



UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CORDOBA



Graduados  
FCE · UNC

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CORDOBA**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**ESCUELA DE GRADUADOS**

**ESPECIALIZACIÓN EN CONTABILIDAD SUPERIOR Y AUDITORIA**

**TRABAJO FINAL**

*“Análisis comparativo de las Normativas NIIF para PYMES en el contexto del MERCOSUR. Argentina-Paraguay. Su aplicación en valuación de inventario, proceso de costeo y control interno”*

**Autor:** Cra. Bella Burgos

**Tutor:** Dra. Eliana Werbin

2017

## **AGRADECIMIENTOS**

---

- ❖ A la Escuela de Graduados de la Universidad Nacional de Córdoba, a todo el plantel educativo de docentes y no docentes por esta oportunidad de poder ingresar en tan prestigiosa casa de estudio y así culminar con satisfacción este sueño.



Análisis comparativo de las Normativas NIIF para PYMES en el contexto del MERCOSUR. Argentina-Paraguay. Su aplicación en valuación de inventario, proceso de costeo y control interno by Burgos Torres, Bella María Monserrat is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/).

## DEDICATORIA

---

- ❖ A Dios Todo poderoso por darme cada mañana las energías para emprender un nuevo día, nuevos proyectos y perseverancia en cumplir este sueño.
- ❖ A mi Padre quien está en el cielo. Hoy ya no está aquí físicamente pero siempre presente en mis proyectos de la vida, bendiciendo desde arriba cada paso que doy.
- ❖ A mis Familiares y amigos por acompañarme siempre desde el inicio hasta la culminación.
- ❖ A Toni Quagliariello por estar en cada momento brindándome energías cada día, motivándome para seguir adelante y luchar por mis sueños.

## RESUMEN

---

En el presente trabajo se expone como objetivo general, el análisis comparativo de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF para PYMES en el contexto del MERCOSUR. Argentina-Paraguay, su aplicación en valuación de inventario, proceso de costeo y control interno. En las comparaciones realizadas las NIC y las NIIF definen que los inventarios se deben medir por el menor entre el costo o el valor neto realizable VNR, los sistemas de valuación permitidos son el FIFO y el CPP. En Argentina el criterio de medición es el VNR, también los métodos de valuación de costo son el FIFO y CPP, en tanto que en el Paraguay los inventarios se miden al valor del costo de producción, adquisición. El sistema de costeo es igual a las Normativas Internacionales. En lo que respecta a la aplicación de las NIIF para PYMES en Argentina están permitidas, en tanto que en Paraguay no se las aplica. Las NIIF Completas en Argentina se aplican de forma obligatoria, mientras que en Paraguay se aplican Normas Nacionales. Las Empresas que cotizan en Bolsa en Argentina están obligadas a emitir sus estados contables conforme a las NIIF, en tanto que en Paraguay algunas Sociedades de capital abierto la utilizan para crear uniformidad y transparencia en la información. Referente a la Auditoría de Estados Contables en Argentinas las empresas que cotizan en bolsa están obligadas a contar con Auditoría Externa, no así las demás sociedades, estas tienen la opción según necesidad de contar con Auditoría. En el Paraguay las Sociedades de capital abierto están obligadas a contar con Auditoría Externa, también aquellas sociedades que no coticen pero poseen un ingreso igual o superior a Gs. 6.000.000.000 Guaraníes seis mil millones, equivalentes a Pesos 17.142.857,14. Ultimando con el análisis se demuestra que un mal manejo contable y físico de las existencias generan graves problemas al patrimonio de la empresa.

**Palabras claves:** Normas de Contabilidad, PYMES, Valuación de Inventario, Proceso de Costeo, Control Interno.

---

## ABSTRACT

---

This paper presents as a general objective the comparative analysis of International Financial Reporting Standards (IFRS) for SMEs in the context of MERCOSUR. Argentina-Paraguay, its application in inventory valuation, costing process and internal control. In the comparisons made, the IAS and IFRS define that inventories should be measured by the lower of cost or net realizable value VNR, the permitted valuation systems are FIFO and CPP. In Argentina the measurement criterion is the VNR, the cost valuation methods are also the FIFO and CPP, while in Paraguay the inventories are measured at the cost of production, acquisition. The costing system is equal to the International Regulations. With respect to the application of IFRS for SMEs in Argentina are allowed, while in Paraguay they are not applied. Complete IFRSs in Argentina are enforced, while in Paraguay National Standards are applied. The listed companies in Argentina are obliged to issue their financial statements in accordance with IFRS, while in Paraguay some public companies use it to create uniformity and transparency in the information. Regarding the Audit of Argentine Financial Statements, publicly traded companies are required to have External Audit, but other companies do not have the option of having an Audit. In Paraguay, publicly-traded companies are required to have external audit, also those companies that do not list but have an income equal to or higher than Gs. 6,000,000,000 Guaraníes six billion, equivalent to Pesos 17,142,857.14. Lastly, the analysis shows that poor accounting and physical management of inventories create serious problems for the company's assets

**Key Words:** Accounting Standards, SMEs, Inventory Valuation, Costing Process, Internal Cont.

# INDICE

---

I.	<b>Introducción</b>	1-3
II.	<b>Metodología</b>	4-7
III.	<b>Resultado y Discusión</b>	
	<b>Análisis de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF para PYMES, las Normas Internacionales de Contabilidad NIC, su aplicación en los rubros Existencias y Sistemas de costeