuesto a la Renta | 7 560 | 7 260 |
| | ===== | ===== |

| x | | Debe | Haber |
|----|--|-------|-------|
| 88 | IMPUESTO A LA RENTA | 7 560 | |
| 38 | CARGAS DIFERIDAS | | 300 |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | | 7 260 |
| | <i>Por el pago del Impuesto a la Renta considerando el pago diferido recuperado del año anterior</i> | | |

2.2.5 Retiro por siniestro

Se entiende por siniestro a la avería grave, destrucción fortuita o pérdida importante que sufren las personas o la propiedad, en especial por muerte, incendio o naufragio.

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, SINIESTRO significa daño de cualquier importancia que puede ser indemnizado por una compañía aseguradora.

- El siniestro puede ser considerado como siniestro total o pérdida total cuando como resultado de un siniestro se da una de las dos, o las dos situaciones siguientes:
 - «Cuando la reparación de los daños producto del siniestro no es viable técnicamente (viabilidad técnica).»
 - «Cuando la reparación de los daños producto del siniestro no es viable económicamente (viabilidad económica).»

La reparación de un daño es técnicamente viable cuando es posible mediante la técnica devolverle al bien dañado las mismas condiciones de uso, estética y seguridad que tenía con anterioridad al siniestro.

La reparación de un daño es económicamente viable cuando su coste económico (precio), se sitúe por debajo del valor de reposición menos el valor de los restos recuperables.

Esta situación de siniestro total o pérdida total, la determina un perito (técnico experto), tras efectuar la correspondiente valoración de daños, tasación del valor de reposición del bien siniestrado y tasación del valor de los restos.

Las existencias son bienes que pertenecen al grupo de los activos, debido a que contiene potencial para contribuir beneficios económicos futuros directamente al convertirse en efectivo, luego de su venta a los clientes.

Estos activos están expuestos a sufrir desvalorizaciones por mermas y desmedros; sin embargo, también pueden ser dañados o sufrir pérdidas totales por siniestros, éstos sin embargo pueden estar cubiertos por seguros o no.

Existen pólizas de seguros o contratos de seguros que contemplan la indemnización por pérdida total del objeto asegurado en este caso de las existencias. En cualquier caso, corresponde siempre a un perito tras determinar un siniestro total, el examen de las condiciones particulares de cada póliza en concreto y la elaboración de la correspondiente propuesta de indemnización por pérdida total.

Es decir, para la compañía de seguros, siniestro comprende todo aquello que implique la posible indemnización por parte de la compañía.

Si por efecto de un siniestro se han perdido existencias y éstas no están aseguradas, entonces se convertirá en una pérdida debiendo en este caso aplicarse lo señalado en las normas tributarias.

Las normas tributarias consideran a las disminuciones o pérdidas de las existencias por concepto de Mermas y Desmedros como gastos aceptados para determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta, asimismo en el inciso d) del artículo 37 del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta determina que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital.

Por tanto, se considera deducible las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondientes.

CASO N.º 20

Si por ejemplo una empresa tiene en sus almacenes mercaderías por S/. 50 000 y si éstos por efectos de las lluvias han inundado sus almacenes causando el daño total de sus mercaderías, que no se encontraban aseguradas, el asiento será el siguiente:

a. Compra de Mercaderías

| x | | Debe | Haber |
|----|---|--------|--------|
| 60 | COMPRAS | 50 000 | |
| | 601 Mercaderías | | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | 9 500 | |
| | 4011 IGTV | | |
| 42 | PROVEEDORES | | 59 500 |
| | 421 Facturas por Pagar | | |
| | <i>Por las compras de mercaderías</i> | | |
| x | | | |
| 20 | MERCADERÍAS | 50 000 | |
| 61 | VARIACION DE EXISTENCIAS | | 50 000 |
| | <i>Por el destino de las compras de mercaderías</i> | | |

CAP. II

b. Por la baja de las mercaderías

| x | | Debe | Haber |
|----|---|--------|--------|
| 66 | CARGAS EXCEPCIONALES | 50 000 | |
| | 669 Otras Cargas Excepcionales | | |
| 20 | MERCADERÍAS | | 50 000 |
| | <i>Por la pérdidas de las mercaderías por siniestro</i> | | |

CASO N.º 21

Si una empresa ha comprado mercaderías por S/. 150 000, la que mantiene en sus almacenes; si por causa de un incendio todas estas mercaderías han sido dañadas e inutilizadas, sin embargo, la administración de la empresa aseguro esta mercadería contra incendio.

La empresa aseguradora devolvió el valor de las mercaderías pérdidas a la empresa, luego que ésta realizara los trámites y gestiones pertinentes.

a. Compra de Mercaderías

| x | | Debe | Haber |
|----|---|---------|---------|
| 60 | COMPRAS | 150 000 | |
| | 601 Mercaderías | | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | 28 500 | |
| | 4011 IGV | | |
| 42 | PROVEEDORES | | 178 500 |
| | 421 Facturas por Pagar | | |
| | <i>Por las compras de mercaderías</i> | | |
| x | | | |
| 20 | MERCADERÍAS | 150 000 | |
| 61 | VARIACIÓN DE EXISTENCIAS | | 150 000 |
| | <i>Por el destino de las compras de mercaderías</i> | | |

CAP. II

b. Por la baja de las mercaderías

| x | | Debe | Haber |
|----|--|---------|---------|
| 66 | CARGAS EXCEPCIONALES | 150 000 | |
| | 669 Otras Cargas Excepcionales | | |
| 20 | MERCADERIAS | | 150 000 |
| | <i>Por la pérdida de las mercaderías por siniestro.</i> | | |
| x | | | |
| 16 | CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS | 150 000 | |
| | 162 Reclamos a Terceros | | |
| 75 | INGRESOS DIVERSOS | | 150 000 |
| | 759 Otros Ingresos Diversos | | |
| | <i>Por la recuperación de las pérdidas concedidas por la compañía de seguros</i> | | |
| x | | | |
| 10 | CAJA Y BANCOS | 150 000 | |
| | 104 Cuentas Corrientes | | |
| 16 | CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS | | 150 000 |
| | 162 Reclamos a Terceros | | |
| | <i>Por el cobro a la compañía aseguradora</i> | | |

c. Por la compra de Mercaderías que se reponen

| x | | Debe | Haber |
|----|---|---------|---------|
| 60 | COMPRAS | 150 000 | |
| | 601 Mercaderías | | |
| 40 | TRIBUTOS POR PAGAR | 28 500 | |
| | 4011 IGV | | |
| 42 | PROVEEDORES | | 178 500 |
| | 421 Facturas por Pagar | | |
| | <i>Por la compra de mercaderías</i> | | |
| x | | | |
| 20 | MERCADERÍAS | 150 000 | |
| 61 | VARIACIÓN DE EXISTENCIAS | | 150 000 |
| | <i>Por el destino de la compra de mercaderías</i> | | |

CAP. II

En este caso, tanto el gasto por la pérdida extraordinaria de las existencias, así como el ingreso producto de la devolución de parte de la compañía aseguradora, no tiene efecto tributario para la determinación de la base imponible para el pago del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, se deberá tener en cuenta el inciso *f)* del artículo 1 del Reglamento del Impuesto a la Renta que dice lo siguiente:

f) En los casos *a* que se refiere el inciso *b)* del artículo 3 de la Ley no se computará como ganancia el monto de la indemnización que, excediendo el costo computable del bien, sea destinado a la reposición total o parcial de dicho bien y siempre que para ese fin la adquisición se contrate dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se perciba el monto indemnizatorio y el bien se reponga en un plazo que no deberá exceder de dieciocho (18) meses contados a partir de la referida percepción.

En casos debidamente justificados, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) autorizará un mayor plazo para la reposición final del bien.

En esta sección presentamos diversos temas relacionados con las existencias y su tratamiento desde el punto de vista tributario, tales como:

3.1 Tratamiento de las Mermas

En el Impuesto a la Renta:

De acuerdo al artículo 37 inciso f) de la Ley del Impuesto a la Renta son deducibles para establecer la Renta Neta de Tercera Categoría las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

En ese sentido, el artículo 21 inciso c) del Reglamento de la Ley antes citada define a las mermas como una: «Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.»

De la definición anterior, se deduce que las mermas no necesariamente se encuentran relacionadas al proceso productivo, puesto que se pueden presentar casos en los cuales se presente una pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias con posterioridad al proceso de producción de los bienes. Un ejemplo de ello, consiste en la pérdida física que sufren los combustibles por efectos de la evaporación.

Lo anterior ha sido aceptado por el Tribunal Fiscal al señalar en la Resolución N.º 199-4-2000 que: «...las mermas y desmedros no necesariamente se derivan del proceso productivo, toda vez que se refieren a bienes, insumos y productos en proceso o productos terminados...»

Adicionalmente, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que para acreditar la deducibilidad de las mermas se requiere que el contribuyente cuente con un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N.º 3131-1-2005, de fecha 1 de julio del 2005 adoptó una posición en el sentido que la exigencia de la acreditación de las mermas, mediante un informe técnico, no puede ser interpretado de forma aislada, debiéndose aplicar razonablemente cuando no haya una merma acreditada o

no se tenga certeza del porcentaje aplicable para la actividad por no contar con elementos para ello, entre otros, no así cuando existen normas específicas que reconocen un porcentaje razonable de mermas.

En el Impuesto General a las Ventas

El artículo 22 de la Ley del Impuesto General a las Ventas regula la pérdida del crédito fiscal por la ocurrencia de desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal.

En este caso, el reintegro del crédito fiscal deberá efectuarse en la fecha en que corresponda declarar las operaciones que se realicen en el período tributario en que se produzcan los hechos que originan el mismo.

No obstante lo anterior, el artículo antes mencionado excluye de la obligación del reintegro, entre otros supuestos, a aquella pérdida que se haya originado en mermas y desmedros debidamente acreditados. Dicha acreditación deberá efectuarse de acuerdo a las normas establecidas en la Ley y el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

3.2 Tratamiento de los Faltantes

Incidencia General: Presunción de Compras y Ventas Omitidas

La implicancia a la que conlleva la presencia de faltantes y sobrantes de inventarios es la presunción de compras y ventas omitidas; tal disposición la podemos ubicar en el artículo 65 y 69 del Código Tributario, la misma que establece lo siguiente:

- a. Faltante de existencias. Se presume que los bienes fueron transferidos y cuyas ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato a la toma de inventario.
- b. Sobrante de existencia. Se presume que la compra y venta de los bienes han sido omitidas de registrar en el año inmediato a la toma de inventario.

En base a lo antes mencionado es que vamos a ampliar el comentario referente a los faltantes y sobrantes de existencias, agregándose a ello además de ello, o inventarios como refiere la norma antes mencionada.

Normatividad relacionada

Antes de ingresar a dar tratamiento tributario de los faltantes es recomendable dar lectura de algunas partes de las normas referidas al tema, el cual pasamos a detallar:

1. Normatividad de IGV e ISC: el artículo 3 del TUO de la Ley del IGV e ISC establece los siguiente:

(...)

ARTÍCULO 3º.- DEFINICIONES

Para los efectos de la aplicación del Impuesto se entiende por:

a) *VENTA:*

(...)

2. *El retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados por esta Ley y su Reglamento, tales como los siguientes:*

(...)

- *El retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada conforme lo disponga el Reglamento.*

- (...)

2. Norma Reglamentaria de la Ley del IGV: la norma que reglamenta el artículo 3 de la Ley del IGV establece los siguiente:

Artículo 2º.- Para la determinación del ámbito de aplicación del Impuesto, se tendrá en cuenta lo siguiente:

(...)

4. *Pérdida, desaparición o destrucción de bienes*

En su caso, la pérdida, desaparición o destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, así como por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, a que se refiere el numeral 2 del inciso a) del Artículo 3 del Decreto, se acreditará con el informe emitido por la compañía de seguros, de ser el caso, y con el respectivo documento policial, el cual deberá ser tramitado dentro de los diez (10) días hábiles de producidos los hechos o que se tome conocimiento de la comisión del delito, antes de ser requerido por la SUNAT, por ese período.

La baja de los bienes, deberá contabilizarse en la fecha en que se produjo la pérdida, desaparición, destrucción de los mismos o cuando se tome conocimiento de la comisión del delito.

(...)

3. Ley del Impuesto a la Renta: la podemos encontrar en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, en donde se establece lo siguiente:

Artículo 37º.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su

fuelle, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:

(...)

- d. Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.*

Artículo 3º.- Los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago son los siguientes:

(...último párrafo)

En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Situaciones que originan faltantes y/o sobrantes

Establecer la situación que ha conllevado a que se presenten diferencias es muy importante para dar un adecuado tratamiento contable y determinar las implicancias tributarias, es así que se tiene por ejemplo algunos casos que van a conllevar a que se presenten diferencias en el rubro de las existencias o inventarios:

- Mal despacho en la entrega de bienes
- Compras con faltantes de unidades
- Dishonestidad de parte del personal encargado
- Delitos por terceros en perjuicio del propietario o empresa
- Otros

La conclusión a la que se llegue permitirá ver si las diferencias encontradas son gastos o cuentas por cobrar, se optará por contabilizar por gastos cuando no se pueden establecer responsables, o estableciéndose, se llega a la conclusión que es inútil la recuperación, en el caso de cuentas por cobrar es porque se puede recuperar el valor de la existencias de las cuales se ha determinado diferencias.

Impuesto General a las Ventas

Respecto al IGV, es de analizar la situación expuesta en la parte normativa¹ cuando ésta se refiere a las situaciones que se encuentran dentro de la definición de venta, entre ellos el retiro de bienes, por cuanto si hay un faltante,

¹ Numeral 2 del inciso a) del artículo 3 del TUO de la Ley del IGV e ISC -D.S. 055-99-EF (15-04-99)

es porque ha habido un retiro o varios retiros² del bien que presentan, diferencias; de allí se puede decir inicialmente que se trata de una venta, por lo tanto, debió pagarse el impuesto por dicha operación.

La situación antes expuesta puede obviarse si es que el faltante de existencias es causado por pérdidas, desapariciones o destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, así como por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, pero esta situación debe estar acreditado con la respectiva denuncia policial, la cual debe haber sido gestionada dentro de los 10 días de producidos los hechos, asimismo, de corresponder el informe emitido por el seguro; además, la formalidad de la baja de los bienes, el cual deberá contabilizarse en la fecha en que se produjo la pérdida, desaparición, destrucción de los mismos o cuando se tome conocimiento de la comisión del delito.

Impuesto a la Renta

Una adecuada indagación sobre los motivos que conllevaron a que se presenten faltantes de existencias determinará el tratamiento que a de darse a dicho hecho, quiere decir, a la determinación de responsabilidades, por cuanto si se determinaran responsables, es lógico pensar de que no se trata de una pérdida, sino que ésta se representa en una cuenta por cobrar³, pero si no es posible la recuperación vía cualquier otro medio o en todo caso, habiéndose determinado a los responsables pero que se puede establecer la imposibilidad de su cobranza, ésta debe ser reconocida como pérdida.

El hecho de conocer pérdidas conlleva a que se formule la interrogación de si ésta es un gasto deducible o no, respecto a la determinación de la renta neta imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta Anual; respecto a este punto se tiene como marco legal el inciso d) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta en donde se establece lo siguiente:

«Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.»

Un gasto que no reúna los requisitos establecidos en el párrafo anterior, conlleva a que dicho gasto no sea deducible como tal para fines tributarios.

² Existe la presunción de acuerdo al artículo 65 y 69 del Código Tributario - D.S. 135-99-EF (19-08-99)

³ Si las mercancías estuvieran aseguradas contra hechos que motivaron los faltantes, debe ser una cuenta por cobrar al seguro.

3.3 Tratamiento sobre Sobrantes

Incidencia General: Presunción de Compras y Ventas Omitidas

La implicancia a la que conlleva la presencia de faltantes y sobrantes de inventarios es la presunción de compras y ventas omitidas; tal disposición la podemos ubicar en el artículo 65 y 69 del Código Tributario, la misma que establece lo siguiente:

- c. Faltante de existencias. Se presume que los bienes fueron trasferidos y cuya venta ha sido omitida de registrar en el año inmediato a la toma de inventario.
- d. Sobrante de existencia. Se presume que la compra y venta de los bienes han sido omitidas de registrar en el año inmediato a la toma de inventario.

En base a lo antes mencionado es que vamos a ampliar el comentario referente a los faltantes y sobrantes de existencias, agregándose a ello demás de ello, o inventarios como refiere la norma antes mencionada.

Impuesto a la Renta

Los motivos por la que se presentan sobrantes de existencias pueden ser varias, así por ejemplos, se tiene el hecho de los malos despachos, quiere decir, un producto por otro, en ese caso va a ver diferencias entre el físico y lo que se tiene registrado (kardex, sistemas); otro motivo también puede ser el hecho de que en una compra donde se solicitaron cierta cantidad de unidades, el proveedor por error envía más de lo solicitado.

De los ejemplos expuestos, se puede decir que los sobrantes son generados a consecuencia de operaciones con terceros, del cual el comerciante de alguna manera se ha visto beneficiado; situación que conlleva a que en aplicación del tercer párrafo del artículo 3 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta –D.S. 179-2004-EF– dicha diferencia a favor del comerciante debe reconocerse como una ganancia, la misma que se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta.

3.4 Costo Computable

Se entenderá por costo computable de los bienes enajenados, al costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria. Existe costo de adquisición, cuando el bien ha sido adquirido por el contribuyente de terceros, a título oneroso.

Costo de adquisición

Es la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. En ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición.

3.5 Ventas a Vinculadas

Para efectos del Impuesto a la Renta, se considera que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas, cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades. También operará la vinculación cuando la transacción sea realizada utilizando personas interpuestas cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas.

El artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que se entenderá que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando se dé cualquiera de las siguientes situaciones:

1. Una persona natural o jurídica posea más de treinta por ciento (30%) del capital de otra persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.
2. Más del treinta por ciento (30%) del capital de dos (2) ó más personas jurídicas pertenezca a una misma persona natural o jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.
3. En cualesquiera de los casos anteriores, cuando la indicada proporción del capital pertenezca a cónyuges entre sí o a personas naturales vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.
4. El capital de dos (2) ó más personas jurídicas pertenezca en más del treinta por ciento (30%) a socios comunes a éstas.
5. Las personas jurídicas o entidades cuenten con uno o más directores, gerentes, administradores u otros directivos comunes, que tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, operativos y/o comerciales que se adopten.

6. Dos o más personas naturales o jurídicas consoliden Estados Financieros.
7. Exista un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, en cuyo caso el contrato se considerará vinculado con aquellas partes contratantes que participen, directamente o por intermedio de un tercero, en más del treinta por ciento (30%) en el patrimonio del contrato o cuando alguna de las partes contratantes tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, comerciales u operativos que se adopten para el desarrollo del contrato, caso en el cual la parte contratante que ejerza el poder de decisión se encontrará vinculado con el contrato.
8. En el caso de un contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente, la vinculación entre cada una de las partes integrantes del contrato y la contraparte deberá verificarse individualmente, aplicando algunos de los criterios de vinculación establecidos en este artículo.

Se entiende por contraparte, a la persona natural o jurídica con las que las partes integrantes celebren alguna operación con el fin de alcanzar el objeto del contrato.

9. Exista un contrato de asociación en participación, en el que alguno de los asociados, directa o indirectamente, participe en más del treinta por ciento (30%) en los resultados o en las utilidades de uno o varios negocios del asociante, en cuyo caso se considerará que existe vinculación entre el asociante y cada uno de sus asociados.

También se considerará que existe vinculación cuando alguno de los asociados tenga poder de decisión en los aspectos financieros, comerciales u operativos en uno o varios negocios del asociante.

10. Una empresa no domiciliada tenga uno o más establecimientos permanentes en el país, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa no domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes y entre todos ellos entre sí.
11. Una empresa domiciliada en territorio peruano tenga uno o más establecimientos permanentes en el extranjero, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes.
12. Una persona natural o jurídica ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de una o más personas jurídicas o entidades. En tal situación, se considerará que las personas jurídicas o entidades influidas están vinculadas entre sí y con la persona natural o jurídica que ejerce dicha influencia.

Se entiende que una persona natural o jurídica ejerce influencia dominante cuando, en la adopción del acuerdo, ejerce o controla la mayoría absoluta de votos para la toma de decisiones en los órganos de administración de la persona jurídica o entidad.

En el caso de decisiones relacionadas con los asuntos mencionados en el artículo 126 de la Ley General de Sociedades, existirá influencia dominante de la persona natural o jurídica que, participando en la adopción del acuerdo, por sí misma o con la intervención de votos de terceros, tiene en el acto de votación el mayor número de acciones suscritas con derecho a voto, siempre y cuando cuente con, al menos, el diez por ciento (10%) de las acciones suscritas con derecho a voto.

También se otorgará el tratamiento de partes vinculadas cuando una persona, empresa o entidad domiciliada en el país realice, en el ejercicio gravable anterior, el ochenta por ciento (80%) ó más de sus ventas de bienes, prestación de servicios u otro tipo de operaciones, con una persona, empresa o entidad domiciliada en el país o con personas, empresas o entidades vinculadas entre sí, domiciliadas en el país, siempre que tales operaciones, a su vez, representen por lo menos el treinta por ciento (30%) de las compras o adquisiciones de la otra parte en el mismo período. Tratándose de empresas que tengan actividades por períodos mayores a tres ejercicios gravables, tales porcentajes se calcularán teniendo en cuenta el porcentaje promedio de ventas o compras, según sea el caso, realizadas en los tres ejercicios gravables inmediatos anteriores. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación a las operaciones que realicen las empresas que conforman la actividad empresarial del Estado, en las cuales la participación del Estado sea mayor al cincuenta por ciento (50%) del capital.

La vinculación, de acuerdo a alguno de los criterios establecidos en este artículo, también operará cuando la transacción sea realizada utilizando personas o entidades interpuestas, domiciliadas o no en el país con el propósito de encubrir una transacción entre partes vinculadas.

La vinculación quedará configurada y regirá de acuerdo a las siguientes reglas:

- a. En el caso de los numerales 1) al 11) cuando se verifique la causal. Configurada la vinculación, ésta regirá desde ese momento hasta el cierre del ejercicio gravable, salvo que la causal de vinculación haya cesado con anterioridad a dicha fecha, en cuyo caso la vinculación se configurará en dicho período.
- b. En el caso del numeral 12), desde la fecha de adopción del acuerdo hasta el cierre del ejercicio gravable siguiente.
- c. En el caso al que se refiere el segundo párrafo de este artículo, los porcentajes de ventas, prestación de servicios u otro tipo de operaciones, así como los porcentajes de compras o adquisiciones, serán verificados al cierre de cada ejercicio gravable. Configurada la vinculación, ésta regirá por todo el ejercicio siguiente.

Adicionalmente, para efecto de lo dispuesto en el inciso 1) del segundo párrafo del artículo 36 de la Ley, también se configura la vinculación cuando el enajenante es cónyuge, concubino o pariente del adquirente hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.

Las consideraciones respecto a las vinculaciones existentes están basadas principalmente en el poder de influencia que puedan ejercer respecto a otras, en cuanto al control, decisión, administración, distribución, en las políticas de ventas, en el manejo de las existencias, entre otros.

En los casos de ventas, el valor asignado a los bienes para efectos del Impuesto será el del mercado. Si el valor asignado difiere al del mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT procederá a ajustarlo, tanto para el adquirente, como para el transferente.

Para el caso de las existencias, se considera valor de mercado al que normalmente se obtiene de las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros. En su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales o similares. En caso no sea posible aplicar los criterios anteriores, sea el valor de tasación.

Asimismo, se considera como valor de mercado para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares.

El ajuste por aplicación de la valoración de mercado se imputará al ejercicio gravable en el que se realizaron las operaciones con partes vinculadas o con residentes en países o territorios de baja o nula imposición. El ajuste del valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto, tanto para el transferente, como para el adquirente, siempre que éstos se encuentren domiciliados o constituidos en el país.

Por otra parte, el TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, en concordancia con lo establecido en su reglamento, considera como Empresas Vinculadas Económicamente, cuando:

1. Una empresa posea más del 30% del capital de otra empresa, directamente o por intermedio de una tercera.
2. Más del 30% del capital de dos (2) ó más empresas pertenezca a una misma persona, directa o indirectamente.
3. En cualesquiera de los casos anteriores, cuando la indicada proporción del capital pertenezca a cónyuges entre sí o a personas vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.
4. El capital de dos (2) ó más empresas pertenezca, en más del 30%, a socios comunes de dichas empresas.

Adicionalmente existe vinculación económica cuando:

- a. El productor o importador venda a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el 50% ó más de su producción o importación.
- b. Exista un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, en cuyo caso el contrato se considera vinculado con cada una de las partes contratantes.

No es aplicable lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 57 del Decreto respecto al monto de venta, a lo señalado en el inciso a) del presente numeral.

Para efecto de lo dispuesto en el inciso a) del presente artículo, se tomarán en cuenta las operaciones realizadas durante los últimos 12 meses.

Las operaciones entre empresas vinculadas se considerarán realizadas al valor de mercado. Para este efecto, se considera como valor de mercado al establecido por la Ley del Impuesto a la Renta, para las operaciones entre empresas vinculadas económicamente.

Análisis de comparabilidad

Las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes:

1. Que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad; o
2. Que aún cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

- i) Las características de las operaciones.
- ii) Las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones de cada una de las partes involucradas en la operación.

- iii) Los términos contractuales
- iv) Las circunstancias económicas o de mercado
- v) Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Cuando para efectos de determinar transacciones comparables, no se cuente con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados.

Métodos utilizados

Los precios de las transacciones serán determinados conforme a cualquiera de los siguientes métodos internacionalmente aceptados, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación:

El método del precio comparable no controlado

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas considerando el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

El método del precio de reventa

Consiste en determinar el valor de mercado de adquisición de bienes y servicios en que incurre un comprador respecto de su parte vinculada, los que luego son objeto de reventa a una parte independiente, multiplicando el precio de reventa establecido por el comprador por el resultado que proviene de disminuir, de la unidad, el margen de utilidad bruta que habitualmente obtiene el citado comprador en transacciones comparables con partes independientes o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes.

El margen de utilidad bruta del comprador se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

El método del costo incrementado

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios que un proveedor transfiere a su parte vinculada, multiplicando el costo incurrido por tal proveedor, por el resultado que proviene de sumar a la unidad el margen de costo adicionado que habitualmente obtiene ese proveedor en transacciones comparables con partes independientes o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes.

El margen de costo adicionado se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

El método de la partición de utilidades

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios a través de la distribución de la utilidad global, que proviene de la suma de utilidades parciales obtenidas en cada una de las transacciones entre partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes, teniendo en cuenta, entre otros, las ventas, gastos, costos, riesgos asumidos, activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes vinculadas.

El método residual de partición de utilidades

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios de acuerdo a lo señalado en el numeral 4) de este inciso d) del artículo 32-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, pero distribuyendo la utilidad global de la siguiente forma:

- (i) Se determinará la utilidad mínima que corresponda a cada parte vinculada, mediante la aplicación de cualquiera de los métodos aprobados en los numerales 1), 2), 3), 4) y 6) de este inciso, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.
- (ii) Se determinará la utilidad residual disminuyendo la utilidad mínima de la utilidad global. La utilidad residual será distribuida entre las partes vinculadas, tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada uno de ellos, en la proporción que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes.

CAP. III

El método del margen neto transaccional

Consiste en determinar la utilidad que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, teniendo en cuenta factores de rentabilidad basados en variables, tales como activos, ventas, gastos, costos, flujos de efectivo, entre otros.

Acuerdos Anticipados de Precios

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT solamente podrá celebrar Acuerdos Anticipados de Precios con contribuyentes domiciliados que participen en las operaciones internacionales a que se refiere el numeral 1) del inciso a) del artículo 32-A del IR, en los que se determinará el precio de las diferentes transacciones que realicen con sus partes vinculadas.

Declaración Jurada y otras obligaciones formales

Los contribuyentes deberán presentar anualmente una declaración jurada informativa de las transacciones que realicen con partes vinculadas o con sujetos residentes en territorios o países de baja o nula imposición, en la forma, plazo y condiciones que establezca la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.

La documentación e información detallada por cada transacción, cuando corresponda, que respalde el cálculo de los precios de transferencia, la metodología utilizada y los criterios considerados por los contribuyentes que demuestren que las rentas, gastos, costos o pérdidas se han obtenido en concordancia con los precios o márgenes de utilidad que hubieran sido utilizados por partes independientes en transacciones comparables, deberá ser conservada por los contribuyentes, debidamente traducida al idioma castellano, si fuera el caso, durante el plazo de prescripción. Para tal efecto, los contribuyentes deberán contar con un Estudio Técnico que respalde el cálculo de los precios de transferencia.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, a efecto de garantizar una mejor administración del impuesto, podrá exceptuar de la obligación de presentar la declaración jurada informativa, recabar la documentación e información detallada por transacción y/o de contar con el Estudio Técnico de precios de transferencia, excepto en los casos de transacciones que se hayan realizado con residentes de países o territorios de baja o nula imposición. En estos casos, tratándose de enajenación de bienes, el valor de mercado no podrá ser inferior al costo computable.

CAP. III

3.6 Robo de Existencias

De acuerdo con el inciso d) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta son deducibles del Impuesto, a fin de determinar la renta neta, las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

Tal como podemos apreciar, este tipo de deducción se encuentra sujeta al cumplimiento de las siguientes condiciones:

- a. Las pérdidas deben ser ocasionadas por delito cometido en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros.

La primera condición es que el delito afecte al bien productor de renta gravada, pues como sabemos debe existir conexión entre la deducción

y la generación del ingreso, el mismo que puede o no ser propiedad del contribuyente, pero se encuentra bajo su posesión.

- b. Estas pérdidas serán deducibles sólo en la parte que no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros.

La segunda condición es que sólo se deducirá el importe de la pérdida que no haya sido objeto de reposición por indemnización o seguro, esto en razón a que las indemnizaciones no se encuentran afectas al Impuesto a la Renta, y por ende, si el bien objeto del delito fuera objeto de tal reparación económica, sea total o parcial, no tendría sentido beneficiar al deudor tributario con una deducción por el total de la pérdida.

- c. Debe haberse probado judicialmente el hecho delictuoso; o en su defecto, acreditarse la inutilidad de ejercer la acción judicial que corresponda.

Al especificar la Ley del Impuesto a la Renta que se requiere de la acción judicial para considerar válida la deducción por delitos cometidos en perjuicio de los bienes del contribuyente, debe entenderse en el sentido que no bastará con la denuncia policial o la formalización de la denuncia por parte del Fiscal, sino que debe existir una actuación directa del Juez Penal, la misma que puede derivar en una sentencia o resolución firme en la que se condene o absuelva al presunto responsable en caso se haya logrado identificar al autor del delito, o si no se hubiera logrado dicha individualización, ordenando el archivamiento provisional o definitivo del caso.

Debe mencionarse que en la medida que se den las condiciones descritas, se podrá deducir el gasto, pudiendo presentarse el caso en que se hayan provisionado dichas pérdidas por delitos cometidos sobre los bienes del contribuyente en un determinado ejercicio, pero que se acrediten los requisitos en un ejercicio posterior, momento en que se admitiría la deducción.

3.7 Tratamiento de las Diferencias de Cambio

Las diferencias de cambio se presentan cuando se produce una variación en el tipo de cambio entre la fecha de reconocimiento de una transacción en moneda extranjera que incluye una partida monetaria⁴ y la fecha de su cancelación. También se produce diferencia de cambio por el mantenimiento de partidas monetarias al cierre del ejercicio (31-12) expresadas en moneda extranjera.

⁴ Una partida monetaria son activos o pasivos por pagar o cobrar

De acuerdo con el literal *d)* del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionados y plenamente identificables, ya sea que se encuentren en existencia o en tránsito a la fecha del balance general, deberán afectar el valor neto de los inventarios correspondientes.

Por otro lado, señala la mencionada norma que cuando no sea posible identificar los inventarios con el pasivo en moneda extranjera, la diferencia de cambio deberá afectar los resultados del ejercicio.

3.8 Bonificación Obtenida en Compra de Mercaderías

Los bienes que se obtengan como bonificaciones pasan a ser de propiedad de la empresa beneficiaria de la bonificación, pudiendo esta última transferirla a su vez a título oneroso o gratuito.

La entrega del bien como bonificación debe estar sustentada en Comprobante de Pago.

Para la empresa que recibe la bonificación será un ingreso gravado con el impuesto a la Renta.

Base legal

Artículo 3 de la ley del Impuesto a la Renta.

CAP. III

Para efectos del Impuesto General a las Ventas, no se consideran ventas la entregas de bienes muebles que se efectúa como bonificación al cliente sobre ventas realizadas, siempre que se trate de prácticas usuales en el mercado, se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones, consten en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva.

3.9 Métodos de Valoración de Existencias

Tributariamente, el artículo 62 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que se aceptan como métodos para la valorización de existencias:

- a. Primeras entradas, primeras salidas (PEPS)
- b. Promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MOVIL)
- c. Identificación específica
- d. Inventario al detalle o por menor
- e. Existencias básicas

Cabe indicar que una vez adoptado alguno de los métodos anteriores, las empresas no podrán variarlo a menos que obtengan autorización de la SUNAT, la misma que surtirá efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél

en que se otorgue la aprobación, previa realización de los ajustes que la SUNAT señale.

Por otro lado, el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los contribuyentes deben llevar un control de sus inventarios y contabilizar sus costos de acuerdo con lo siguiente:

| Condición | Registro de control de inventario |
|---|--|
| Cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a 1 500 UIT del ejercicio en curso. | Deberán llevar un registro permanente valorizado (Kárdex Valorizado) y un sistema de contabilidad de costos. Adicionalmente, deberán realizar un inventario físico en cada ejercicio. |
| Cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido de 500 UIT hasta 1 500 UIT del ejercicio en curso. | Deberán llevar un registro permanente en unidades (Kárdex en Unidades). Asimismo, deberán realizar un inventario físico en cada ejercicio. |
| Cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido inferiores a 500 UIT del ejercicio en curso. | Deberán practicar inventarios físicos de sus existencias al final del ejercicio. |

El mencionado artículo establece la obligación de que los resultados de los inventarios físicos deberán ser aprobados por los responsables de su ejecución.

3.10 Descuento a Cliente por Volumen de Compra

Respecto a los descuentos otorgados a los clientes, la Ley del IGV en su artículo 14 concordante con el numeral 13 del artículo 5 de su Reglamento, señala que éstos no formarán parte de la base imponible siempre que se cumplan con tres condiciones:

- Se trate de prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros.
- Se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones.
- No constituyan retiro de bienes
- Conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva.

En el caso que la bonificación haya sido otorgada con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalda la adquisición de los bienes, el adquirente deducirá del crédito fiscal correspondiente al mes de emisión de la respectiva nota de crédito, el originado por la citada bonificación.

3.11 Pérdida en Venta de Existencias (¿es aceptable?)

Para fines tributarios, toda transferencia es a valor de mercado, el mismo que se encuentra contemplado en el artículo 32 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual establece lo siguiente:

(...)

Artículo 32.- En los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Para los efectos de la presente Ley se considera valor de mercado:

1. *Para las existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros. En su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales y similares.*

En caso no sea posible, aplicar los criterios anteriores, será el valor de tasación.

(...)

CAP. III

De la normatividad indicada puede establecerse que si una existencia, cuyo valor de mercado se ha visto disminuido respecto a su costo de adquisición, y ésta es sustentable, la pérdida que se origine en la venta es aceptable como gasto.

3.12 Ventas de Existencias en Plazos mayores a 12 meses

El artículo 58 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los ingresos provenientes de la enajenación de bienes a plazo, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un (1) año, computado a partir de la fecha de la enajenación, podrán imputarse a los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago.

Para determinar el monto del impuesto exigible en cada ejercicio gravable se dividirá el impuesto calculado sobre el íntegro de la operación entre el ingreso total de la enajenación y el resultado se multiplicará por los ingresos efectivamente percibidos en el ejercicio.

Por otro lado, el artículo 11 del Reglamento del Impuesto a la Renta establece que en el caso de enajenación de bienes a plazos, cuyas cuotas conveni-

das para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un (1) año a partir de la fecha de la enajenación y que sea realizada por una persona que percibe rentas de tercera categoría, el costo computable de los bienes enajenados que corresponda a cada ejercicio, se determinará de acuerdo al siguiente procedimiento:

1. Se dividirá el ingreso exigible en el citado ejercicio por concepto de la enajenación entre los ingresos totales provenientes de la misma.
2. El coeficiente obtenido en el numeral anterior será redondeado, considerando cuatro (4) decimales, y se multiplicará por el costo computable del bien enajenado.

3.13 Provisión para Desvalorización de Existencias

Los desmedros en los bienes que constituyen existencias para una empresa, son una pérdida de orden cualitativo e irreparable de los bienes que los convierten en inutilizables para su fin principal que es su transferencia mediante su venta.

La NIC 2 - Existencias, establece como regla de valuación de los inventarios que los mismos se deben valorar al «costo» o «valor de mercado» menor; en tal sentido, al producirse desmedros en las existencias la empresa debe realizar una «provisión por desvalorización» para llevarlos a valor de mercado.

Esta provisión de desvalorización será aceptada como gasto para determinar el Impuesto a la Renta del período, siempre que cumpla con lo señalado en el literal c) del artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta, esto es:

«En relación a los desmedros, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa».

3.14 Tratamiento de la Devolución de Existencias

Para desarrollar el tratamiento tributario aplicable a la devolución de existencias, debemos remitirnos a lo dispuesto en la Ley del Impuesto General a las Ventas, así como en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

En el caso de devolución de ventas, entiéndase canje, no habrá mayores implicancias tributarias debido a que sólo habrá movimiento en el almacén

del proveedor por la entrada y salida de la mercadería, emitiéndose una nueva guía de remisión para el traslado de nueva mercadería para el comprador de la misma. Por otro lado, en caso se produzca la devolución de la mercadería, anulación de la compra, el proveedor deberá emitir una nota de crédito conteniendo los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan, a fin de poder cancelar dicha venta, para lo cual deberá extornar el asiento del registro de la venta, a fin de cancelar ésta, ello en caso la devolución sea en el mismo período; en el supuesto, que no sea así habrá una pérdida tributaria, la misma que será aceptada como un gasto deducible, teniéndose en consideración el artículo 57 del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta.

Respecto a la nota de crédito, el artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago señala que el adquiriente o usuario o quien reciba la nota de crédito a nombre de éstos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y de ser el caso, el sello de la empresa

Al respecto existe el informe N.º 033-2002/SUNAT que señala que: «(...) procede la emisión de la nota de crédito cuando se anule una operación, debiendo dichas notas contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan y ser emitidas al mismo adquiriente o usuario». Asimismo, el informe N.º 042-2004/SUNAT dice: «... Las normas del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el Reglamento de Comprobantes de Pago no establecen límites de tiempo para la emisión de notas de crédito, correspondiendo su emisión en el mes en que se produzca dichas anulaciones y devoluciones».

3.15 Costo Estándar

De acuerdo con el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, las empresas podrán llevar un Sistema de Costo Estándar que se adapte a su giro. Sin embargo, al formular cualquier balance para efectos del impuesto, deberán necesariamente valorar sus existencias al costo real.

Cuando la SUNAT lo requiera, los deudores tributarios deberán proporcionar el informe y los estudios técnicos necesarios que sustenten la aplicación del Sistema de Costo Estándar.

3.16 Provisiones por Garantías sobre Ventas

La implicancia está en el Impuesto a la Renta, por cuanto las provisiones, entre ellas las garantías obedecen a políticas contables donde el criterio tributario no lo considera dentro de su legislación; en todo caso, si se ha

procedido a la contabilización de montos por conceptos de provisiones (gastos) por garantías de ventas, éstas no se aceptan como gasto.

Nota. En esta respuesta no se incluye las provisiones de incobrabilidad por ventas al crédito establecido en el inciso i) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (D.S. N.º 179-2004-EF del 08-12-04) y el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (D.S. N.º 122-94-EF del 21-09-94)

3.17 Devolución de Ventas

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 inciso b) del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se señala que en caso de devolución de ventas se deberá deducir el monto del impuesto bruto en la parte proporcional a la parte del valor de venta, en caso se trate de la anulación total o parcial de ventas de bienes. La anulación de ventas está condicionada a la correspondiente devolución de bienes.

En caso se haya pagado Impuesto General a las Ventas por la compra que se va a devolver se deberá del crédito fiscal deducir el impuesto bruto correspondiente a la parte proporcional del valor de venta de los bienes que el sujeto hubiera vuelto, de acuerdo con lo señalado por el artículo 27 inciso b) del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Asimismo, según lo señalado en el artículo 7 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, los ajustes a que se refieren los artículos antes mencionados se efectuarán en el mes en el que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales.

Dichas devoluciones se realizarán a través de notas de crédito, las mismas que se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, tal y conforme lo señala el artículo 10 inciso 1 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

CAP. III

3.18 Registro de Kárdex Legalizado, infracción por no llevar dicho registro

El registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y el Registro de Inventario Permanente Valorizado debe estar legalizado. Están autorizados a efectuar la legalización los Notarios, Jueces de Paz Letrados, Jueces de Paz, en los lugares donde no hay Notarios

La legalización debe ser efectuada antes de su utilización, incluso cuando sean llevadas en hojas sueltas o continuas.

Base legal

Resolución de Superintendencia N° 345-2006/SUNAT.

Constituye infracción el omitir llevar los libros o registros vinculados a asuntos tributarios, la cual está tipificada en el numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario y tiene una sanción de multa ascendente a 60% de la UIT.

Base legal

Numeral 1 del artículo 175 de la Tabla I del Código Tributario.

3.19 Retiro de Bienes ¿Cuándo está afecto al IGV?

Retiros gravados con el IGV

El Impuesto General a las Ventas regula como operación gravada con el impuesto a la venta de bienes muebles en el país. Para tal efecto, el artículo 3 de la Ley del IGV incluye dentro del concepto de venta y por lo tanto como operación gravada con el impuesto al retiro de bienes, entendido como aquella transferencia de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados por la Ley y su reglamento.

En ese sentido, el Reglamento de la Ley del IGV en el inciso c) del artículo 2 precisa que se considera como retiro de bienes a:

- Todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros.
- La apropiación de los bienes de la empresa que realice el propietario, socio o titular de la misma.
- El consumo que realice la empresa de los bienes de su producción o del giro de su negocio, salvo que sea necesario para la realización de operaciones gravadas.
- La entrega de los bienes a los trabajadores de la empresa cuando sean de su libre disposición y no sean necesarios para la prestación de sus servicios.
- La entrega de bienes pactada por Convenios Colectivos que no se consideren condición de trabajo y que a su vez no sean indispensables para la prestación de servicios.

Retiros no gravados con el IGV

Ahora bien, el artículo 3 de la Ley del IGV excluye dentro del concepto retiro de bienes y, por lo tanto, no se considera operación gravada con el impuesto a los siguientes:

- El retiro de insumos, materias primas y bienes intermedios utilizados en la elaboración de los bienes que produce la empresa.
- La entrega de bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiere encargado.
- El retiro de bienes por el constructor para ser incorporados a la construcción de un inmueble.
- El retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada conforme lo disponga el Reglamento de la Ley del IGV.
- El retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas.
- Bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros.
- El retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante Ley.
- El retiro de bienes producto de la transferencia por subrogación a las empresas de seguros de los bienes siniestrados que hayan sido recuperados.

Además de los casos antes señalados, el Reglamento de la Ley del IGV en el inciso c) del artículo 2 precisa que se no considera venta a los siguientes retiros:

- La entrega a título gratuito de muestras médicas de medicamentos que se expendan totalmente bajo receta médica y cuya publicidad masiva en medios de comunicación esté prohibida, así como, el material documentario informativo médico científico que se entrega con las referidas muestras médicas.
- Los que se efectúen como consecuencia de mermas o desmedros debidamente acreditados conforme a las disposiciones del Impuesto a la Renta.

La entrega a título gratuito de bienes que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar su línea de producción, comercialización o servicio, siempre que el valor de mercado de la totalidad de dichos bienes, no exceda del medio por ciento (0.5%) de sus ingresos brutos promedios mensuales de los últimos doce (12) meses, con un límite máximo de cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias.

3.20 Retiro de Bienes RTF N.º 5504

Se asume que se refiere a la RTF N.º 5504 -1-2003

El Tribunal Fiscal mediante la RTF N.º 5504 -1-2003 sentó una serie de criterios en relación a los retiros de bienes, señalándose en ella que a través de la Resolución N.º 214-5-2000 publicada el 28 de marzo del 2000 y que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal dejó establecido en que si bien el numeral 2 del literal a) del artículo 3 de la Ley del IGV e ISC prescribe que es venta el retiro de bienes que efectúen como descuento o bonificación, en el caso de los afiches no se trata de bienes que la empresa misma retire, ni se entiende, en relación causal a un beneficio propio y directo a favor de terceros, tal como cabe entender, cuando la ley precisa «...incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación...» en este caso, el tercero no obtiene tal beneficio directo, sino tan solo recibe el afiche, sin ninguna obligación para adquirir por tal medio los productos que en ellos se promocionan, por lo que, en este punto, la ley no grava como retiro la entrega de afiches efectuada por la empresa.

Adicionalmente, en dicha resolución se establece que mediante Acuerdo de Sala Plena recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N.º 2003-15 del 6 de agosto del 2003 que, la entrega gratuita de bienes como polos, uniformes, agendas, billeteras, bolígrafos y llaveros, con fines publicitarios, constituye retiro de bienes para efectos del Impuesto General a las Ventas. Dicha decisión se fundamentó en lo establecido anteriormente por la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 214-5-2000, señalándose en el informe que sustenta este acuerdo que según el criterio adoptado por tal Resolución, la entrega gratuita de bienes a favor de terceros, calificará como retiro en tanto dichos bienes impliquen un beneficio propio y directo para el adquirente, lo que no ocurría con los afiches, cuya naturaleza no permite un uso distinto al de un material publicitario, mediante el cual se difunde la imagen de la empresa, así como, con las banderolas que llevan el logotipo de la empresa, e igualmente con los folletos y catálogos sobre los productos y servicios que brinda la empresa.

Según dicho informe, por el contrario, califican como retiros la entrega gratuita de bienes como polos, llaveros, bolígrafos y agendas con el logotipo de la empresa, dado que dichos bienes tienen la calidad de obsequios, cuya naturaleza –a diferencia de los bienes citados precedentemente– permite un aprovechamiento, uso y beneficio para quien los recibe que trasciende la difusión de la imagen de la empresa.

Por lo expuesto, podemos establecer que la entrega gratuita de bienes en calidad de obsequio será gravada como retiro en la medida que dichos bienes sean susceptibles, por su naturaleza, de ser utilizados por quienes los

reciben y que, por el contrario, si su uso no puede ir más allá que de lo publicitario, tales entregas no califican como retiros; así en el caso materia de la controversia se dispuso que los uniformes deportivos, camisetas, trusas, diplomas y radios antes indicados entregados por la recurrente como material publicitario, constituyen retiro gravado, mientras que la entrega de banderolas de publicidad en diferentes eventos deportivos y conciertos y afiches publicitarios, no se encuentra gravada.

Por otro lado, se estableció que los obsequios de licor a clientes, así como, la entrega de un aviso electrónico para el cliente Jesús Guevara, se debe indicar que por un lado, tales entregas no se encuentran comprendidas en ninguno de los supuestos de excepción establecidos en el numeral 2 del inciso a) del artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Asimismo, en el caso de los licores entregados a los trabajadores se estableció que dicha entrega no resulta necesaria para el desempeño de sus labores conforme a la excepción establecida en el literal g) del numeral 2 del inciso a) del artículo 3 de la Ley del IGV y, por tanto, califican como retiro de bienes.

Finalmente, se estableció que la entrega de tarjetas navideñas no se puede calificar un obsequio gravado como retiro de bienes, toda vez que no constituyen un presente, sino un medio para expresar un saludo con ocasión de las fiestas navideñas.

3.21 Crédito Fiscal - Incidencia de la Bancarización - RTF 4131-1-2005

La Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobada por Ley N.º 28194, en su artículo 3 y 4 establece que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior a los S/. 5 000 ó los US\$ 1 500 se deberán pagar utilizando los *Medios de Pago*⁵ aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

La consecuencia por el incumplimiento de la obligación antes señalada, por disposición del artículo 8 de la Ley, consiste en que los pagos que se efectúen sin utilizar Medios de Pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios.

En ese sentido, el uso de medios de pago para la cancelación de obligaciones constituye un requisito adicional para el uso del crédito fiscal, independientemente de aquéllos regulados en los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV e ISC.

Cabe señalar que incluso existe la obligación de utilizar medios de pago para la cancelación de obligaciones en aquéllos supuestos en los que el

adquirente o usuario no haya podido utilizar cuentas contra las cuales emitir cheques personales, puesto que éste hubiera podido cancelar a su proveedor depositándole lo adeudado en alguna cuenta que aquél señalase, o comprar cheques de gerencia, o transferir fondos de cuantas de ahorro, entre otros medios de pago que son válidos por las normas de bancarización. Esta posición ha sido asumida por el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 04131-1-2005 de fecha 1 de julio del 2005.

3.22 Traslado de Bienes Sujetos al SPOT

El artículo 10 del TUO del Decreto Legislativo N.º 940 regula la obligación consistente en que el remitente de los bienes por operaciones sujetas al SPOT en las cuales el depósito deba efectuarse con anterioridad al inicio del traslado, deba sustentar el traslado de dichos bienes con el documento que acredita el íntegro del depósito, la guía de remisión y el comprobante de pago que acredite fehacientemente la propiedad en caso exista obligación de emitir este último de acuerdo con las normas correspondientes.

El incumplimiento de dicha obligación determinará la comisión de la infracción tipificada en el numeral 8 del artículo 174 del Código Tributario, consistente en: «Remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión», la misma que se encuentra sancionada con el comiso de los bienes. En ese sentido, el infractor para proceder al retiro de los bienes comisados deberá cumplir, además de los requisitos señalados en el artículo 184 del Código Tributario, con acreditar la realización del depósito y el pago de la multa por la comisión de la infracción referente a no cumplir con efectuar el íntegro del depósito en el plazo establecido.

3.23 ¿En qué casos hay que efectuar el reintegro del crédito fiscal?

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 del TUO de la Ley del IGV en concordancia con el numeral 3 del artículo 6 de su Reglamento,

El artículo 5 de la Ley N.º 28194 reconoce expresamente como medios de pago a los siguientes:

«Artículo 5.- Medios de Pago

Los Medios de Pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3 son los siguientes:

- a. *Depósitos en cuentas.*
- b. *Giros.*
- c. *Transferencias de fondos.*
- d. *Órdenes de pago.*
- e. *Tarjetas de débito expedidas en el país.*
- f. *Tarjetas de crédito expedidas en el país.*
- g. *Cheques con la cláusula de «no negociables», «intransferibles», «no a la orden» u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores.*

Los Medios de Pago señalados en el párrafo anterior son aquéllos a que se refiere la Ley General.

Mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar el uso de otros Medios de Pago considerando, entre otros, su frecuencia y uso en las empresas del Sistema Financiero o fuera de ellas.»

procederá el reintegro del crédito fiscal en el caso de venta de bienes depreciables destinados a formar parte del activo fijo, antes de transcurrido el plazo de 2 (dos) años de haber sido puestos en funcionamiento y en un precio menor al de su adquisición, debiendo reintegrarse el crédito fiscal aplicado en la adquisición de dichos bienes en el mes de la venta, en la proporción que corresponda a la diferencia de precio. En caso que el monto del reintegro exceda el crédito fiscal del referido período el exceso deberá ser deducido en los períodos siguientes hasta agotarlo.

Cabe indicarse que esta disposición no es aplicable a las operaciones de arrendamiento financiero.

Asimismo se señala que, tratándose de bienes que por su naturaleza tecnológica requieran de reposición en un plazo menor, no se efectuará el reintegro del crédito fiscal, siempre que dicha situación se encuentre debidamente acreditada con informe técnico del Ministerio del Sector correspondiente. En estos casos, se encontrarán obligados a reintegrar el crédito fiscal en forma proporcional, si la venta se produce antes de transcurrido un (1) año desde que dichos bienes fueron puestos en funcionamiento.

La desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como, la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal, determina la pérdida del mismo.

En todos los casos, el reintegro del crédito fiscal deberá efectuarse en la fecha en que corresponda declarar las operaciones que se realicen en el período tributario en que se produzcan los hechos que originan el mismo.

La norma prevé, asimismo, que están excluidos de la obligación del reintegro:

- a. La desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor.
- b. La desaparición, destrucción o pérdida de bienes por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros.
- c. La venta de los bienes del activo fijo que se encuentren totalmente depreciados.
- d. Las mermas y desmedros debidamente acreditados.

3.24 Entrega de Bienes en Consignación

Para desarrollar el tratamiento tributario aplicable a la entrega de bienes en consignación debemos remitirnos a lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta, en la Ley del IGV, así como, en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

En el Impuesto a la Renta para el caso de las ventas a consignación debemos regirnos por el Principio del Devengado, según el cual, los ingresos y gastos se consideran producidos en el ejercicio comercial en que se devenguen, siendo el sustento de esta afirmación lo dispuesto en el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta al establecer que las rentas de la tercera categoría se consideraran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, criterio que resulta de aplicación analógica para la imputación de los gastos por expresa indicación de esta norma.

Asimismo, el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones ha delimitado el contenido del principio del devengado, señalando en las Resoluciones N.ºs 466-3-97 y 8534-5-2001 que para que un ingreso o gasto se devengue:

- Se requiere que se hubieran producido los hechos sustanciales del crédito.
- El ingreso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.
- No requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago.

Por lo tanto, resulta claro que tanto el consignador como el consignatario procederán a reconocer el ingreso una vez que este último realice la transferencia de los bienes.

Con respecto al nacimiento de la obligación tributaria para el IGV, el numeral 2 del artículo 3 del Reglamento de la Ley del IGV señala que en caso de entrega de bienes en consignación la obligación tributaria nace cuando el consignatario venda los mencionados bienes.

Finalmente, sobre el momento en que debe procederse a la emisión del comprobante de pago en la venta de bienes en consignación, el artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago dispone que el sujeto que entrega el bien al consignatario, es decir, el consignador deberá cumplir con emitir el comprobante de pago respectivo dentro de los nueve (9) días hábiles siguientes a la fecha en que se realice la operación.

3.25 Determinación del crédito fiscal en la importación de bienes

El documento que respalda el crédito fiscal en la importación de bienes es la copia autenticada por el agente de aduanas de la Declaración Única de Importación, así como, la liquidación de pago, liquidación de cobranza, u otros documentos emitidos por ADUANAS que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes.

El derecho al crédito fiscal se ejerce a partir de la fecha de anotación de la Declaración Única de Importación en el Registro de Compras.

La base imponible del IGV en la importación de bienes es el valor del bien determinado en ADUANAS, más los derechos e impuestos que afectan la importación con excepción del Impuesto General a las Ventas.

(Inciso e) del artículo 13 de la ley del IGV).

En el caso de importaciones, la conversión de las operaciones en moneda extranjera se efectuará al tipo de cambio promedio ponderado venta publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros en la fecha del pago del IGV de la importación. En los días en que no se publique el tipo de cambio se utilizará el último publicado.

Las existencias son partidas importantes porque están muy vinculadas al giro del negocio; tanto es así, que su venta menos su costo determinan su margen de contribución (utilidad bruta), que en un buen desempeño financiero de la entidad, deberían cubrir los gastos de administración y ventas, otros ingresos y gastos, pago de impuestos y dejan una utilidad razonable. Por consiguiente, constituyen todo el esfuerzo productivo y en muchos casos la razón de ser de los negocios. Sin embargo, son susceptibles de acumular errores de criterio en la determinación de su costo unitario, base para la cuantificación de las existencias finales como también como para determinar el costo de las mercaderías vendidas.

También su administración corre el riesgo de malversaciones o fraudes, que pueden generar distorsiones importantes en los estados financieros.

De ahí la importancia que debería tener el auditor independiente al examen de este rubro.

4.1 Enfoque del examen del rubro existencias

El objetivo de la auditoría del examen del rubro de existencias es determinar su:

1. Existencia Física

Comprobar su existencia física, asegurarse que todas las existencias incluidas en el balance general están en poder de la entidad o de terceros por encargo de la entidad o que todas las existencias de la entidad están incluidas en el balance general.

2. Propiedad

Que la entidad tenga la documentación necesaria que comprende la propiedad de las existencias.

3. Medición

Que los métodos de valuación utilizados están de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera; por lo tanto, las existencias se deben medir al costo o valor neto de realización, el más bajo.

4. Presentación

Que su presentación en los estados financieros y sus notas explicativas cumplan con los requerimientos de revelación de las Normas Internacionales de Información Financiera.

4.2 Conocimiento del rubro

Para poder planear el examen hay que tomar en conocimiento el tipo de mercadería que vende la empresa, proceso productivo, método de compras, distribución o venta, competencia y datos estadísticos.

CONOCIMIENTO DE INVENTARIOS Y COSTOS

- Indicar la clasificación del inventario a la fecha más reciente disponible y compararla con el inventario a la misma fecha del año anterior.

| | Año Actual | | | Año Anterior | | |
|-------------------------|--------------|-------|---|--------------|-------|---|
| | N.º de Ítems | Monto | % | N.º de Ítems | Monto | % |
| Mercaderías | | | | | | |
| Productos terminados | | | | | | |
| Productos en proceso | | | | | | |
| Materia prima | | | | | | |
| Materiales auxiliares | | | | | | |
| Suministros | | | | | | |
| Repuestos | | | | | | |
| Existencias por recibir | | | | | | |
| Totales | | | | | | |

| Questionario | Sí | No | N/A | Ref. P.T. |
|--|----|----|-----|-----------|
| 2. Indicar la tendencia de rotación de inventarios. | | | | |
| 3. ¿Podría indicarse que el importe de inventarios es excesivo en relación con los factores económicos actuales? Explicar | | | | |
| 4. Efectuar una visita de inspección de las operaciones de manufactura y almacenaje de la compañía. Comentar la disposición física y los servicios de contabilidad y almacenaje que existen en estos establecimientos, así como, los problemas observados. | | | | |
| 5. El cliente está sufriendo retrasos importantes para cumplir con los pedidos pendientes. | | | | |
| 6. Tiene el cliente forma de separar el inventario obsoleto. Describir brevemente el sistema, obtener y revisar los reportes actuales para nuestros archivos. | | | | |
| 7. Están codificados (o diferenciados) los productos para indicar su fecha de producción y/o adquisición? | | | | |
| a. ¿Se rotan los artículos que tienen fecha de caducidad para evitar que se echen a perder? | | | | |
| b. Si los productos no son de esa naturaleza, ¿se le informa al Departamento de Ventas, para que pueda concentrar sus esfuerzos en vender los artículos de lento movimiento? | | | | |
| 8. Tiene el cliente registro de inventarios valorizados | | | | |
| a. Si no es así, ¿debería tenerlo? | | | | |
| b. En caso de haber registro de inventarios valorizados: | | | | |
| - Indicar qué artículos del inventario están controlados por medio de este sistema y dar razones de porqué no se utilizan en los artículos restantes. | | | | |
| - Indicar el método de valuación por el cual se llevan los inventarios valorizados. | | | | |
| - ¿Se chequean periódicamente a través de conteos cíclicos? | | | | |
| c. ¿Se mantienen registros de inventarios valorizados para artículos importantes que previamente han sido llevados a gastos, pero, que todavía deben mantenerse en existencia. Ejemplo: herramientas pequeñas, inventarios obsoletos, etc.? | | | | |
| 9. ¿El cliente sigue la política de tomar inventarios físicos? | | | | |
| - Si no es así, describir el método para verificar las cantidades físicas. | | | | |
| - Si no es así, indicar la frecuencia. Obtener copia de los procedimientos del cliente para nuestros archivos. ¿Son adecuados? | | | | |
| - ¿El cliente cierra su planta para la toma del inventario físico?* | | | | |
| 10. ¿Existe algún producto que no permita compra de existencias ficticias? | | | | |
| 11. Si los productos fabricados contienen elementos peligrosos | | | | |
| 12. Si se pagan patentes o fórmulas. | | | | |
| 13. Tipo de cambio de distribución utilizado. | | | | |

* Si el cerrar la planta no es por razones de conveniencia; por ejemplo: vacaciones, podría este costoso procedimiento eliminarse mediante el uso de procedimientos de conteo cíclico durante todo el año, para verificar periódicamente los registros valorizados.

4.3 Pruebas de Transacciones

PROGRAMA DE COSTOS

Introducción

Las cuentas de costos y gastos deben revisarse globalmente para obtener un conocimiento sobre las condiciones y hechos de negocio que dieron origen a las cifras y pérdidas. La revisión debe coordinarse tanto como sea posible con la revisión global de los resultados de operación y los ingresos por ventas.

Deben estudiarse, según sea apropiado, los márgenes de utilidad bruta por líneas de producto, por plantas, por ventas de sucursales, o por períodos (meses o trimestres), así como cualquier otra información importante relativa a los costos. Deben obtenerse explicaciones sobre variaciones importantes con respecto a períodos anteriores y sobre tendencias actuales, por medio de análisis, investigaciones, consideración de hechos del negocio, o con discusión con los ejecutivos de operación. Los cambios de precios de materiales, cuotas de mano de obra y otras tendencias en los costos, el efecto de nuevos métodos de producción o de las modificaciones a los mismos y la situación del desarrollo de nuevos productos son algunos de los hechos que deben considerarse y comentarse con la Gerencia de Operaciones. El estudio de los informes y discusiones con la Gerencia deben complementarse por el auditor con visitas a la planta, demostración de productos, etc., según sea apropiado para obtener un conocimiento de las operaciones de la compañía.

Los importes totales de las cuentas significativas de costos y gastos deben compararse con los del período anterior, y las variaciones deben complementarse y soportarse en la medida que sea posible, haciendo referencia a los hechos desarrollados y tendencias, observados durante nuestro trabajo.

Estas comparaciones pueden hacerse normalmente durante nuestro trabajo preliminar, y revisarse nuevamente en forma menos amplia durante nuestra intervención final.

Muchas cuentas de costos y gastos pueden comprobarse total o parcialmente al examinar las cuentas correlativas del balance general. Además, los procedimientos de pruebas de cumplimiento están diseñados para determinar si los procedimientos de contabilidad y control interno empleados por la compañía están operando efectivamente y son adecuados para proporcionar un control y distribución contable adecuada de los costos y gastos en las cuentas.

Además de las revisiones globales, de las variaciones en las cuentas y de las pruebas de los procedimientos, puede también ser deseable el obtener un análisis de las cuentas de costos y gastos seleccionados, y examinar la documentación comprobatoria de los principales cargos o créditos a las mismas.

| Cuestionario | Sí | No | N/A | Ref. P.T. |
|---|----|----|-----|-----------|
| <p>- Describir como se calcula o determina el costo del inventario.</p> <p>1. Describir el sistema de costos en uso, (estándar de trabajo y procesos). Si no se usa un sistema formal de costos, describir el método cómo se acumulan los costos del inventario.</p> <p>- ¿Es apropiado el sistema para las operaciones del cliente?</p> <p>- ¿El sistema está coordinado con los registros contables?</p> <p>- ¿El sistema reporta las órdenes de trabajo atrasadas?</p> <p>2. ¿El sistema de costos está diseñado para permitir que el Departamento de Ventas elabore fácilmente, cotizaciones de precios?</p> <p>3. Si se utilizan costos estándar, ¿se revisan los estándares del inventario durante el año? (Especificar la frecuencia).</p> <p>- Si es así, ¿se coordinan los cambios en los estándares de costo del producto, con los cambios en los estándares de operación-producción?</p> <p>4. ¿Está almacenado el inventario en un orden sistemático, de manera que facilite el manejo y la localización de los artículos?</p> <p>5. ¿Están adecuadamente protegidas las mercancías contra deterioro físico? Describir los elementos de protección física que existen.</p> <p>6. Le parece a usted, (sin ser Ingeniero) que para el movimiento de materiales, ¿se hace un adecuado uso de aparatos, tales como: montacargas, tarimas de estibación, grúas y correas transportadoras, etc.?</p> <p>7. ¿Durante su visita a la planta, fue su impresión general, que la planta está siendo utilizada eficientemente?</p> <p>8. ¿Existe una correlación entre la compra y manufactura de partes y los requisitos de producción y ventas? Describir</p> <p>9. ¿El Departamento de Programación de Producción proyecta los requisitos de materia prima y partes compradas para la producción? ¿Es adecuada?</p> <p>10. ¿Cuánta gente trabaja en el control de producción?</p> <p>Planeación (Programación) _____</p> <p>Inventarios _____</p> <p>Despacho _____</p> <p>11. ¿Avanzan los materiales por la planta de manera fluida (tanto física como cronológicamente) durante el proceso de producción? ¿Si los materiales se retienen durante períodos largos en áreas de almacenamiento temporal, en el trayecto físico pudiera necesitar verificarse?</p> <p>12. ¿Cuenta la compañía con controles adecuados, que sean independientes a los obreros (dispositivos mecánicos a prueba de alteración, conteos generales por Departamento, o en la etapa de productos terminados), para determinar que los conteos de producción sean exactos y que todos los productos terminados sean reportados? (Esto es importante en el caso de pago a destajos o tarifas de incentivos).</p> | | | | |

| Procedimientos | Hecho por | Fecha | Ref. P.T. |
|---|-----------|-------|-----------|
| <p>Costo de Ventas (costos de producción)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Pruebe los cargos a la cuenta de compras por los meses seleccionados del período auditado. Revise la documentación comprobatoria de las compras significativas. (Considere reducir esta revisión si los resultados de las pruebas de cumplimiento son satisfactorias e incluyen una muestra representativa de compras). 2. Pruebe el costo de ventas registrado por el período auditado, cotejando los costos utilizados para dar de baja los inventarios contra los registros de inventarios valorizados u otra información comprobatoria. (Coordine este paso con los procedimientos de inventarios empleados en las pruebas sustantivas y de cumplimiento). <ol style="list-style-type: none"> a. Revise cuidadosamente las cuentas de costo de ventas en busca de asientos normales e investigue los ajustes por importes significativos. 3. Obtenga un resumen del costo de productos vendidos por productos importantes, o por líneas de productos. 4. Compare el margen de utilidad sobre ventas (total, por línea de productos importantes o por sucursal) durante el período con el del período anterior, y explique las diferencias importantes. 5. Investigue el tratamiento contable de las ventas de desperdicio (generalmente deben aplicarse como una reducción al costo de los productos vendidos). 6. Investigue el importe de las compras entre plantas o divisiones, si es significativo y elimínelo de resultados. 7. Reclasifique el costo de productos vendido a compañías afiliadas. 8. Gastos de fabricación: <ol style="list-style-type: none"> a. Revise las cuentas de gastos de fabricación y determine que los importes apropiados se hayan cotejado contra el trabajo hecho sobre las cuentas de balance correspondiente. b. Efectúe una revisión global de estos gastos para determinar que hayan sido clasificados adecuadamente y que las cuentas hayan sido contabilizadas sobre una base uniforme. c. Efectúe comparaciones con el ejercicio anterior e investigue cualquier variación importante. d. Revise las cuentas de mantenimiento y reparación y verifique los cargos significativos por el período examinado (Esto debe coordinarse con el trabajo de propiedad, planta y equipo). e. Pruebe los suministros de fabricación, preparando relaciones de cargos significativos por el período examinado, y revise la documentación comprobatoria, según sea necesario. f. Efectúe pruebas detalladas de las cuentas significativas de gastos de fabricación. 9. Si se considera conveniente, calcule la cuota final de los gastos indirectos de fabricación reales del año y compárela con la aplicada a los inventarios durante el año. Señale el efecto diferencias importantes (Coordínelo con el trabajo de inventarios). | | | |

4.4 Pruebas Sustantivas

Observación de Inventarios Físicos

| Procedimientos | Hecho por | Fecha | Ref. P.T. |
|--|-----------|-------|-----------|
| <p>A. Programación del Inventario:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Póngase en contacto con la compañía y revise las instrucciones del cliente para la toma física del inventario, a fin de determinar si son adecuadas (Indique las recomendaciones necesarias para mejorar o hacer más claras las instrucciones). 2. Determine si las instrucciones de la compañía incluyen el conteo de todas las áreas importantes del inventario. 3. Determine que localidades y áreas visitaremos para realizar pruebas físicas (Realice los arreglos necesarios con la compañía). 4. Observar los papeles de trabajo del inventario físico del año anterior, con la finalidad de revisarlos y aclarar las observaciones existentes). 5. Considere las pruebas físicas que se realizarán, el número de personas requeridas y las áreas a las cuales se les asignará. 6. Cuando se utilicen independientes para tomar el inventario, revise los términos bajo los cuales se les contrató y determine si son independientes y competentes. 7. Coordinar con el cliente una visita a los almacenes donde se tomarán los inventarios, con la finalidad de observar la adecuada distribución y orden para la toma del inventario. 8. Solicitar los listados de inventarios más recientes, con la finalidad de poder efectuar una selección significativa como muestra del inventario. <p>B. Observar en el conteo</p> <ol style="list-style-type: none"> 9. Observe al personal de la compañía: como efectúa el conteo y su anotación en marbetes, hojas de inventario, etc. y si los métodos empleados están de acuerdo con los procedimientos establecidos (Cerciórese de que se rectifiquen las deficiencias). 10. A través de la observación y de pláticas con el personal de la compañía, verifique que los artículos de lento movimiento, dañado o en exceso, han sido identificados y listados, a fin de darles seguimiento y considerar su adecuada valuación. 11. Determinar que las partidas que no son de propiedad de la compañía, que han sido excluidas del inventario, pero, que se hayan contado y registrado por separado. Cuando los importes por este concepto sean significativos, considere la conveniencia de realizar pruebas físicas de las partidas y obtener confirmación directa de sus propietarios. 12. Observe lo adecuado de los procedimientos de corte (tome en cuenta particularmente las transferencias entre departamentos). Obtenga información relativa al corte (últimos documentos de recepción y embarque) para efectuar el seguimiento posterior. 13. Observe lo adecuado del control de las hojas de inventario, marbetes o su equivalente. 14. Determine si todos los artículos han sido contados, marbetes o listado en las hojas de inventario. 15. Con el objeto de efectuar seguimiento posterior: <ol style="list-style-type: none"> a. Haga el corte de marbetes y/u hojas de inventario utilizados, tomando en cuenta el número en blanco para su seguimiento posterior. | | | |

| Procedimientos | Hecho por | Fecha | Ref. P.T. |
|---|-----------|-------|-----------|
| <p>b. Seleccione algunas hojas de inventario y anote el número de regiones utilizados en cada una, para su seguimiento posterior.</p> <p>c. De las hojas de inventarios seleccionadas ante el detalle de las cantidades de inventario y descripciones de algunos de los regiones (identificando los reglones específicos).</p> <p>16. Si resultan significativas, cuando la compañía verifica las hojas de inventario contra los registros detallados de inventarios:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pida a la compañía que investigue las diferencias. - Juzgue si es necesario que se vuelva a contar algún artículo. <p>C. Realizar pruebas físicas</p> <p>17. En base a nuestras pruebas físicas, cerciórese de que la compañía esté anotando las cantidades, descripciones, unidades de medida, grado de avance del producto, última operación terminada y otros datos importantes. Cuando los artículos vayan a valuarse en base a su grado de avance, considere si su determinación es razonable, tomando como base los artículos sobre los que se hicieron pruebas físicas.</p> <p>18. Anotar las pruebas físicas con suficiente detalle (por ejemplo: N° de marbete y de parte, código, nombre, unidad de medida, cantidades, etc.) a fin de facilitar su identificación y seguimiento posterior.</p> <p>19. Cuando las partidas seleccionadas para las pruebas físicas incluyan cajas, paquetes, etc., que estén cerradas, ábralas (cuando sea práctico hacerlo; teniendo en consideración la naturaleza de los artículos) y haga pruebas para que su contenido esté intacto y sea el correcto.</p> <p>20. Indique si las cantidades se basan en unidades, peso, medida o estimaciones.</p> <p>21. Si nuestras pruebas rebelan discrepancias significativas, obtenga la conformidad de la compañía respecto a que éstas realmente existen, pida un segundo conteo y realice pruebas físicas para determinar la exactitud del nuevo conteo.</p> <p>22. Comente con el personal de la compañía, si la mercancía se entrega a los clientes en consignación o sobre la base de venta y devolución. Cerciórese de que tales mercaderías se hayan incluido en los inventarios y excluidas de cuentas por cobrar.</p> <p>23. En caso de que no presenciemos la toma física de los inventarios en poder de terceros (por ejemplo: en almacenes, en consignación, etc.), obtenga confirmación directa de parte de ellos.</p> <p>24. Archivar todos los papeles de trabajo del inventario, referenciar y aclaran todas las marcas utilizadas.</p> <p>25. Preparar un memorándum sobre la observación de toma de inventarios.</p> | | | |

Revisado por: _____ Fecha: _____

Nota:

1. Utilizar hojas adicionales si fueran necesarias.
2. Aquellos controles que no está efectuando la compañía, deben ser debidamente justificados o indicarse en la carta de control, la deficiencia observada.

C/Programa

Cliente: _____

Período auditado: _____

Inventarios

| Procedimientos | Hecho por | Fecha | Ref. P.T. |
|---|-----------|-------|-----------|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Obtenga una copia del resumen del inventario final y la relación de inventarios valuados y verifique su corrección aritmética. <ol style="list-style-type: none"> a. Coteje los totales con el libro mayor. b. Verificar selectivamente los cálculos y extensiones de partidas individuales. c. Revisar la relación de inventarios valuados, con objeto de detectar partidas no usuales. 2. Verifique la exactitud de los listados del inventario físico contra los registros originales de conteo. <ol style="list-style-type: none"> a. Coteje nuestras pruebas físicas (contar la relación de inventarios valuados). 3. Revise los ajustes registrados para hacer que los inventarios según libros coincidan con el inventario físico. <ol style="list-style-type: none"> a. Explicación satisfactoria, si el faltante de inventarios representa ventas no facturadas y el sobrante de inventarios representa compras no registradas. 4. Comente con el personal de la compañía, si la mercancía se entrega a los clientes a consignación o sobre la base de venta y devolución. Cerciórese de que tales mercancías se hayan incluido en los inventarios y excluido de cuentas por cobrar. 5. En los casos en que no presenciemos la toma física de los inventarios en poder de terceros, obtenga confirmación directa por parte de ellos. 6. Con base en los documentos fuente y los registros, verifique que los inventarios estén valuados al costo. <ol style="list-style-type: none"> a. Determine la base que utilizó la compañía para valuar los inventarios. b. Cerciórese de que los descuentos y otras reducciones a los precios se hayan aplicado correctamente al valuar los inventarios. c. Revise que los precios de los inventarios incluyan fletes y gastos aduanales. d. Determine los porcentajes de materiales, mano de obra y gastos indirectos en el costo de los inventarios, para determinar el alcance de nuestras pruebas de valuación y hacia donde deben enfocarse principalmente. 7. Seleccione, de las hojas de inventarios valuados, algunas partidas de producción en proceso y productos terminados, con objeto de efectuar pruebas de valuación. Dependiendo del sistema de costos y las partidas seleccionadas se deberán representar productos, órdenes o importes acumulados por línea de productos o centros de control, divididos en materiales, mano de obra y gastos indirectos, tal como aparecen en los registros detallados de costos. <ol style="list-style-type: none"> a. Coteje los importes seleccionados contra los registros detallados de costos. b. Seleccione algunos materiales que aparecen en cada registro de costos y cotéjelos con las requisiciones de materiales u otra evidencia soporte. c. Seleccione algunas requisiciones de materiales que aparecen en cada registro de costos y cotéjelos contra las facturas de compra/venta de costos, con objeto de verificar que su valuación sea apropiada. | | | |

| Procedimientos | Hecho por | Fecha | Ref. P.T. |
|---|-----------|-------|-----------|
| <ul style="list-style-type: none"> d. Seleccione algunas partidas de mano de obra que aparecen en cada registro de costos y cotéjelos contra los registros de mano de obra/hojas de costos. e. Seleccione algunos registros de mano de obra, cotéjelos contra las tarjetas de tiempo y verifique que los importes cargados a cada registro sean correctos. f. Verifique que las cuotas de gastos indirectos hayan sido aplicados a la base correcta y sean apropiados. <p>8. Determine la base que utilizó la compañía para prorratear los gastos indirectos a la producción en proceso y los productos terminados.</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Revise las cuentas de gastos indirectos de fabricación y pruébelas para verificar que sólo incluyan los costos incurridos necesarios para dejar al producto en el estado y ubicación en que se encuentran. b. Cerciórese de que no se hayan incluido los costos no recuperables (mermas anormales, ineficiencia de mano de obra y capacidad productiva no utilizada). <p>9. Identifique las partidas obsoletas y de lento movimiento, así como los costos no recuperables.</p> <p>10. Cerciórese de que los inventarios hayan sido valuados a su valor de mercado cuando éste sea menor que el costo.</p> <p>11. Investigue si existen inventarios cedidos en garantía.</p> <p>12. Investigue se existen inventarios adquiridos en términos bajo los cuales el proveedor conserva el título de propiedades hasta el momento en que el producto terminado es vendido.</p> | | | |

Apéndice

TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

Decreto Supremo N.º 179-2004-EF (08-12-04)

(Actualizado al 29-12-05)
(Sólo los referidos a Existencias)

CAPÍTULO I DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN

Artículo 1.- El Impuesto a la Renta grava:

- a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales, aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso *a)*, las siguientes:

- 3) Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.

Artículo 3.- Los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago son los siguientes:

- b) Las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento.

Artículo 5.- Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

CAPÍTULO II DE LA BASE JURISDICCIONAL DEL IMPUESTO

Artículo 6.- Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas

Ámbito de aplicación

Venta de bienes

Reposición de existencias de asegurados.

Concepto de enajenación

Rentas consideradas domiciliadas en el país

naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Artículo 7.- Se consideran domiciliadas en el país:

- d) Las personas jurídicas constituidas en el país.
- e) Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.
- g) Los bancos multinacionales a que se refiere la Décimo Séptima Disposición Final y Complementaria de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros- Ley N.º 26702, respecto de las rentas generadas por sus operaciones en el mercado interno.
- h) Las empresas unipersonales, sociedades de hecho y entidades a que se refieren el tercer y cuarto párrafos del Artículo 14 de la Ley, constituidas o establecidas en el país.

(5) Artículo 9.- En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana:

- b) Las producidas por bienes o derechos, cuando los mismos están situados físicamente o utilizados económicamente en el país.
- e) Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

Artículo 11.- También se consideran íntegramente de fuente peruana las rentas del exportador provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados o comprados en el país.

Para efectos de este artículo, se entiende también por exportación la remisión al exterior realizada por filiales, sucursales, representantes, agentes de compra u otros intermediarios de personas naturales o jurídicas del extranjero.

Rentas de fuente peruana

Sujetos domiciliados en el país

Rentas consideradas de fuente peruana

Otras rentas de fuente peruana

Contribuyentes del Impuesto a la Renta

CAPÍTULO III DE LOS CONTRIBUYENTES

Artículo 14.- Son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de he-

cho de profesionales y similares y las personas jurídicas. También se considerarán contribuyentes a las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el Artículo 16 de esta Ley.

Para los efectos de esta Ley, se considerarán personas jurídicas a las siguientes:

- a) Las sociedades anónimas, en comandita, colectivas, civiles, comerciales de responsabilidad limitada, constituidas en el país.
- b) Las cooperativas, incluidas las agrarias de producción.
- c) Las empresas de propiedad social.
- d) Las empresas de propiedad parcial o total del Estado.
- e) Las asociaciones, comunidades laborales incluidas las de compensación minera y las fundaciones no consideradas en el Artículo 18.
- f) Las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana.
- g) Las empresas individuales de responsabilidad limitada, constituidas en el país.
- h) Las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.
- i) Las sociedades agrícolas de interés social.
- k) Las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

Artículo 15.- Las personas jurídicas seguirán siendo sujetos del Impuesto hasta el momento en que se extingan.

CAPÍTULO V DE LA RENTA BRUTA

Artículo 20.- La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones,

Término de la calidad de contribuyente del Impuesto a la Renta

Ingresos provenientes de la enajenación o venta de bienes y costo computable

APÉNDICE

bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria.

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, entiéndase por:

- 1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. En ningún caso, los intereses formarán parte del costo de adquisición.
- 2) Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.
- 3) Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente Ley, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo.

Artículo 30.- Las personas jurídicas constituidas en el país que distribuyan dividendos o utilidades en especie, excepto acciones de propia emisión, considerarán como ganancia o pérdida la diferencia que resulte de comparar el valor de mercado y el costo computable de las especies distribuidas.

Ganancias por dividendos en especie

Este tratamiento se aplicará aún cuando la distribución tenga lugar a raíz de la liquidación de las personas jurídicas que la efectúen.

Artículo 31.- Las mercaderías u otros bienes que el propietario o propietarios de empresas retiren para su uso personal o de su familia o con destino a actividades que no generan resultados alcanzados por el Impuesto, se considerarán transferidos a su valor de mercado. Igual tratamiento se dispensará a las operaciones que las sociedades realicen por cuenta de sus socios o a favor de los mismos.

Retiro de mercaderías a valor de mercado

Artículo 32.- En los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor

asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT procederá a ajustarlo, tanto para el adquirente, como para el transferente.

Para los efectos de la presente Ley se considera valor de mercado:

1. Para las existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros. En su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales y similares.

En caso no sea posible aplicar los criterios anteriores será el valor de tasación.

4. Para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y montos de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 32-A.

Lo dispuesto en el presente artículo también será de aplicación para el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación.

Mediante decreto supremo se podrá establecer el valor de mercado para la transferencia de bienes y servicios distintos a los mencionados en el presente artículo.

Asimismo, mediante decreto supremo se determinará el valor de mercado de aquellas transferencias de bienes efectuadas en el país al amparo de contratos cuyo plazo de vigencia sea mayor a quince (15) años, siempre que los bienes objeto de la transacción se destinen a su posterior exportación por el adquirente. El decreto supremo tomará en cuenta los precios con referencia a precios spot de mercados como Henry Hub u otros del exterior distintos a países de baja o nula imposición publicados regularmente en medios especializados de uso común en la actividad correspondiente y en contratos suscritos por entidades del sector público no financiero a que se refiere la Ley N.º 27245 y normas modificatorias. El decreto supremo fijará los requisitos y condiciones que deberán cumplir las transacciones antes mencionadas.

Artículo 32-A.- En la determinación del valor de mercado de las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32, deberá tenerse en cuenta las siguientes disposiciones:

- a) **Ámbito de aplicación**

Las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al

Valor de mercado

Transacciones entre partes vinculadas

Normas sobre precios de transferencia aplicables

APÉNDICE

que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado. En todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos:

- 1) Cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas.
- 2) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria.
- 3) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos seis (6) ejercicios gravables.

Las normas de precios de transferencia también serán de aplicación para el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación. No son de aplicación para efectos de la valoración aduanera.

b) Partes vinculadas

Se considera que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades.

También operará la vinculación, cuando la transacción sea realizada utilizando personas interpuestas cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas.

El reglamento señalará los supuestos en que se configura la vinculación.

c) Ajustes

El ajuste del valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto, tanto para el transferente, como para el adquirente, siempre que éstos se encuentren domiciliados o constituidos en el país.

El ajuste por aplicación de la valoración de mercado se imputará al ejercicio gravable en el que se realizaron las operaciones con partes vinculadas o con residentes en países o territorios de baja o nula imposición.

Cuando de conformidad con lo establecido en un Convenio Internacional para evitar la doble imposición celebra-

Concepto de partes vinculadas

Ajustes de precios de transferencia

da por la República del Perú, las autoridades competentes del país con las que se hubiese celebrada el Convenio, realicen un ajuste a los precios de un contribuyente residente de ese país; y, siempre que dicho ajuste esté permitido según las normas del propio Convenio y el mismo sea aceptado por la Administración Tributaria peruana, la parte vinculada domiciliada en el Perú podrá presentar una declaración rectificatoria en la que se refleje el ajuste correspondiente. La presentación de dicha declaración rectificatoria no dará lugar a la aplicación de sanciones.

d) Análisis de comparabilidad

Las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32 son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes:

- 1) Que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad; o
- 2) Que aún cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

- i) Las características de las operaciones.
- ii) Las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.
- iii) Los términos contractuales.
- iv) Las circunstancias económicas o de mercado.
- v) Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Cuando para efectos de determinar transacciones comparables, no se cuente con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empre-

Análisis de comparabilidad

sas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados.

e) Métodos utilizados

Los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de este artículo serán determinados conforme a cualquiera de los siguientes métodos internacionalmente aceptados, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación:

1) El método del precio comparable no controlado

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas considerando el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

2) El método del precio de reventa

Consiste en determinar el valor de mercado de adquisición de bienes y servicios en que incurre un comprador respecto de su parte vinculada, los que luego son objeto de reventa a una parte independiente, multiplicando el precio de reventa establecido por el comprador por el resultado que proviene de disminuir, de la unidad, el margen de utilidad bruta que habitualmente obtiene el citado comprador en transacciones comparables con partes independientes o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes.

El margen de utilidad bruta del comprador se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

3) El método del costo incrementado

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios que un proveedor transfiere a su parte vinculada, multiplicando el costo incurrido por tal proveedor, por el resultado que proviene de sumar a la unidad el margen de costo adicionado que habitualmente obtiene ese proveedor en transacciones comparables con partes independientes o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes.

El margen de costo adicionado se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

4) El método de la partición de utilidades

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios a través de la distribución de la utilidad global, que proviene de la suma de utilidades parciales obtenidas en cada una de las transaccio-

Métodos para aplicar precios de transferencia

nes entre partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes, teniendo en cuenta, entre otros, las ventas, gastos, costos, riesgos asumidos, activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes vinculadas.

5) El método residual de partición de utilidades

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios de acuerdo a lo señalado en el numeral 4) de este inciso, pero distribuyendo la utilidad global de la siguiente forma:

(i) Se determinará la utilidad mínima que corresponda a cada parte vinculada, mediante la aplicación de cualquiera de los métodos aprobados en los numerales 1), 2), 3), 4) y 6) de este inciso, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.

(ii) Se determinará la utilidad residual disminuyendo la utilidad mínima de la utilidad global. La utilidad residual será distribuida entre las partes vinculadas, tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada uno de ellos, en la proporción que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes

6) El método del margen neto transaccional

Consiste en determinar la utilidad que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, teniendo en cuenta factores de rentabilidad basados en variables, tales como activos, ventas, gastos, costos, flujos de efectivo, entre otros.

Mediante Decreto Supremo se regularán los criterios que resulten relevantes para establecer el método de valoración más apropiado.

f) Acuerdos Anticipados de Precios

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT solamente podrá celebrar Acuerdos Anticipados de Precios con contribuyentes domiciliados que participen en las operaciones internacionales a que se refiere el numeral 1) del inciso a) de este artículo, en los que se determinará el precio de las diferentes transacciones que realicen con sus partes vinculadas, en base a los métodos y criterios establecidos por este artículo y el reglamento.

Mediante Decreto Supremo se dictarán las disposiciones relativas a la forma y procedimientos que deberán seguirse para la celebración de este tipo de acuerdos.

Acuerdos anticipados de precios

APÉNDICE

g) Declaración Jurada y otras obligaciones formales

Los contribuyentes sujetos al ámbito de aplicación de este artículo deberán presentar anualmente una declaración jurada informativa de las transacciones que realicen con partes vinculadas o con sujetos residentes en territorios o países de baja o nula imposición, en la forma, plazo y condiciones que establezca la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.

La documentación e información detallada por cada transacción, cuando corresponda, que respalde el cálculo de los precios de transferencia, la metodología utilizada y los criterios considerados por los contribuyentes que demuestren que las rentas, gastos, costos o pérdidas se han obtenido en concordancia con los precios o márgenes de utilidad que hubieran sido utilizados por partes independientes en transacciones comparables, deberá ser conservada por los contribuyentes, debidamente traducida al idioma castellano, si fuera el caso, durante el plazo de prescripción. Para tal efecto, los contribuyentes deberán contar con un Estudio Técnico que respalde el cálculo de los precios de transferencia. El reglamento precisará la información mínima que deberá contener el indicado Estudio, según el supuesto de que se trate conforme al inciso a) del presente artículo.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, a efecto de garantizar una mejor administración del impuesto, podrá exceptuar de la obligación de presentar la declaración jurada informativa, recabar la documentación e información detallada por transacción y/o de contar con el Estudio Técnico de precios de transferencia, excepto en los casos de transacciones que se hayan realizado con residentes de países o territorios de baja o nula imposición. En estos casos, tratándose de enajenación de bienes, el valor de mercado no podrá ser inferior al costo computable.

(Ver la Primera Disposición Final del Decreto Supremo N.º 190-2005-EF, que modifica el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, publicado el 31-12-05 y vigente desde el 01-01-06).

h) Fuentes de Interpretación

Para la interpretación de lo dispuesto en este artículo, serán de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE, en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por esta Ley.

Declaración jurada informativa sobre precios de transferencia

Fuentes de interpretación

CAPÍTULO VI DE LA RENTA NETA

Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:

- d) Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.
- u) Los gastos por premios, en dinero o especie, que realicen los contribuyentes con el fin de promocionar o colocar en el mercado sus productos o servicios, siempre que dichos premios se ofrezcan con carácter general a los consumidores reales, el sorteo de los mismos se efectúe ante Notario Público y se cumpla con las normas legales vigentes sobre la materia.
- k) El Impuesto General a las Ventas, el Impuesto de Promoción Municipal y el Impuesto Selectivo al Consumo que graven el retiro de bienes no podrán deducirse como costo o gasto.

Artículo 58.- Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes a plazo, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un (1) año, computado a partir de la fecha de la enajenación, podrán imputarse a los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago.

Para determinar el monto del impuesto exigible en cada ejercicio gravable se dividirá el impuesto calculado sobre el íntegro de la operación entre el ingreso total de la enajenación y el resultado se multiplicará por los ingresos efectivamente percibidos en el ejercicio.

CAPÍTULO IX DEL RÉGIMEN PARA DETERMINAR LA RENTA

Artículo 60.- Para los efectos de la liquidación del impuesto, las rentas en especie se computarán al valor de mercado de las especies en la fecha en que fueron percibidas.

Artículo 61.- Las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos

Gastos deducibles de Renta Neta de tercera categoría

Enajenación de bienes a plazo

Valor de mercado de rentas en especie

APÉNDICE

para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, se aplicarán las siguientes normas:

- a) Las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación.
- e) Las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionados y plenamente identificables, ya sea que se encuentren en existencia o en tránsito a la fecha del balance general, deberán afectar el valor neto de los inventarios correspondientes. Cuando no sea posible identificar los inventarios con el pasivo en moneda extranjera, la diferencia de cambio deberá afectar los resultados del ejercicio.

Artículo 62.- Los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes métodos, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio:

- a) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS)
- b) Promedio diario, mensual o anual (Ponderado o Móvil)
- c) Identificación específica
- d) Inventario al detalle o por menor
- e) Existencias básicas

El reglamento podrá establecer, para los contribuyentes, empresas o sociedades, en función a sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que deben llevar sus inventarios y contabilizar sus costos.

Artículo 64.- Para los efectos de esta ley, el valor que el importador asigne a las mercaderías y productos importados no podrá ser mayor que el precio ex-fábrica en el lugar de origen más los gastos hasta puerto peruano, en la forma que establezca el Reglamento, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes importados y la modalidad de la operación. Si el importador asignara un valor mayor a las mercaderías y productos, la diferencia se considerará, salvo prueba en contrario, como renta gravable de aquél.

Asimismo, para los efectos de esta ley, el valor asignado a las mercaderías o productos que sean exportados, no podrá ser inferior a su valor real, entendiéndose por tal el vigente en el mercado de consumo menos los gastos, en

Diferencias de cambio

Métodos de valuación de existencias

Valor de mercaderías importadas y exportadas

la forma que establezca el Reglamento, teniendo en cuenta los productos exportados y la modalidad de la operación. Si el exportador asignara un valor inferior al indicado, la diferencia, salvo prueba en contrario, será tratada como renta gravable de aquél. Las disposiciones señaladas en los párrafos precedentes serán de aplicación en aquellos casos en los que no exista vinculación entre las partes intervinientes en las operaciones de importación o exportación. De verificarse tal vinculación, será de aplicación lo dispuesto por el numeral 4) del artículo 32 de esta ley.

CAPÍTULO X DE LOS RESPONSABLES Y DE LAS RETENCIONES DEL IMPUESTO

- g) Los agentes de retención; y,
- h) Los agentes de percepción.

Artículo 70.- Las retenciones y las percepciones que deben practicarse serán consideradas como pagos a cuenta del impuesto o como crédito contra los pagos a cuenta, de corresponder, salvo los casos en que esta Ley les acuerde el carácter de definitivo.

Retención y percepción aplicables

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

Decreto Supremo N.º 122-94-EF (21-09-94)

DISPOSICIÓN GENERAL

Para efecto del presente Reglamento se entiende por:

1. «Ley»: Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto legislativo 774
2. «Impuesto»: Impuesto a la Renta

Cuando se mencionen artículos sin indicar la norma legal correspondiente, se entenderán referidos al presente Reglamento.

CAPÍTULO I DEL AMBITO DE APLICACIÓN

Artículo 1º.- ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO

A fin de determinar los ingresos comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, se aplicarán las siguientes reglas:

- c) Para efecto del numeral 4) del inciso b) del Artículo 2 de la Ley forma parte de la renta gravada de las empresas la diferencia entre el costo computable y el valor asignado a los bienes adjudicados al socio o titular de la empresa individual de responsabilidad limitada, por retiro del primero o disolución parcial o total de cualquier sociedad o empresa. Para determinar el costo computable se seguirá lo dispuesto en el Artículo 20 y 21 de la Ley.
- e) Para efecto del inciso a) del Artículo 3 de la Ley no se consideran ingresos gravables a la parte de las indemnizaciones que se otorgue por daños emergentes.
- f) En los casos a que se refiere el inciso b) del Artículo 3 de la Ley no se computará como ganancia el monto de la indemnización que, excediendo el costo computable del bien, sea destinado a la reposición total o parcial de dicho bien y siempre que para ese fin la adquisición se contrate dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se perciba el monto indemnizatorio y el bien se reponga en un plazo que no deberá exceder de dieciocho (18) meses contados a partir de la referida percepción.

En casos debidamente justificados, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) autorizará un mayor plazo para la reposición física del bien.

*Renta gravada con el
Impuesto a la Renta*

Ingresos gravables

*Indemnización desti-
nada a la reposición
de un bien*

Artículo 11.- COSTO COMPUTABLE

d) En el caso de enajenación de bienes a plazos, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un (1) año a partir de la fecha de la enajenación y que sea realizada por una persona que percibe rentas de tercera categoría, el costo computable de los bienes enajenados que corresponda a cada ejercicio, se determinará de acuerdo al siguiente procedimiento:

1. Se dividirá el ingreso exigible en el citado ejercicio por concepto de la enajenación, entre los ingresos totales provenientes de la misma.
2. El coeficiente obtenido en el numeral anterior será redondeado considerando cuatro (4) decimales y se multiplicará por el costo computable del bien enajenado.

Para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento.

c. Valor de mercado de bienes en remate público

En el caso de bienes de cualquier naturaleza que hayan sido objeto de remate o subasta pública, se considerará que el precio establecido en dicho acto es el valor de mercado, siempre que se cumpla con el procedimiento establecido en el Artículo 24 de la Ley del Martillero Público - Ley N.º 27728. En particular, deben verificarse las siguientes condiciones:

1. El acto de remate sea dirigido por un martillero público.
 2. Cualquier persona que desee participar pueda hacerlo.
3. Se haya convocado al remate a través de un aviso publicado en uno de los diarios locales o nacionales de mayor circulación, en el que como mínimo se indique:
- 3.1. Lugar, fecha y hora del remate;
 - 3.2. Razón Social y número de Registro Único del Contribuyente del propietario del bien o bienes a rematar;
 - 3.3. Precio base;
 - 3.4. Bien o bienes a rematar y, de ser posible, su descripción y características;
 - 3.5. Sistema de remate;
 - 3.6. Condiciones del remate.

Enajenación de bienes a plazo

Procedimiento de determinación del costo computable de bienes enajenados a plazos

4. Se haya emitido el comprobante de pago correspondiente de acuerdo con las normas que rigen la emisión de estos documentos.
 - d. El valor de mercado de las transferencias de bienes a que se refiere el último párrafo del Artículo 32 de la Ley será la contraprestación establecida en los respectivos contratos celebrados entre las partes, siempre que cumplan con los requisitos siguientes:
 1. Que se trate de bienes adquiridos en el país para su posterior exportación.
 2. Que los bienes adquiridos requieran ser procesados en el país a efectos de obtener un cambio en el estado físico de dichos bienes para facilitar su posterior transporte y exportación.
 3. Que en dichos contratos participen personas, empresas o entidades a quienes, de conformidad con las leyes de la materia, el Estado les otorgue el goce de beneficios contemplados en leyes sectoriales o de promoción, mediante suscripción de contratos-ley.
 4. Que se trate de transferencias de bienes entre contribuyentes que hayan sido exceptuados por Decreto Supremo del pago de los dos puntos porcentuales adicionales a que se refiere la Ley N.º 27343 y normas modificatorias.
5. Que las transferencias de bienes estén sujetas al precio pactado en contratos de compraventa cuyo plazo de vigencia sea mayor a quince (15) años.
6. Que el precio pactado sea determinado con referencia a precios spot de mercados del exterior como Henry Hub u otros, distintos a países o territorios de baja o nula imposición, publicados regularmente en medios especializados de uso común en la actividad correspondiente y en contratos suscritos por entidades del Sector Público No Financiero a que se refiere la Ley N.º 27245 y normas modificatorias. La metodología acordada para la determinación del precio no podrá ser modificada de manera significativa durante el plazo de vigencia del contrato. Se entiende que la metodología no ha sido modificada de manera significativa cuando por aplicación de la metodología modificada, el precio determinado implique una variación de hasta 2% respecto al precio determinado por aplicación de la metodología inicialmente acordada.

CAPÍTULO VIII DEL EJERCICIO GRAVABLE

ARTÍCULO 31.- ENAJENACIÓN DE BIENES A PLAZO

En el caso de enajenación de bienes a plazos, la imputación de rentas se regirá por las siguientes normas:

- a. El primer párrafo del Artículo 58 de la Ley está referido a los casos de enajenación de bienes a plazo cuyos ingresos constituyen rentas de tercera categoría para su receptor:

Los ingresos se determinarán por la diferencia que resulte de deducir del ingreso neto el costo computable a que se refiere el inciso *d*) del Artículo 11 y los gastos incurridos en la enajenación.

El ingreso neto computable en cada ejercicio gravable será aquél que se haga exigible de acuerdo a las cuotas convenidas para el pago, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

El costo computable deberá tener en cuenta las definiciones establecidas en el quinto párrafo del Artículo 20 de la Ley.

Imputación de rentas en la enajenación de bienes a plazos

Artículo 35.- INVENTARIOS Y CONTABILIDAD DE COSTOS

Los deudores tributarios deberán llevar sus inventarios y contabilizar sus costos de acuerdo a las siguientes normas:

- a. Cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a mil quinientas (1 500) Unidades Impositivas Tributarias del ejercicio en curso, deberán llevar un sistema de contabilidad de costos, cuya información deberá ser registrada en los siguientes registros: Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado.
- b. Cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores o iguales a quinientas (500) Unidades Impositivas Tributarias y menores o iguales a mil quinientas (1 500) Unidades Impositivas Tributarias del ejercicio en curso, sólo deberán llevar un Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas.
- c. Cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido inferiores a quinientas (500) Unidades Impositivas Tributarias del ejercicio en curso, sólo deberán realizar inventarios físicos de sus existencias al final del ejercicio.
- d. Tratándose de los deudores tributarios comprendidos en los incisos precedentes a) y b), adicionalmente deberán

Sistema de contabilidad de costos

Registro de inventario permanente en unidades físicas

Inventarios físicos de sus existencias

Inventario físico

APÉNDICE

- realizar, por lo menos, un inventario físico de sus existencias en cada ejercicio.
- e. Deberán contabilizar en un Registro de Costos, en cuentas separadas, los elementos constitutivos del costo de producción por cada etapa del proceso productivo. Dichos elementos son los comprendidos en la Norma Internacional de Contabilidad correspondiente, tales como materiales directos, mano de obra directa y gastos de producción indirectos.
 - f. Aquéllos que deben llevar un sistema de contabilidad de costos basado en registros de inventario permanente en unidades físicas o valorizados o los que sin estar obligados opten por llevarlo regularmente, podrán deducir pérdidas por faltantes de inventario, en cualquier fecha dentro del ejercicio, siempre que los inventarios físicos y su valorización hayan sido aprobados por los responsables de su ejecución y además cumplan con lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del Artículo 21 del Reglamento.
 - g. No podrán variar el método de valuación de existencias sin autorización de la SUNAT y surtirá efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se otorgue la aprobación, previa realización de los ajustes que dicha entidad determine.
 - h. La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia podrá:
 - i. Establecer los requisitos, características, contenido, forma y condiciones en que deberá llevarse los registros establecidos en el presente Artículo.
 - ii. Eximir a los deudores tributarios comprendidos en el inciso a) del presente artículo, de llevar el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas.
 - iii. Establecer los procedimientos a seguir para la ejecución de la toma de inventarios físicos en armonía con las normas de contabilidad referidas a tales procedimientos.

En todos los casos en que los deudores tributarios practiquen inventarios físicos de sus existencias, los resultados de dichos inventarios deberán ser refrendados por el contador o persona responsable de su ejecución y aprobados por el representante legal.

A fin de mostrar el costo real, los deudores tributarios deberán acreditar, mediante los registros establecidos en el presente Artículo, las unidades producidas durante el ejercicio, así como el costo unitario de los artículos que aparezcan en los inventarios finales.

En el transcurso del ejercicio gravable, los deudores tributarios podrán llevar un Sistema de Costo Estándar que se adap-

Registro de costos

Deducción de pérdidas por faltantes de inventario

Invariabilidad del método de valuación de existencias

Refrendo de los inventarios

Costo real

Sistema de costeo estándar

te a su giro, pero al formular cualquier balance para efectos del impuesto, deberán necesariamente valorar sus existencias al costo real. Los deudores tributarios deberán proporcionar el informe y los estudios técnicos necesarios que sustenten la aplicación del sistema antes referido, cuando sea requerido por la SUNAT.

Artículo 37.- IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN

A fin de determinar el valor de las importaciones y exportaciones a que se refiere el Artículo 64 de la Ley se tendrá en cuenta las siguientes disposiciones:

- a) El valor de los bienes importados estará conformado por el precio ex-fábrica más los gastos, derechos e impuestos en el país de origen, fletes, seguros, diferencias de cambio, derechos y otros impuestos a la importación, gastos de despacho de Aduana, y demás gastos incurridos hasta el ingreso de los bienes a los almacenes de la empresa.
- b) El valor de venta de los bienes exportados se determinará como sigue:
 1. Valor CIF, por el valor vigente en el mercado de consumo, menos los derechos y otros tributos que graven la internación de dichos bienes en el país de destino, así como los gastos de despacho de Aduana y demás gastos incurridos hasta el ingreso de los bienes a los almacenes del destinatario; y
 2. Valor FOB, por el valor vigente en el mercado de consumo, menos todos los conceptos referidos en el numeral anterior, así como el flete y el seguro.

Por el valor vigente en el mercado de consumo, se entiende el precio de venta al por mayor que rija en dicho mercado. En caso que el referido precio no fuera de público y notorio conocimiento, o que su aplicación sobre bienes de igual o similar naturaleza pudiera generar duda, se tomará los precios obtenidos por otras empresas en la colocación de bienes de igual o similar naturaleza, en el mismo mercado y dentro del ejercicio gravable.

Precio ex-fábrica

Valor CIF

Valor FOB

Valor vigente en el mercado

REGLAMENTO DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 775

Decreto Supremo N.º 136-96-EF (31-12-96)

Sustituye el Título I del D.S. N.º 29-94-EF (29-03-94)

TÍTULO I DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

CAPÍTULO II DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO Y DEL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Artículo 2.- Para la determinación del ámbito de aplicación del Impuesto, se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. Operaciones gravadas

Se encuentran comprendidos en el Artículo 1 del Decreto:

- a) La venta en el país de bienes muebles ubicados en el territorio nacional, que se realice en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución, sean éstos nuevos o usados, independientemente del lugar en que se celebre el contrato, o del lugar en que se realice el pago.

Venta de bienes muebles

3. Definición de venta

Se considera venta, según lo establecido en los incisos a) y d) del Artículo 1 del Decreto:

- c) El retiro de bienes, considerando como tal a:
 - Todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros.
 - La apropiación de los bienes de la empresa que realice el propietario, socio o titular de la misma.
 - El consumo que realice la empresa de los bienes de su producción o del giro de su negocio, salvo que sea necesario para la realización de operaciones gravadas.
 - La entrega de los bienes a los trabajadores de la empresa cuando sean de su libre disposición y no sean necesarios para la prestación de sus servicios.
 - La entrega de bienes pactada por Convenios Colectivos que no se consideren condición de trabajo y que a su vez no sean indispensables para la prestación de servicios.

Retiros de bienes considerados como ventas

No se considera venta, los siguientes retiros:

- Los casos precisados como excepciones en el numeral 2, inciso a) del Artículo 3 del Decreto.

- La entrega a título gratuito de muestras médicas de medicamentos que se expenden solamente bajo receta médica.
- Los que se efectúen como consecuencia de mermas o desmedros debidamente acreditados conforme a las disposiciones del Impuesto a la Renta.
- La entrega a título gratuito de bienes que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción, siempre que el valor de mercado de la totalidad de dichos bienes, no exceda del uno por ciento (1%) de sus ingresos brutos promedios mensuales de los últimos doce (12) meses, con un límite máximo de veinte (20) Unidades Impositivas Tributarias. En los casos en que se exceda este límite, sólo se encontrará gravado dicho exceso, el cual se determina en cada período tributario. Entiéndase que para efecto del cómputo de los ingresos brutos promedios mensuales, deben incluirse los ingresos correspondientes al mes respecto del cual será de aplicación dicho límite.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será de aplicación a la entrega de bienes afectos con el Impuesto Selectivo determinado bajo el sistema Al Valor, respecto de este impuesto.

4. Pérdida, desaparición o destrucción de bienes

En su caso, la pérdida, desaparición o destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, así como por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, a que se refiere el numeral 2 del inciso a) del Artículo 3 del Decreto, se acreditará con el informe emitido por la compañía de seguros, de ser el caso, y con el respectivo documento policial el cual deberá ser tramitado dentro de los diez (10) días hábiles de producidos los hechos o que se tome conocimiento de la comisión del delito, antes de ser requerido por la SUNAT, por ese período.

La baja de los bienes, deberá contabilizarse en la fecha en que se produjo la pérdida, desaparición, destrucción de los mismos o cuando se tome conocimiento de la comisión del delito.

5. Retiro de insumos, materias primas y bienes intermedios

El retiro de los insumos, materias primas y bienes intermedios a que se refiere el numeral 2 del inciso a) del Artículo 3 del Decreto, no se considera venta siempre que el mencionado retiro lo realice la empresa para su

Conceptos no considerados como venta

Caso fortuito o fuerza mayor

Baja de bienes

Retiro realizado para su propia producción no es venta

APÉNDICE

propia producción, sea directamente o a través de un tercero.

6. Prohibición de trasladar el impuesto en caso de retiro

En ningún caso, el Impuesto que grave el retiro de bienes podrá trasladarse al adquirente de los mismos.

7. Reorganización de empresas

Para efectos de este Impuesto, se entiende por reorganización de empresas:

- a) A la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas que regulan el Impuesto a la Renta.
- b) Al traspaso en una sola operación a un único adquirente, del total del activos y pasivos de empresas unipersonales y de sociedades irregulares que no hayan adquirido tal condición por incurrir en las causales de los numerales 5 ó 6 del Artículo 423 de la Ley N.º 26887, con el fin de continuar la explotación de la actividad económica a la cual estaban destinados.

9. Venta de bienes ingresados mediante admisión e importación temporal

No está gravada con el Impuesto, la transferencia en el país de mercancía extranjera, ingresada bajo los regímenes de Importación Temporal o Admisión Temporal regulados por la Ley General de Aduanas, sus normas complementarias y reglamentarias, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos por la citada Ley.

11.3 Adquisiciones en contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente

Lo dispuesto en el inciso o) del Artículo 2 del Decreto será de aplicación a la atribución que realice el operador del contrato, respecto de las adquisiciones comunes. Para tal efecto, en el contrato de colaboración deberá constar expresamente la proporción de los gastos que cada parte asumirá, o el pacto expreso mediante el cual las partes acuerden que la atribución de las adquisiciones comunes y del respectivo Impuesto y gasto tributario se efectuará en función a la participación de cada parte establecida en el contrato, debiendo ser puesto en conocimiento de la SUNAT al momento de la comunicación o solicitud para no llevar contabilidad independiente. Si con posterioridad se modifica el contrato en la parte relativa a la participación en los gastos que cada parte asumirá, se deberá comunicar a la SUNAT dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes de efectuada la modificación.

El impuesto que grave el retiro no se traslada al adquirente o comprador

Reorganización de activos y pasivos

Casos de transferencias no gravadas con el IGV

Contratos de colaboración empresarial

El operador que efectúe las adquisiciones atribuirá a los otros contratantes la proporción de los bienes, servicios o contratos de construcción para la realización del objeto del contrato.

Artículo 3.- En relación al nacimiento de la obligación tributaria, se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. Se entiende por:
 - a) Fecha de entrega de un bien: la fecha en que el bien queda a disposición del adquirente.
 - b) Fecha de retiro de un bien: la del documento que acredite la salida o consumo del bien.
 - c) Fecha en que se percibe un ingreso o retribución: la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero.

Nacimiento de la obligación tributaria

2. Nacimiento de la obligación en caso de comisionistas, consignatarios e importación o admisión temporal

En los siguientes casos la obligación tributaria nace:

- a) En la entrega de bienes a comisionistas, cuando éstos vendan los referidos bienes, perfeccionándose en dicha oportunidad la operación.

Comisionistas

En caso de entrega de los bienes en consignación, cuando el consignatario venda los mencionados bienes, perfeccionándose en esa oportunidad todas las operaciones.

Consignatarios

- b) En la importación o admisión temporal de bienes, en la fecha en que se produzca cualquier hecho que convierta la importación o admisión temporal en definitiva.

Importación o admisión temporal de bienes

5. Mutuo de bienes

En el caso de mutuo de bienes consumibles, la base imponible está constituida por la diferencia de valor entre los bienes consumibles entregados en calidad de mutuo y los devueltos, incluyendo los intereses y demás pagos abonados al mutuante.

Contratos de mutuo de bienes

En todos los casos en que la devolución se efectúe en dinero se considerará como una venta gravada con el Impuesto.

6. Retiro de bienes

En los casos en que no sea posible aplicar el valor de mercado en el retiro de bienes previsto en el primer párrafo del Artículo 15 del Decreto, la base imponible será el costo de producción o adquisición del bien según corresponda.

Cuando no se puede aplicar el valor de mercado la base es el costo de producción o adquisición

APÉNDICE

8. Comerciantes minoristas

Los comerciantes minoristas que no superen mensualmente el monto referencial previsto en el Artículo 118 de la Ley del Impuesto a la Renta, que por la modalidad o volumen de ventas no les sea posible discriminar las ventas gravadas de las que no lo están determinarán la base imponible aplicando al total de ventas del mes, el porcentaje que corresponda a las compras gravadas del mismo período en relación con el total de compras gravadas y no gravadas efectuadas en dicho mes.

Comerciantes minoristas

10. Contratos de colaboración empresarial

10.1 Contratos de colaboración empresarial con contabilidad independiente

Los contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente serán sujetos del Impuesto siéndoles de aplicación, además de las normas generales, las siguientes reglas:

- a) La asignación al contrato de bienes, servicios o contratos de construcción hechos por las partes contratantes son operaciones con terceros, siendo su base imponible el valor asignado en el contrato, el que no podrá ser menor a su valor en libros o costo del servicio o contrato de construcción realizado, según sea el caso.
- b) La transferencia a las partes de los bienes adquiridos por el contrato estará gravada, siendo su base imponible el valor en libros.
- c) La adjudicación de los bienes obtenidos y/o producidos en la ejecución de los contratos está gravada con el Impuesto, siendo la base imponible su valor al costo.

Casos en los cuales los contratos de colaboración empresarial son sujetos del IGV

10.2 Contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente

Está gravada con el Impuesto, la atribución total de los bienes indicados en el inciso o) del Artículo 2 del Decreto que se efectúe a una de las empresas contratantes, siendo la base imponible el valor de mercado deducida la proporción correspondiente a dicha parte contratante.

12. Envases y embalajes retornables

Los envases y embalajes retornables no forman parte de la base imponible.

Los contribuyentes deberán llevar un sistema de control que permita verificar el movimiento de estos bienes.

Envases y embalajes

13. Descuentos

Los descuentos que se concedan u otorguen no forman parte de la base imponible, siempre que:

- a) Se trate de prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros;
- b) Se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones;
- c) No constituyan retiro de bienes; y,
- d) Conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva.

Casos en los cuales los descuentos no forman parte de la base imponible del IGV

CAPÍTULO V DEL CRÉDITO FISCAL

Artículo 6.- La aplicación de las normas sobre el Crédito Fiscal establecidas en el Decreto, se ceñirá a lo siguiente:

1. Adquisiciones que otorgan derecho a crédito fiscal
Los bienes, servicios y contratos de construcción que se destinen a operaciones gravadas y cuya adquisición o importación dan derecho a crédito fiscal son:
 - a) Los insumos, materias primas, bienes intermedios y servicios afectos, utilizados en la elaboración de los bienes que se producen o en los servicios que se presten.
 - c) Los bienes adquiridos para ser vendidos.
2. Documentos que debe respaldar el crédito fiscal
- 2.1 El derecho al crédito fiscal se ejercerá únicamente con el original de:
 - a) El comprobante de pago emitido por el vendedor del bien, constructor o prestador del servicio, en la adquisición en el país de bienes, encargos de construcción y servicios, o la liquidación de compra, los cuales deberán reunir las características y requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Los casos de robo o extravío de los referidos documentos no implicarán la pérdida del crédito fiscal, siempre que el contribuyente cumpla con las normas aplicables para dichos supuestos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Tratándose de los casos en que se emiten liquidaciones de compra, el derecho al crédito fiscal se ejercerá con el documento donde conste el pago del Impuesto respectivo.
 - b) Copia autenticada por el Agente de Aduanas de la Declaración Única de Importación, así como la liquidación de pago, liquidación de cobranza u otros documentos emitidos por ADUANAS que acrediten el pago del Impuesto, en la importación de bienes.

Crédito fiscal

Respaldo del crédito fiscal

2.3. Para sustentar el crédito fiscal conforme a lo dispuesto en el quinto párrafo del Artículo 19 del Decreto, el contribuyente deberá:

2.3.1. Utilizar los siguientes medios de pago:

- i. Transferencia de fondos,
- ii. Cheques con la cláusula «no negociables», «intransferibles», «no a la orden» u otro equivalente, u
- iii. Orden de pago.

2.3.2. Cumplir los siguientes requisitos:

- i. Tratándose de Transferencia de Fondos:
 - a) Debe efectuarse de la cuenta corriente del adquirente a la cuenta del emisor.
 - b) Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con una sola transferencia, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder.
 - c) El adquirente debe exhibir la nota de cargo o documento análogo emitido por el banco y el estado de cuenta donde conste la operación.
 - d) La transferencia debe efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante.
 - e) La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad.
- ii. Tratándose de cheques:
 - a) Que sea emitido a nombre del emisor del comprobante de pago.
 - b) Que se verifique que fue el emisor del comprobante de pago quien ha recibido el dinero. Para tal efecto, el adquirente deberá exhibir a la SUNAT copia del cheque emitida por el Banco y el estado de cuenta donde conste el cobro del cheque.
 Cuando se trate de cheque de gerencia, bastará con la copia del cheque y la constancia de su cobro emitidas por el banco.
 - c) Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con un solo cheque, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder.
 - d) Que el cheque corresponda a una cuenta corriente a nombre del adquirente, la misma que deberá estar registrada en su contabilidad.
 - e) Que el cheque sea girado dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago.

Medios de pago como sustento del crédito fiscal

Transferencia de fondos

Cheques no negociables

iii. Tratándose de orden de pago:

- a) Debe efectuarse contra la cuenta corriente del adquirente y a favor del emisor.
- b) Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con una sola orden de pago, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder.
- c) El adquirente debe exhibir la copia de la autorización y nota de cargo o documento análogo emitido por el banco, donde conste la operación.
- d) El pago debe efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante.
- e) La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad.

Lo dispuesto en el presente numeral será de aplicación sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 44 del Decreto.

Órdenes de pago

3. Reintegro de crédito fiscal por la venta de bienes

Para calcular el reintegro a que se refiere el Artículo 22 del Decreto, en caso de existir variación de la tasa del Impuesto entre la fecha de adquisición del bien y la de su venta, a la diferencia de precios deberá aplicarse la tasa vigente a la de adquisición.

El mencionado reintegro deberá ser deducido del crédito fiscal que corresponda al período tributario en que se produce dicha venta. En caso que el monto del reintegro exceda el crédito fiscal del referido período, el exceso deberá ser deducido en los períodos siguientes hasta agotarlo. La deducción, deberá afectar las columnas donde se registró el Impuesto que gravó la adquisición del bien cuya venta originó el reintegro.

Reintegro del crédito fiscal

4. Reintegro de crédito fiscal por desaparición, destrucción o pérdida de bienes

La desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal; determina la pérdida del crédito, debiendo reintegrarse el mismo en la oportunidad, forma y condiciones establecidas en el numeral anterior.

La desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produzcan como consecuencia de los hechos previstos en los incisos *a)* y *b)* del Artículo 22 del Decreto, se acreditará en la forma señalada por el numeral 4 del Artículo 2.

Desaparición, destrucción o pérdida de bienes

APÉNDICE

Las mermas y desmedros se acreditarán de conformidad con lo dispuesto en las normas que regulan el Impuesto a la Renta.

6. Sujetos que realizan operaciones gravadas y no gravadas

Los sujetos del Impuesto que efectúen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas aplicarán el siguiente procedimiento:

6.1 Contabilizarán separadamente la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones destinados exclusivamente a operaciones gravadas y de exportación, de aquéllas destinadas a operaciones no gravadas.

Sólo podrán utilizar como crédito fiscal el Impuesto que haya gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones, destinados a operaciones gravadas y de exportación.

Al monto que resulte de la aplicación del procedimiento señalado en los párrafos anteriores, se le adicionará el crédito fiscal resultante del procedimiento establecido en el punto 6.2.

Los contribuyentes deberán contabilizar separadamente sus adquisiciones clasificándolas en:

- Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones gravadas y de exportación;
- Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones no gravadas, excluyendo las exportaciones;
- Destinadas a ser utilizadas conjuntamente en operaciones gravadas y no gravadas.

6.2. Cuando el sujeto no pueda determinar las adquisiciones que han sido destinadas a realizar operaciones gravadas o no con el Impuesto, el crédito fiscal se calculará proporcionalmente con el siguiente procedimiento:

- a) Se determinará el monto de las operaciones gravadas con el Impuesto, así como las exportaciones de los últimos doce meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito.
- b) Se determinará el total de las operaciones del mismo período, considerando a las gravadas y a las no gravadas, incluyendo a las exportaciones.
- c) El monto obtenido en *a)* se dividirá entre el obtenido en *b)* y el resultado se multiplicará por cien

Contabilización de operaciones gravadas y no gravadas

Prorrata del IGV

(100). El porcentaje resultante se expresará hasta con dos decimales.

- d) Este porcentaje se aplicará sobre el monto del Impuesto que haya gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones que otorgan derecho a crédito fiscal, resultando así el crédito fiscal del mes.

La proporción se aplicará siempre que en un período de doce (12) meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito fiscal, el contribuyente haya realizado operaciones gravadas y no gravadas cuando menos una vez en el período mencionado.

Tratándose de contribuyentes que tengan menos de doce (12) meses de actividad, el período a que hace referencia el párrafo anterior se computará desde el mes en que inició sus actividades.

Los sujetos del Impuesto que inicien o reinicien actividades, calcularán dicho porcentaje acumulando el monto de las operaciones desde que iniciaron o reiniciaron actividades, incluyendo las del mes al que corresponda el crédito, hasta completar un período de doce (12) meses calendario. De allí en adelante se aplicará lo dispuesto en los párrafos anteriores.

Para efecto de la aplicación de lo dispuesto en el presente numeral, se tomará en cuenta lo siguiente:

- i) Se entenderá como operaciones no gravadas a las comprendidas en el Artículo 1 del Decreto que se encuentren exoneradas o inafectas del Impuesto, incluyendo la primera transferencia de bienes realizada en Rueda o Mesa de Productos de las Bolsas de Productos, la prestación de servicios a título gratuito, la venta de inmuebles cuya adquisición estuvo gravada, así como las cuotas ordinarias o extraordinarias que pagan los asociados a una asociación sin fines de lucro, los ingresos obtenidos por entidades del sector público por tasas y multas, siempre que sean realizados en el país.
- ii) No se consideran como operaciones no gravadas la transferencia de bienes no considerados muebles; las previstas en los incisos *c)*, *i)*, *m)*, *n)* y *o)* del Artículo 2 del Decreto; la transferencia de créditos realizada a favor del factor o del adquirente; la transferencia fiduciaria de bienes muebles e inmuebles, las transferencias de bienes realizadas en Rueda o Mesa de Productos de las Bolsas de Productos que no impliquen la entrega física de bienes, con excepción de la señalada en *i)*, así como la prestación de servicios a título gratuito que efectúen las empresas como bonificaciones a sus clientes sobre operaciones gravadas.

Prorrata del IGV

No se incluye para efecto del cálculo de la prorrata los montos por operaciones de importación de bienes y utilización de servicios.

Tratándose de la prestación de servicios a título gratuito, se considerará como valor de éstos el que normalmente se obtiene en condiciones iguales o similares, en los servicios onerosos que la empresa presta a terceros. En su defecto, o en caso la información que mantenga el contribuyente resulte no fehaciente, se considerará como valor de mercado aquél que obtiene un tercero, en el desarrollo de un giro de negocio similar. En su defecto, se considerará el valor que se determine mediante peritaje técnico formulado por organismo competente.

CAPÍTULO VIII DE LAS EXPORTACIONES

Artículo 9.- Las normas del Decreto sobre Exportación, se sujetarán a las siguientes disposiciones:

1. Los servicios incluidos en el Apéndice V del Decreto se consideran exportados cuando cumplan concurrentemente con los siguientes requisitos:
 - a) Se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el Reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.
 - b) El exportador sea una persona domiciliada en el país.
 - c) El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país.
 - d) El uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar íntegramente en el extranjero.

No cumplen este último requisito, aquellos servicios de ejecución inmediata y que por su naturaleza se consumen al término de su prestación en el país.

2. Se consideran bienes, servicios y contratos de construcción, que dan derecho al saldo a favor del exportador, aquéllos que cumplan con los requisitos establecidos en los Capítulos VI y VII del Decreto y en este Reglamento.

Para la determinación del saldo a favor por exportación son de aplicación las normas contenidas en los Capítulos V y VI.

3. El saldo a favor por exportación será el determinado de acuerdo al procedimiento establecido en el numeral 6 del Artículo 6.

La devolución del saldo a favor por exportación se regulará por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas.

Servicios considerados como exportación

Contratos de construcción

Saldo a favor del exportador

La referida devolución podrá efectuarse mediante cheques no negociables, Notas de Crédito Negociables y/o abono en cuenta corriente o de ahorros.

4. El saldo a favor por exportación sólo podrá ser compensado con la deuda tributaria correspondiente a tributos respecto a los cuales el sujeto tenga la calidad de contribuyente.
5. Los servicios se consideran exportados hacia los usuarios de los CETICOS cuando cumplan concurrentemente con los siguientes requisitos:
 - a) Se encuentren incluidos en el Apéndice V del Decreto.
 - b) Se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el Reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.
 - c) El exportador sea un sujeto domiciliado en el resto del territorio nacional.
 - d) El usuario o beneficiario del servicio sea una empresa constituida o establecida en el CETICOS, calificada como usuaria por la Administración del CETICOS respectivo; y,
 - e) El uso, explotación o aprovechamiento de los servicios tenga lugar íntegramente en el mencionado CETICOS.

No cumplen con este último requisito, aquellos servicios de ejecución inmediata y que por su naturaleza se consumen al término de su prestación en el resto del territorio nacional.

CAPÍTULO IX DE LOS MEDIOS DE CONTROL, DE LOS REGISTROS Y LOS COMPROBANTES DE PAGO

Artículo 10.- Los Registros y el registro de los comprobantes de pago se ceñirán a lo siguiente:

1. Información mínima de los registros

Los Registros a que se refiere el Artículo 37 del Decreto contendrán la información mínima que se detalla a continuación. Dicha información deberá anotarse en columnas separadas.

El Registro de Compras deberá ser legalizado antes de su uso y reunir necesariamente los requisitos establecidos en el presente numeral.

La SUNAT, a través de una Resolución de Superintendencia, podrá establecer otros requisitos de los Regis-

Compensación del saldo a favor del exportador

CETICOS

Legalización del registro de compras

APÉNDICE

tros, cuya inobservancia, para el caso del Registro de Compras, no acarreará la pérdida del crédito fiscal.

I. Registro de Ventas e Ingresos

- a) Fecha de emisión del comprobante de pago.
- b) Tipo de comprobante de pago o documento, de acuerdo con la codificación que apruebe la SUNAT.
- c) Número de serie del comprobante de pago o de la máquina registradora, según corresponda.
- d) Número del comprobante de pago, en forma correlativa por serie o por número de la máquina registradora, según corresponda.
- e) Número de RUC del cliente, cuando cuente con éste.
- f) Valor de la exportación, de acuerdo al monto total facturado.
- g) Base imponible de la operación gravada. En caso de ser una operación gravada con el Impuesto Selectivo al Consumo, no debe incluir el monto de dicho impuesto.
- h) Importe total de las operaciones exoneradas o inafectas.
- i) Impuesto Selectivo al Consumo, de ser el caso.
- j) Impuesto General a las Ventas y/o Impuesto de Promoción Municipal, de ser el caso.
- k) Otros tributos y cargos que no forman parte de la base imponible.
- l) Importe total del comprobante de pago.

Requisitos del Registro de Ventas

II. Registro de Compras

- a) Fecha de emisión del comprobante de pago.
- b) Fecha de vencimiento o fecha de pago en los casos de servicios de suministros de energía eléctrica, agua potable y servicios telefónicos, telex y telegráficos, lo que ocurra primero. Fecha de pago del impuesto retenido por liquidaciones de compra. Fecha de pago del impuesto que grave la importación de bienes, utilización de servicios prestados por no domiciliados o la adquisición de intangibles provenientes del exterior, cuando corresponda.
- c) Tipo de comprobante de pago o documento, de acuerdo a la codificación que apruebe la SUNAT.
- d) Serie del comprobante de pago.
- e) Número del comprobante de pago o número de orden del formulario físico o formulario virtual donde conste el pago del Impuesto, tratándose

Requisitos del Registro de Compras

- de liquidaciones de compra, utilización de servicios prestados por no domiciliados u otros, número de la Declaración Única de Aduanas, de la Declaración Simplificada de Importación, de la liquidación de cobranza, u otros documentos emitidos por SUNAT que acrediten el crédito fiscal en la importación de bienes.
- f) Número de RUC del proveedor, cuando corresponda.
 - g) Nombre, razón social o denominación del proveedor. En caso de personas naturales se debe consignar los datos en el siguiente orden: apellido paterno, apellido materno y nombre completo.
 - h) Base imponible de las adquisiciones gravadas que dan derecho a crédito fiscal y/o saldo a favor por exportación, destinadas exclusivamente a operaciones gravadas y/o de exportación.
 - i) Base imponible de las adquisiciones gravadas que dan derecho a crédito fiscal y/o saldo a favor por exportación, destinadas a operaciones gravadas y/o de exportación y a operaciones no gravadas.
 - j) Base imponible de las adquisiciones gravadas que no dan derecho a crédito fiscal y/o saldo a favor por exportación, por no estar destinadas a operaciones gravadas y/o de exportación.
 - k) Valor de las adquisiciones no gravadas.
 - l) Monto del Impuesto Selectivo al Consumo, en los casos en que el sujeto pueda utilizarlo como deducción.
 - m) Monto del Impuesto General a las Ventas correspondiente a la adquisición registrada en el inciso *h*).
 - n) Monto del Impuesto General a las Ventas correspondiente a la adquisición registrada en el inciso *i*).
 - o) Monto del Impuesto General a las Ventas correspondiente a la adquisición registrada en el inciso *j*).
 - p) Otros tributos y cargos que no formen parte de la base imponible.
 - q) Importe total de las adquisiciones registradas según comprobantes de pago.
 - r) Número de comprobante de pago emitido por el sujeto no domiciliado en la utilización de servicios o adquisiciones de intangibles provenientes del exterior cuando corresponda.

En estos casos se deberá registrar la base imponible correspondiente al monto del impuesto pagado.

- III. Registro de Consignaciones para efecto de lo dispuesto en el segundo párrafo del Artículo 37 del Decreto, el Registro de Consignaciones se llevará como un registro permanente en unidades. Se llevará un Registro de Consignaciones por cada tipo de bien, en cada uno de los cuales deberá especificarse el nombre del bien, código, descripción y unidad de medida, como datos de cabecera. Adicionalmente, en cada Registro deberá anotarse lo siguiente:

1. Para el consignador:
 - a) Fecha de emisión de la guía de remisión referida en el literal *b)* o del comprobante de pago referido en el literal *f)*.
 - b) Serie y número de la guía de remisión, emitida por el consignador, con la que se entregan los bienes al consignatario o se reciben los bienes no vendidos por el consignatario.
 - c) Fecha de entrega o de devolución del bien, de ocurrir ésta.
 - d) Número de RUC del consignatario.
 - e) Nombre o razón social del consignatario.
 - f) Serie y número del comprobante de pago emitido por el consignador una vez perfeccionada la venta de bienes por parte del consignatario; en este caso, deberá anotarse en la columna señalada en el inciso *b)*, la serie y el número de la guía de remisión con la que se remitieron los referidos bienes al consignatario.
 - g) Cantidad de bienes entregados en consignación.
 - h) Cantidad de bienes devueltos por el consignatario.
 - i) Cantidad de bienes vendidos.
 - j) Saldo de los bienes en consignación, de acuerdo a las cantidades anotadas en las columnas *g)*, *h)* e *i)*.
2. Para el consignatario:
 - a) Fecha de recepción, devolución o venta del bien.
 - b) Fecha de emisión de la guía de remisión referida en el literal *c)* o del comprobante de pago referido en el literal *f)*.
 - c) Serie y número de la guía de remisión, emitida por el consignador, con la que se reci-

Requisitos del Registro de Consignaciones

Registro de consignaciones-consignador

Registro de consignaciones-consignatario

- ben los bienes o se devuelven al consignador los bienes no vendidos.
- d) Número de RUC del consignador.
 - e) Nombre o razón social del consignador.
 - f) Serie y número del comprobante de pago emitido por el consignatario por la venta de los bienes recibidos en consignación; en este caso, deberá anotarse en la columna señalada en el inciso c), la serie y el número de la guía de remisión con la que recibió los referidos bienes del consignador.
 - g) Cantidad de bienes recibidos en consignación.
 - h) Cantidad de bienes devueltos al consignador
 - i) Cantidad de bienes vendidos por el consignatario.
 - j) Saldo de los bienes en consignación, de acuerdo a las cantidades anotadas en las columnas g), h) e i).
3. Registro de operaciones

Para las anotaciones en los Registros se deberá observar lo siguiente:

- 3.1. Para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, los contribuyentes del Impuesto deberán anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de las mismas, en el mes en que éstas se realicen.

Para efecto del Registro de Compras, las adquisiciones podrán ser anotadas dentro de los cuatro (4) períodos tributarios computados a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de emisión del documento que corresponda, siempre que los documentos respectivos sean recibidos con retraso.

Vencido este último plazo, el adquirente que haya perdido el derecho al crédito fiscal podrá contabilizar el correspondiente Impuesto como gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta.

En los casos contemplados en el noveno párrafo del Artículo 19 del Decreto, se considerará como fecha de la operación, la de emisión del documento de atribución a que se refiere aquel artículo.

- 3.2. Los documentos emitidos por la SUNAT que sustentan el crédito fiscal en operaciones de importación, las liquidaciones de com-

Normas aplicables a las anotaciones en los registros

pra y aquéllos que sustentan la utilización de servicios, deberán anotarse a partir de la fecha en que se efectuó el pago del Impuesto.

3.3. Los sujetos del Impuesto que lleven en forma manual los Registros de Ventas e Ingresos, y de Compras, podrán registrar un resumen diario de aquellas operaciones que no otorguen derecho a crédito fiscal, debiendo hacerse referencia a los documentos que acrediten las operaciones, siempre que lleven un sistema de control con el que se pueda efectuar la verificación individual de cada documento.

3.4. Los sujetos del Impuesto que utilicen sistemas mecanizados o computarizados de contabilidad podrán anotar en el Registro de Ventas e Ingresos y en el Registro de Compras, el total de las operaciones diarias que no otorguen derecho a crédito fiscal en forma consolidada, siempre que lleven un sistema de control computarizado que mantenga la información detallada y que permita efectuar la verificación individual de cada documento.

4. Anulación, reducción o aumento en el valor de las operaciones

Para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas se deberá anotar en los Registros de Ventas e Ingresos y de Compras, todas las operaciones que tengan como efecto anular, reducir o aumentar, parcial o totalmente, el valor de las operaciones.

Para que las modificaciones mencionadas tengan validez, deberán estar sustentadas, en su caso, por los siguientes documentos:

- a) Las notas de débito y de crédito, cuando se emitan respecto de operaciones respaldadas con comprobantes de pago.
- b) Las liquidaciones de cobranza u otros documentos autorizados por la SUNAT, con respecto de operaciones de importación.

La SUNAT establecerá las normas que le permitan tener información de la cantidad y numeración de las notas de débito y de crédito de que dispone el sujeto del Impuesto.

Variaciones en el valor de las operaciones

CAPÍTULO X DEL REINTEGRO TRIBUTARIO PARA LA REGIÓN SELVA

2. Determinación del porcentaje de operaciones

Para determinar el porcentaje de operaciones realizadas en la Región se considerará el total de operaciones efectuadas por el comerciante durante el año calendario anterior.

El comerciante que inicie operaciones durante el transcurso del año calendario estará comprendido en el Reintegro siempre que durante los tres (3) primeros meses, el total de sus operaciones en la Región sea igual o superior al 75% del total de sus operaciones.

Si en el período mencionado el total de sus operaciones en la Región, llegara al porcentaje antes indicado, el comerciante tendrá derecho al Reintegro Tributario por el año calendario desde el inicio de sus operaciones. De no llegar al citado porcentaje, no tendrá derecho al Reintegro por el referido año, debiendo en el año calendario siguiente determinar el porcentaje de acuerdo a las operaciones realizadas en la Región durante el año calendario inmediato anterior.

3. Administración dentro de la Región

Se considera que la administración de la empresa se realiza dentro de la Región, siempre que la SUNAT pueda verificar fehacientemente que:

- a. El centro de operaciones y labores permanente de quien dirige la empresa esté ubicado en la Región; y,
- b. En el lugar citado en el punto anterior esté la información que permita efectuar la labor de dirección a quien dirige la empresa.

4. Llevar su contabilidad y conservar la documentación sustentatoria en el domicilio fiscal

Se considera que se lleva la contabilidad y se conserva la documentación sustentatoria en el domicilio fiscal siempre que en el citado domicilio, ubicado en la Región, se encuentren los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, y los documentos sustentatorios que el comerciante esté obligado a proporcionar a la SUNAT, así como el responsable de los mismos.

5. Registro de operaciones para la determinación del Reintegro

El comerciante que tiene derecho a solicitar Reintegro Tributario de acuerdo a lo establecido en el Artículo 48 del Decreto deberá:

*Reintegro tributario
región selva*

Contabilidad

APÉNDICE

- a. Contabilizar sus adquisiciones clasificándolas en destinadas a solicitar Reintegro, en una subcuenta denominada «IGV -Reintegro Tributario» dentro de la cuenta «Tributos por pagar», y las demás operaciones, de acuerdo a lo establecido en el numeral 6 del Artículo 6.

Llevar un Registro de Inventario Permanente Valorizado, cuando sus ingresos brutos durante el año calendario anterior hayan sido mayores a mil quinientas (1 500) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) del año en curso. En caso los referidos ingresos hayan sido menores o iguales al citado monto o de haber iniciado operaciones en el transcurso del año, el comerciante deberá llevar un Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas.

Registro de inventario permanente valorizado

6. Límite del 18% de las ventas no gravadas

Para efecto de determinar el límite del monto del Reintegro Tributario, los comprobantes de pago deben ser emitidos de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

7. Solicitud

- 7.1 Para solicitar el Reintegro Tributario, el comerciante deberá presentar una solicitud ante la Intendencia, Oficina Zonal o Centros de Servicios al Contribuyente de SUNAT, que corresponda a su domicilio fiscal o en la dependencia que se le hubiera asignado para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en el formulario que ésta proporcione, adjuntando lo siguiente:

Solicitud de reintegro tributario

- a. Relación detallada de los comprobantes de pago verificados por la SUNAT que respalden las adquisiciones efectuadas fuera de la Región, correspondientes al mes por el que se solicita el Reintegro.

Comprobantes de pago como respaldo

En la referida relación, también deberá indicarse:

- i. En caso de ser agente de retención, los documentos que acrediten el pago del íntegro de la retención del total de los comprobantes de pago por el que solicita el Reintegro.
- ii. De tratarse de operaciones en la cual opere el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, los documentos que acrediten el depósito en el Banco de la Nación de la detracción efectuada.
- iii. De ser aplicable la Ley N.º 28194, mediante la cual se aprueban las medidas para la lucha contra la evasión y la informalidad, el tipo del medio de pago, número del documento que acredite el uso del referido medio y/o código que identi-

SPOT

Medios de pago

La verificación de la documentación a la que se hace referencia en los incisos *a)*, *c)* y *d)* del presente numeral, el ingreso de los bienes a la Región que deberá ser por los puntos de control obligatorio, así como el visado de la guía de remisión a que se refiere el inciso *c)* del presente numeral, se efectuará conforme a las disposiciones que emita la SUNAT.

El incumplimiento de lo dispuesto en el presente numeral, dará lugar a que la solicitud se tenga por no presentada, lo que será notificado al comerciante, quedando a salvo su derecho de formular nueva solicitud.

- 7.2 La solicitud se presentará por cada período mensual, por el total de los comprobantes de pago registrados en el mes por el cual se solicita el Reintegro Tributario y que otorguen derecho al mismo, luego de producido el ingreso de los bienes a la Región y de la presentación de la declaración del IGV del comerciante correspondiente al mes solicitado.

Solicitud de reintegro se presenta por cada período mensual

En caso se trate de un agente de retención, además de lo indicado en el párrafo anterior, la referida solicitud será presentada luego de haber efectuado y pagado en los plazos establecidos el íntegro de las retenciones correspondientes a los comprobantes de pago registrados en el mes por el que se solicita el Reintegro Tributario.

Una vez que se solicite el Reintegro de un determinado mes, no podrá presentarse otra solicitud por el mismo mes o meses anteriores.

- 7.3 El comerciante deberá poner a disposición de la SUNAT en forma inmediata y en el lugar que ésta señale, la documentación, los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, los documentos sustentatorios e información que le hubieran sido requeridos para la sustentación de su solicitud. En caso contrario, la solicitud se tendrá por no presentada, sin perjuicio que se pueda volver a presentar una solicitud.

Control de la administración tributaria

En la nueva solicitud no se podrá subsanar la falta de visación y/o verificación de los documentos a que se refiere el numeral 7.1 del presente artículo y que fueran presentados originalmente sin la misma.

La verificación o fiscalización que efectúe la SUNAT para resolver la solicitud, se hará sin perjuicio de practicar una fiscalización posterior dentro de los plazos de prescripción previstos en el Código Tributario.

- 7.4 La SUNAT resolverá la solicitud y, de ser el caso, efectuará el Reintegro Tributario, dentro de los plazos siguientes:

- a. Cuarenta y cinco (45) días hábiles contados a partir de la fecha de su presentación.
- b. Seis (6) meses siguientes a la fecha de presentación de la solicitud, si se detectase indicios de evasión tributaria por parte del comerciante, o en cualquier eslabón de la cadena de comercialización del bien materia de Reintegro, incluso en la etapa de producción o extracción, o si se hubiera abierto instrucción por delito tributario o aduanero al comerciante o al representante legal de las empresas que hayan intervenido en la referida cadena de comercialización, de conformidad con lo dispuesto por la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N.º 950.

7.5 El Reintegro Tributario se efectuará en moneda nacional mediante Notas de Crédito Negociables, cheque no negociable o abono en cuenta corriente o de ahorros, debiendo el comerciante indicarlo en su solicitud.

Para tal efecto, serán de aplicación las disposiciones del Título I del Reglamento de Notas de Crédito Negociables.

(Ver Cuarta Disposición Final y Transitoria del Decreto Supremo N° 128-2004-EF, publicado el 10-09-04 y vigente a partir del 01-10-04).

8. Constancia de capacidad productiva y cobertura de consumo regional

8.1 Para obtener la Constancia, los sujetos establecidos en la Región que produzcan bienes similares o sustitutos a los comprados a sujetos afectados del resto del país, presentarán al Sector, una solicitud adjuntando la documentación que acredite:

- a. El nivel de producción actual y la capacidad potencial de producción, en unidades físicas. Dicha documentación deberá comprender un período no menor a los últimos doce (12) meses. Las empresas con menos de doce (12) meses de actividad, deberán presentar la documentación correspondiente sólo a aquellos meses.
- b. La cantidad del consumo del bien en la Región. Dicha documentación deberá comprender el último período de un (1) año del que se disponga información.
- c. La publicación de un aviso durante tres (3) días en el Diario Oficial «El Peruano» y en un diario de circulación nacional. El aviso deberá contener las características y el texto que se indican en el anexo del presente Reglamento.

Plazo para resolver la solicitud de reintegro tributario

Notas de crédito negociables y cheques no negociables y abonos en cuenta

Período de la constancia

Consumo en la región selva

Publicación del aviso

APÉNDICE

Las personas que tuvieran alguna información u observación, debidamente sustentada, respecto del aviso publicado, deberán presentarla en los lugares que se señale, en el término de quince (15) días calendario siguientes al del último aviso publicado.

Las empresas que inicien operaciones presentarán la información consignada en el inciso *b)*, y aquella que acredite la capacidad potencial de producción en la Región.

- 8.2 En caso que las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y/o profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, conozcan de una empresa o empresas que cuenten con capacidad productiva y cobertura de consumo para abastecer a la Región, podrán solicitar la respectiva Constancia para lo cual deberán presentar la información mencionada en el numeral 8.1 del presente artículo.
- 8.3 El Sector, cuando lo considere necesario, podrá solicitar a entidades públicas o privadas la información que sustente o respalde los datos proporcionados por el contribuyente respecto a la capacidad real de producción y de cobertura de las necesidades de consumo del bien en la Región.
- 8.4 Mediante resolución del Sector correspondiente se aprobará la emisión de la constancia solicitada.
- 8.5 El interesado presentará ante la Intendencia, Oficina Zonal o Centros de Servicios al Contribuyente de SUNAT, que corresponda a su domicilio fiscal o en la dependencia que se le hubiera asignado para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dentro de los treinta (30) días calendario siguientes de notificada la Constancia, una solicitud de no aplicación del Reintegro adjuntando una copia de la citada Constancia para la emisión de la resolución correspondiente. Dicha resolución será publicada en el Diario Oficial «El Peruano».
- 8.6 La SUNAT no otorgará el Reintegro Tributario por los bienes que se detallan en la Constancia adquiridos a partir del día siguiente de la publicación de la resolución a que se refiere el inciso e) del Artículo 49 del Decreto.
- 8.7 Durante la vigencia de la resolución de la SUNAT a que se refiere el numeral 8.5 del presente artículo, el Sector podrá solicitar a los sujetos que hubieran obtenido la misma, la documentación que acredite el mantener la capacidad productiva y cobertura de la necesidad de consumo del bien en la Región, características por las cuales se le otorgó la Constancia. El Sector podrá recibir de terceros la referida información.

Respaldo de la capacidad real de producción del contribuyente

Comunicaciones a SUNAT

En caso de disminución de la citada capacidad productiva y/o cobertura, de oficio o a solicitud de parte, mediante la resolución correspondiente, el Sector dejará sin efecto la Constancia y lo comunicará a la SUNAT. En tal supuesto, la SUNAT emitirá la resolución de revocación. Dicha revocatoria regirá a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial "El Peruano".

El Reintegro Tributario será aplicable respecto de las compras realizadas a partir de la vigencia de la resolución de revocación.

**TÍTULO II
DEL IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO**

**CAPÍTULO I
DE LOS SUJETOS DEL IMPUESTO SELECTIVO**

Artículo 12.- Para la aplicación de lo dispuesto en el Capítulo II Título II del Decreto, se observarán las siguientes disposiciones:

1. Son sujetos del Impuesto Selectivo

- a) En la venta de bienes en el país:
 - a.1. Los productores o fabricantes, sean personas naturales o jurídicas, que actúan directamente en la última fase del proceso destinado a producir los bienes especificados en los Apéndices III y IV del Decreto.
 - a.2. El que encarga fabricar dichos bienes a terceros para venderlos luego por cuenta propia, siempre que financie o entregue insumos, maquinaria, o cualquier otro bien que agregue valor al producto, o cuando sin mediar entrega de bien alguno, se aplique una marca distinta a la del que fabricó por encargo.

En los casos a que se refiere el párrafo anterior es sujeto del Impuesto Selectivo, únicamente el que encarga la fabricación.

Tratándose de aplicación de una marca, no será sujeto del Impuesto Selectivo aquél a quien se le ha encargado fabricar un bien, siempre que medie contrato en el que conste que quien encargó fabricarlo le aplicará una marca distinta para su comercialización. De no existir tal contrato serán sujetos del Impuesto Selectivo tanto el que encargó fabricar, como el que fabricó el bien.
 - a.3. Los importadores en la venta en el país de los bienes importados por ellos, especificados en los Apéndices III y IV del Decreto.
 - a.4. Las empresas vinculadas económicamente al importador, productor o fabricante.
- b) En las importaciones, las personas naturales o jurídicas que importan directamente los bienes especificados en los Apéndices III y IV del Decreto o, a cuyo nombre se efectúe la importación.

Productores o fabricantes en el ISC

Fabricación de bienes por encargo en el ISC

Importadores en el ISC

Empresas vinculadas al importador en el ISC

2. Vinculación económica

Adicionalmente a los supuestos establecidos en el Artículo 54 del Decreto, existe vinculación económica cuando:

- a. El productor o importador venda a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el 50% ó más de su producción o importación.
- b. Exista un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, en cuyo caso el contrato se considera vinculado con cada una de las partes contratantes.

No es aplicable lo dispuesto en el tercer párrafo del Artículo 57 del Decreto respecto al monto de venta, a lo señalado en el inciso *a)* del presente numeral.

Para efecto de lo dispuesto en el inciso *a)* del presente artículo, se tomarán en cuenta las operaciones realizadas durante los últimos 12 meses.

DE LAS DISPOSICIONES FINALES Y TRANSITORIAS

QUINTA.- Los sujetos del Impuesto Selectivo al Consumo, productores de los bienes comprendidos en los Apéndices III y IV del Decreto, están obligados a llevar contabilidad de costos, así como inventario permanente de sus existencias.

Casos de vinculación económica

Vinculación en los contratos de colaboración especial

Obligación de llevar contabilidad de costos

NORMAS REFERIDAS A LIBROS Y REGISTROS VINCULADOS A ASUNTOS TRIBUTARIOS

Resolución de Superintendencia N.º 234-200/SUNAT
(30 -12-06)

CAPÍTULO VI DE LA CONTABILIDAD COMPLETA

Artículo 12º.- CONTABILIDAD COMPLETA

12.1 Para efectos del inciso b) del tercer párrafo del artículo 65º de la Ley del Impuesto a la Renta, los libros y registros que integran la contabilidad completa son los siguientes:

- a) Libro Caja y Bancos.
- b) Libro de Inventarios y Balances.
- c) Libro Diario.
- d) Libro Mayor.
- e) Registro de Compras.
- f) Registro de Ventas e Ingresos.

12.2 Asimismo, los siguientes libros y registros integrarán la contabilidad completa siempre que el deudor tributario se encuentre obligado a llevarlos de acuerdo a las normas de la Ley del Impuesto a la Renta:

- a) Libro de Retenciones incisos e) y f) del artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta.
- b) Registro de Activos Fijos.
- c) Registro de Costos.
- d) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas.
- e) Registro de Inventario Permanente Valorizado.

(...)

g) FORMATO 3.7: "LIBRO DE INVENTARIOS Y BALAN-
CES - DETALLE DEL SALDO DE LA CUENTA 20 - MER-
CADERÍAS Y LA CUENTA 21 - PRODUCTOS TERMI-
NADOS"

- (i) Se deberá incluir como dato de cabecera adicional al contemplado en el literal a) del artículo 6º, el método de valuación aplicado.
- (ii) Código de la Existencia.
- (iii) Tipo de existencia (según tabla 5).
- (iv) Descripción de la existencia.
- (v) Código de la Unidad de medida de la existencia (según tabla 6).
- (vi) Cantidad.
- (vii) Costo unitario.

Libros y registros conformantes de la contabilidad completa

Registros para las existencias

Detalle de la cuenta contable 20-Mercadería y 21-Productos terminados

(viii) Costo total.

(ix) Costo total general.

Este formato no será obligatorio para aquellos deudores tributarios que lleven el Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Tratándose de deudores tributarios que sean entidades financieras, administradoras privadas de fondos de pensiones o realicen operaciones de seguros supervisadas por la SBS, no resultará aplicable el presente formato.

(...)

5.3 Tratándose de personas jurídicas que obtuvieran en el ejercicio anterior ingresos brutos menores a cien (100) UIT, éstas podrán optar por llevar el Libro Diario en formato simplificado, a cuyo efecto:

- a) Deberán incluir mensualmente la siguiente información (de ser el caso, se utilizará la tabla 9):
 - (i) Fecha o período del asiento contable.
 - (ii) Descripción genérica de la operación mensual.
 - (iii) Cuenta 10-Caja y Bancos.
 - (iv) Cuenta 12-Clientes.
 - (v) Cuenta 16-Cuentas por Cobrar Diversas.
 - (vi) Cuenta 20-Mercaderías.
 - (vii) Cuenta 21-Productos Terminados.
 - (viii) Cuenta 33-Inmuebles, Maquinarias y Equipo.
 - (ix) Cuenta 34-Intangibles.
 - (x) Cuenta 38-Cargas Diferidas.
 - (xi) Cuenta 39-Depreciación y Amortización Acumulada.
 - (xii) Cuenta 4011D-Tributos por Pagar-IGV-Débitos.
 - (xiii) Cuenta 4011C-Tributos por Pagar-IGV-Créditos.
 - (xiv) Cuenta 4017D-Tributos por Pagar-Impuesto a la Renta-Débitos.
 - (xv) Cuenta 4017C-Tributos por Pagar-Impuesto a la Renta-Créditos.
 - (xvi) Cuenta 402-Tributos por Pagar-Otros Impuestos.
 - (xvii) Cuenta 42-Proveedores.
 - (xviii) Cuenta 46-Cuentas por Pagar Diversas.
 - (xix) Cuenta 50-Capital.
 - (xx) Cuenta 58-Reservas.
 - (xxi) Cuenta 59-Resultados Acumulados.
 - (xxii) Cuenta 60-Compras.

Libro diario simplificado

- (xxiii) Cuenta 61-Variación de Existencias.
- (xxiv) Cuenta 62-Cargas de Personal.
- (xxv) Cuenta 63-Servicios Prestados por Terceros.
- (xxvi) Cuenta 65-Cargas Diversas de Gestión.
- (xxvii) Cuenta 66-Cargas Excepcionales.
- (xxviii) Cuenta 67-Cargas Financieras.
- (xxix) Cuenta 68-Provisiones del Ejercicio.
- (xxx) Cuenta 69-Costo de Ventas.
- (xxxi) Cuenta 96-Gastos Administrativos.
- (xxxii) Cuenta 97-Gastos de Ventas.
- (xxxiii) Cuenta 70-Ventas.
- (xxxiv) Cuenta 75-Ingresos Diversos.
- (xxxv) Cuenta 76-Ingresos Excepcionales.
- (xxxvi) Cuenta 77-Ingresos Financieros.
- (xxxvii) Cuenta 79-Cargas Imputables a la Cuenta de Costos.

(...)

8. REGISTRO DE COMPRAS

Deberá contener, en columnas separadas, la información mínima que se detalla a continuación:

- a) Número correlativo del registro o código único de la operación de compra.
- b) Fecha de emisión del comprobante de pago o documento.
- c) Fecha de vencimiento o fecha de pago en los casos de servicios de suministros de energía eléctrica, agua potable y servicios telefónicos, telex y telegráficos, lo que ocurra primero. Fecha de pago del impuesto retenido por liquidaciones de compra.
Fecha de pago del impuesto que grave la importación de bienes, utilización de servicios prestados por no domiciliados o la adquisición de intangibles provenientes del exterior, cuando corresponda.
- d) Tipo de comprobante de pago o documento, de acuerdo a la codificación que apruebe la SUNAT (según tabla 10).
- e) Serie del comprobante de pago o documento.
En los casos de la Declaración Única de Aduanas o de la Declaración Simplificada de Importación se consignará el código de la dependencia Aduanera (según tabla 11).
- f) Año de emisión de la Declaración Única de Aduanas o de la Declaración Simplificada de Importación.

Registro de compras

Información mínima en las adquisiciones

- g) Número del comprobante de pago o documento o número de orden del formulario físico o formulario virtual donde conste el pago del impuesto, tratándose de liquidaciones de compra, utilización de servicios prestados por no domiciliados u otros, número de la Declaración Única de Aduanas, de la Declaración Simplificada de Importación, de la Liquidación de Cobranza u otros documentos emitidos por SUNAT que acrediten el crédito fiscal en la importación de bienes.
- h) Tipo de documento de identidad del proveedor (según tabla 2).
- i) Número de RUC del proveedor, o número de documento de identidad; según corresponda.
- j) Apellidos y Nombres, denominación o razón social del proveedor. En caso de personas naturales se debe consignar los datos en el siguiente orden: apellido paterno, apellido materno y nombre completo.
- k) Base imponible de las adquisiciones gravadas que dan derecho a crédito fiscal y/o saldo a favor por exportación, destinadas exclusivamente a operaciones gravadas y/o de exportación.
- l) Monto del Impuesto General a las Ventas correspondiente a la adquisición registrada conforme lo dispuesto en el literal k).
- m) Base imponible de las adquisiciones gravadas que dan derecho a crédito fiscal y/o saldo a favor por exportación, destinadas a operaciones gravadas y/o de exportación y a operaciones no gravadas.
- n) Monto del Impuesto General a las Ventas correspondiente a la adquisición registrada conforme lo dispuesto en el literal m).
- o) Base imponible de las adquisiciones gravadas que no dan derecho a crédito fiscal y/o saldo a favor por exportación, por no estar destinadas a operaciones gravadas y/o de exportación.
- p) Monto del Impuesto General a las Ventas correspondiente a la adquisición registrada conforme lo dispuesto en el literal o).
- q) Valor de las adquisiciones no gravadas.
- r) Monto del Impuesto Selectivo al Consumo, en los casos en que el sujeto pueda utilizarlo como deducción.
- s) Otros tributos y cargos que no formen parte de la base imponible.

- t) Importe total de las adquisiciones registradas según comprobantes de pago.
- u) Número de comprobante de pago emitido por el sujeto no domiciliado en la utilización de servicios o adquisiciones de intangibles provenientes del exterior, cuando corresponda.

En estos casos se deberá registrar la base imponible correspondiente al monto del impuesto pagado y el referido impuesto.

Dicha información se consignará, según corresponda, en las columnas utilizadas para señalar los datos vinculados a las adquisiciones gravadas destinadas a operaciones gravadas y/o de exportación; adquisiciones gravadas destinadas a operaciones gravadas y/o de exportación y a operaciones no gravadas y adquisiciones gravadas destinadas a operaciones no gravadas.

- v) Número de la constancia de depósito de detracción, cuando corresponda.
- w) Fecha de emisión de la constancia de depósito de detracción, cuando corresponda.
- x) Tipo de cambio utilizado conforme lo dispuesto en las normas sobre la materia.
- y) En el caso de las notas de débito o las notas de crédito, adicionalmente, se hará referencia al comprobante de pago que se modifica, para lo cual se deberá registrar la siguiente información:
 - (i) Fecha de emisión del comprobante de pago que se modifica.
 - (ii) Tipo de comprobante de pago que se modifica (según tabla 10).
 - (iii) Número de serie del comprobante de pago que se modifica.
 - (iv) Número del comprobante de pago que se modifica.

El monto ajustado de la base imponible y/o del impuesto o valor, según corresponda, señalado en las notas de crédito, se consignará respectivamente, en las columnas utilizadas para registrar los datos vinculados a las adquisiciones gravadas destinadas a operaciones gravadas y/o de exportación; adquisiciones gravadas destinadas a operaciones gravadas y/o de exportación y a operaciones no gravadas y adquisiciones gravadas destinadas a operaciones no gravadas.

El monto de la base imponible y/o impuesto o valor, según corresponda, señalados en las notas de débito, se consignarán respectivamente en las columnas indicadas en el párrafo anterior.

z) Totales.

A tal efecto, se deberá emplear el FORMATO

13.1: "REGISTRO DE COMPRAS".

9. REGISTRO DE CONSIGNACIONES

9.1 Se incluirá como datos de cabecera adicionales a los contemplados en el literal a) del artículo 6º, la siguiente información:

- (i) Nombre del bien.
- (ii) Descripción.
- (iii) Código.
- (iv) Unidad de medida (según tabla 6).

9.2 Deberá anotarse lo siguiente:

- a) Para el consignador:
 - (i) Fecha de emisión de la guía de remisión referida en el inciso (iii) o del comprobante de pago referido en el inciso (iv).
 - (ii) El tipo de documento emitido por el consignador, en una columna separada (según tabla 10).
 - (iii) Serie y número de la guía de remisión, emitida por el consignador, con la que se entregan los bienes al consignatario o se reciben los bienes no vendidos por el consignatario.
 - (iv) Serie y número del comprobante de pago emitido por el consignador una vez perfeccionada la venta de bienes por parte del consignatario; en este caso, deberá anotarse en la columna señalada para el inciso (iii), la serie y el número de la guía de remisión con la que se remitieron los referidos bienes al consignatario.
 - (v) Fecha de entrega o de devolución del bien, de ocurrir ésta.
 - (vi) Tipo de documento de identidad del consignatario.
 - (vii) Número de RUC del consignatario o del documento de identidad.
 - (viii) Apellidos y Nombres, Denominación o razón social del consignatario.
 - (ix) Cantidad de bienes entregados en consignación.
 - (x) Cantidad de bienes devueltos por el consignatario.
 - (xi) Cantidad de bienes vendidos.
 - (xii) Saldo de los bienes en consignación, de acuerdo a las cantidades anotadas en las columnas señaladas para los incisos (ix), (x) y (xi).

Información mínima del Registro de Consignaciones

A tal efecto, se deberá emplear el FORMATO 9.1: "REGISTRO DE CONSIGNACIONES - PARA EL CONSIGNADOR".

- b) Para el consignatario:
 - (i) Fecha de recepción, devolución o venta del bien.
 - (ii) Fecha de emisión de la guía de remisión referida en el inciso (iv) o del comprobante de pago referido en el inciso (v).
 - (iii) El tipo de documento emitido por el consignador o por el consignatario (según tabla 10), de ser el caso, en una columna separada.
 - (iv) Serie y número de la guía de remisión, emitida por el consignador, con la que se reciben los bienes o se devuelven al consignador los bienes no vendidos.
 - (v) Serie y número del comprobante de pago emitido por el consignatario por la venta de los bienes recibidos en consignación; en este caso, deberá anotarse en la columna señalada para el inciso (iii), la serie y el número de la guía de remisión con la que recibió los referidos bienes del consignador.
 - (vi) Número de RUC del consignador.
 - (vii) Apellidos y Nombres, Denominación o razón social del consignador.
 - (viii) Cantidad de bienes recibidos en consignación.
 - (ix) Cantidad de bienes devueltos al consignador.
 - (x) Cantidad de bienes vendidos por el consignatario.
 - (xi) Saldo de los bienes en consignación, de acuerdo a las cantidades anotadas en las columnas señaladas para los incisos (viii), (ix) y (x).

A tal efecto, se deberá emplear el FORMATO 9.2: "REGISTRO DE CONSIGNACIONES - PARA EL CONSIGNATARIO".

10. REGISTRO DE COSTOS

- 10.1 El Registro de Costos debe contener la información mensual de los diferentes elementos del costo, según las normas tributarias, relacionados con el proceso productivo del período y que determinan el costo de producción respectivo.
- 10.2 El Registro de Costos estará integrado por los siguientes formatos:
 - a) FORMATO 10.1: "REGISTRO DE COSTOS - ESTADO DE COSTO DE VENTAS ANUAL".
 - b) FORMATO 10.2: "REGISTRO DE COSTOS - ELEMENTOS DEL COSTO MENSUAL".

Información mínima del Registro de Costos

- c) FORMATO 10.3: "REGISTRO DE COSTOS - ESTADO DE COSTO DE PRODUCCIÓN VALORIZADO ANUAL".

10.3 La información mínima a ser consignada en cada formato, será la siguiente:

- a) FORMATO 10.1: "REGISTRO DE COSTOS - ESTADO DE COSTO DE VENTAS ANUAL"
 - (i) El costo del inventario inicial de productos terminados contable.
 - (ii) El costo de producción de productos terminados contable.
 - (iii) El costo de los productos terminados disponibles para la venta contable.
 - (iv) El costo de inventario final de productos terminados contable.
 - (v) Ajustes diversos contables.
 - (vi) Determinación del Costo de Ventas Contable.
- b) FORMATO 10.2: "REGISTRO DE COSTOS - ELEMENTOS DEL COSTO MENSUAL"
 - (i) Costo de materiales y suministros directos.
 - (ii) Costo de la mano de obra directa.
 - (iii) Otros costos directos.
 - (iv) Gastos de producción indirectos:
 - (iv.1) Materiales y suministros indirectos.
 - (iv.2) Mano de obra indirecta.
 - (iv.3) Otros gastos de producción indirectos.
 - (v) Total consumo en la producción.
 - (vi) Costo total por cada elemento del costo.
- c) FORMATO 10.3: "REGISTRO DE COSTOS - ESTADO DE COSTO DE PRODUCCIÓN VALORIZADO ANUAL"
 - (i) Costo de materiales y suministros directos.
 - (ii) Costo de la mano de obra directa.
 - (iii) Otros costos directos.
 - (iv) Gastos de producción indirectos:
 - (iv.1) Materiales y suministros indirectos.
 - (iv.2) Mano de obra indirecta.
 - (iv.3) Otros gastos de producción indirectos.
 - (v) Total consumo en la producción.
 - (vi) Inventario inicial de productos en proceso.
 - (vii) Inventario final de productos en proceso.
 - (viii) Costo de producción.

- (ix) Costo total anual por cada elemento del costo.

La información del presente formato podrá agruparse optativamente por proceso productivo, línea de producción, producto o proyecto.

12. REGISTRO DE INVENTARIO PERMANENTE EN UNIDADES FÍSICAS

12.1 Se deberá registrar mensualmente en el FORMATO 12.1: "REGISTRO DEL INVENTARIO PERMANENTE EN UNIDADES FÍSICAS - DETALLE DEL INVENTARIO PERMANENTE EN UNIDADES FÍSICAS" toda la información, por cada tipo de existencia, proveniente de la entrada y salida física de las mismas en cada almacén.

12.2 En el formato se deberá incluir como datos de cabecera, adicionales a los contemplados en el literal a) del artículo 6°, la siguiente información:

- a) Información del Establecimiento donde se ubican las existencias.
- b) Código de la existencia.
- c) Tipo de existencia (según tabla 5).
- d) Descripción de la existencia.
- e) Código de la unidad de medida (según tabla 6).

12.3 Se deberá incluir la siguiente información mínima:

- a) Fecha de emisión del documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar.
- b) Tipo de documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar (según tabla 10).
- c) Número de serie del documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar.
- d) Número del documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar.
- e) Tipo de operación (según tabla 12).
- f) Entradas en unidades, adicionalmente considerar en esta columna la información del saldo inicial.
- g) Salidas en unidades.
- h) Saldo final en unidades.
- i) Totales.

13. REGISTRO DE INVENTARIO PERMANENTE VALORIZADO

13.1 Se deberá registrar mensualmente en el FORMATO 13.1: "REGISTRO DE INVENTARIO PERMANENTE VALORIZADO"

Información mínima del registro de inventario permanente en unidades

DO - DETALLE DEL INVENTARIO VALORIZADO" toda la información, por cada tipo de existencia, proveniente de la entrada y salida al almacén y sustentada en comprobantes de pago y/o documentos.

13.2 En el formato, se deberá incluir como dato de cabecera, adicional a los contemplados en el literal a) del artículo 6º, la siguiente información:

- a) Información del Establecimiento donde se ubican las existencias.
- b) Código de la existencia.
- c) Tipo de existencia (según tabla 5).
- d) Descripción de la existencia.
- e) Código de la unidad de medida (según tabla 6).
- f) Método de valuación de existencias aplicado.

13.3 Se deberá incluir la siguiente información mínima:

- a) Fecha de emisión del documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar.
- b) Tipo de documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar (según tabla 10).
- c) Número de serie del documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar.
- d) Número del documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar.
- e) Tipo de operación (según tabla 12).
- f) Entradas:
 - (i) Cantidad.
 - (ii) Costo Unitario.
 - (iii) Costo Total.Adicionalmente se deberá considerar en esta columna la información del saldo inicial.
- g) Salidas:
 - (i) Cantidad.
 - (ii) Costo Unitario.
 - (iii) Costo Total.
- h) Saldo final:
 - (i) Cantidad.
 - (ii) Costo Unitario.
 - (iii) Costo Total.
- i) Totales.

Tratándose de deudores tributarios que lleven sus libros y registros vinculados a asuntos tributarios en hojas sueltas o continuas, podrán registrar un resumen diario de las operaciones de entrada o salida de existencias del almacén, siempre que lleven un sistema de control computarizado que mantenga la información detallada y que permita efectuar la verificación de cada entrada o salida del almacén, con su correspondiente documento sustentatorio.

FORMATO 3.1: «LIBRO DE INVENTARIOS Y BALANCES - BALANCE GENERAL» (1)

| Ejercicio RUC Apellidos y Nombres, denominación o Razón Social : | Ejercicio o periodo | Ejercicio o periodo |
|--|------------------------|------------------------|
| ACTIVO | | |
| ACTIVO CORRIENTE | | |
| Caja y Bancos | | |
| Valores Negociables | | |
| Cuentas por Cobrar Comerciales | | |
| Cuentas por Cobrar a Vinculadas | | |
| Otras Cuentas por Cobrar | | |
| Existencias | | |
| Gastos Pagados por Anticipado | | |
| TOTAL ACTIVO CORRIENTE | | |
| ACTIVO NO CORRIENTE | | |
| Cuentas por Cobrar a Largo Plazo | | |
| Cuentas por Cobrar a Vinculadas a Largo Plazo | | |
| Otras Cuentas por Cobrar a Largo Plazo | | |
| Inversiones Permanentes | | |
| Inmuebles, Maquinaria y Equipo (Neto de Depreciación Acumulada) | | |
| Activos Intangibles (neto de amortización acumulada) | | |
| Impuesto a la Renta y Participaciones Diferidos Activo | | |
| Otros Activos | | |
| TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE | | |
| PASIVO Y PATRIMONIO | | |
| PASIVO CORRIENTE | | |
| Sobregiros y Pagars Bancarios | | |
| Cuentas por Pagar Comerciales | | |
| Cuentas por Pagar a Vinculadas | | |
| Otras Cuentas por Pagar | | |
| Parte Corriente de las Deudas a Largo Plazo | | |
| TOTAL PASIVO CORRIENTE | | |
| PASIVO NO CORRIENTE | | |
| Deudas a Largo Plazo | | |
| Cuentas por Pagar a Vinculadas | | |
| Ingresos Diferidos | | |
| Impuesto a la Renta y Participaciones Diferidos Pasivo | | |
| TOTAL PASIVO NO CORRIENTE | | |
| TOTAL PASIVO | | |
| Contingencias | | |
| Interés minoritario | | |
| PATRIMONIO NETO | | |
| Capital | | |
| Capital Adicional | | |
| Acciones de Inversión | | |
| Excedentes de Revaluación | | |
| Reservas Legales | | |
| Otras Reservas | | |
| Resultados Acumulados | | |
| TOTAL PATRIMONIO NETO | | |
| TOTAL ACTIVO | | |
| TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO | | |

(1) Se podrá hacer uso del formato aprobado por la CONASEV en tanto se cumpla con registrar la información mínima requerida para este formato.

FORMATO 3.20: «LIBRO DE INVENTARIOS Y BALANCES - ESTADO DE GANANCIAS Y PÉRDIDAS POR FUNCIÓN DEL 01.01 AL 31.12» (1)

| Ejercicio : RUC : Apellidos y Nombres, denominación o Razón Social : | | Ejercicio o período |
|--|--|---------------------|
| Ventas Netas (Ingresos operacionales) | | |
| Otros Ingresos Operacionales | | |
| Total de Ingresos Brutos | | |
| Costo de Ventas | | |
| Utilidad Bruta | | |
| Gastos Operacionales | | |
| Gastos de Administración | | |
| Gastos de Venta | | |
| Utilidad Operativa | | |
| Otros Ingresos (gastos) | | |
| Ingresos Financieros | | |
| Gastos Financieros | | |
| Otros Ingresos | | |
| Otros Gastos | | |
| Resultados por Exposición a la Inflación | | |
| Resultados antes de Participaciones, Impuesto a la Renta y Partidas Extraordinarias | | |
| Participaciones | | |
| Impuesto a la Renta | | |
| Resultados antes de Partidas Extraordinarias | | |
| Ingresos Extraordinarios | | |
| Gastos Extraordinarios | | |
| Resultado antes de Interés Minoritario | | |
| Interés Minoritario | | |
| Utilidad (Pérdida) Neta del Ejercicio | | |
| Dividendos de Acciones Preferentes | | |
| Utilidad (pérdida) Neta atribuida a los Accionistas | | |
| Utilidad (pérdida) Básica por Acción Común | | |
| Utilidad (pérdida) Básica por Acción de Inversión | | |
| Utilidad (pérdida) Diluida por Acción Común | | |
| Utilidad (pérdida) Diluida por Acción de Inversión | | |

(1) Se podrá hacer uso del formato aprobado por la COMASEV, en tanto se cumpla con registrar la información mínima requerida para este formato.

FORMATO 9.1: «REGISTRO DE CONSIGNACIONES - PARA EL CONSIGNADOR»
Control de bienes entregados en consignación

| Período RUC | | Nombre del bien: Descripción: Código: Unidad de medida (según tabla 6): | | | | | | | | | |
|--|---|---|--|--|----------------|---|--|--------------------|-------------------|------------------|-----------------------------------|
| Apellidos y Nombres, denominación o Razón Social : | | | | | | | | | | | |
| Fecha | Guía de Remisión emit. por el consignador | | Fecha de entrega o devolución del bien | Denominación del consignatario | | | Movimiento de bienes entregados en consignación | | | | |
| | Serie | Número | | Comprobante de pago emit. por el consignador | Tipo (tabla 2) | Número de RUC o número de Docum. de Identidad | Apellidos y nombres, denominación o razón social | Cantidad entregada | Cantidad devuelta | Cantidad vendida | Saldo de los bienes en consignac. |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |

FORMATO 9.2: «REGISTRO DE CONSIGNACIONES - PARA EL CONSIGNATARIO»
Control de bienes recibidos en consignación

| Período RUC | | Nombre del bien: Descripción: Código: Unidad de medida (según tabla 6): | | | | | | | | | | | | |
|--|---|---|-----------------|---|--------|--|--------|-----------------------------|--|-------------------|--|------------------|-----------------------------------|--|
| Apellidos y Nombres, denominación o Razón Social : | | | | | | | | | | | | | | |
| Fecha de recepción, devolución o venta del bien | Fecha de emisión de la guía de remisión o comprobante de pago | | Tipo (tabla 10) | Guía de Remis. emit. por el consignador | | Comprobante de pago emit. por el consignatario | | Información del Consignador | | | Movimiento de bienes recibidos en consignación | | | |
| | Serie | Número | | Serie | Número | Serie | Número | Número de RUC | Apellidos y nombres, denominación o razón social | Cantidad recibida | Cantidad devuelta | Cantidad vendida | Saldo de los bienes en consignac. | |
| | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |

FORMATO 10.1: «REGISTRO DE COSTOS - ESTADO DE COSTO DE VENTAS ANUAL»

| | | |
|---|---|------------|
| Ejercicio | : | |
| RUC | : | |
| Apellidos y Nombres, denominación o Razón Social | : | |
| | | S/. |
| Determinación del costo de venta: | | |
| Costo del inventario inicial de productos terminados | | |
| Costo de producción de productos terminados | | |
| Costo de productos terminados disponibles para la venta | | |
| Costo del inventario final de productos terminados | | |
| Ajustes diversos | | |
| Costo de Ventas | | |

FORMATO 10.2: «REGISTRO DE COSTOS - ELEMENTOS DEL COSTO MENSUAL»

| | | | | | | | | | | | | | |
|--|-------|------|-------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|-------|
| Ejercicio | : | | | | | | | | | | | | |
| RUC | : | | | | | | | | | | | | |
| Apellidos y Nombres, denominación o Razón Social | : | | | | | | | | | | | | |
| Consumo en la producción | | | | | | | | | | | | | |
| 1. Materiales y suministros directos | Ener. | Feb. | Marz. | Abr. | May. | Jun. | Jul. | Ago. | Set. | Oct. | Nov. | Dic. | Total |
| 2. Mano de obra directa | | | | | | | | | | | | | |
| 3. Otros Costos Directos | | | | | | | | | | | | | |
| 4. Gastos de Producción indirectos | | | | | | | | | | | | | |
| 4.1 Materiales y Suministros Indirectos | | | | | | | | | | | | | |
| 4.2 Mano de Obra Indirecta | | | | | | | | | | | | | |
| 4.3 Otros Gastos de Producción Indirectos | | | | | | | | | | | | | |
| Total consumo en la producción | | | | | | | | | | | | | |

FORMATO 10.3: «REGISTRO DE COSTOS - ESTADO DE COSTO DE PRODUCCIÓN VALORIZADO ANUAL»

| Período RUC Apellidos y Nombres, denominación o Razón Social: | Consumo en la producción | | | | | | Total anual |
|---|--------------------------|-----------|-----------|------|-----------|--|-------------|
| | Proceso 1 | Proceso 2 | Proceso 3 | | Proceso n | | |
| 1. Materiales y suministros directos | | | | | | | |
| 2. Mano de obra directa | | | | | | | |
| 3. Otros Costos Directos | | | | | | | |
| 4. Gastos de Producción indirectos | | | | | | | |
| 4.1 Materiales y Suministros Indirectos | | | | | | | |
| 4.2 Mano de Obra Indirecta | | | | | | | |
| 4.3 Otros Gastos de Producción Indirectos | | | | | | | |
| Total consumo en la producción | | | | | | | |
| Inventario inicial de Productos en Proceso | | | | | | | |
| Inventario final de Productos en Proceso | | | | | | | |
| Costo de Producción | | | | | | | |

FORMATO 12.1: «REGISTRO DEL INVENTARIO PERMANENTE EN UNIDADES FÍSICAS - DETALLE DEL INVENTARIO PERMANENTE EN UNIDADES FÍSICAS»

| | | | | | | | | | | |
|---|----------------------------|-------|--------|--------------------------------|--|--|----------|---------|-------------|--|
| Período : | Establecimiento (1) : | | | | | | | | | |
| RUC : | Código de la Existencias : | | | | | | | | | |
| Apellidos y Nombres, denominación o Razón Social : | | | | | | | | | | |
| Código de la unidad de medida (tabla 6) : | | | | | | | | | | |
| Documento de traslado, comprobante de pago, documento interno similar | | | | | | | | | | |
| Fecha | Tipo (tabla 10) | Serie | Número | Tipo de Operación (tabla 12) | | | Entradas | Salidas | Saldo final | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| Totales | | | | | | | | | | |

(1) Dirección del Establecimiento o Código según el Registro Único de Contribuyentes

FORMATO 13.1: «REGISTRO DE INVENTARIO PERMANENTE VALORIZADO - DETALLE DEL INVENTARIO VALORIZADO»

| | | | | | | | | | | | |
|---|---------------------------|-------|--------|--------------------------------|----------------|-------------|----------|----------------|-------------|-------------|-------------|
| Período : | Establecimiento (1) : | | | | | | | | | | |
| RUC : | Código de la Existencia : | | | | | | | | | | |
| Apellidos y Nombres, denominación o Razón Social : | | | | | | | | | | | |
| Código de la unidad de medida (tabla 6) : | | | | | | | | | | | |
| Método de valuación : | | | | | | | | | | | |
| Documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar | | | | | | | | | | | |
| Fecha | Tipo (tabla 10) | Serie | Número | Tipo de operación (tabla 12) | | Entradas | | Salidas | | Saldo final | |
| | | | | Cantidad | Costo unitario | Costo total | Cantidad | Costo unitario | Costo total | Cantidad | Costo total |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| Totales | | | | | | | | | | | |

(1) Dirección del Establecimiento o Código según el Registro Único de Contribuyentes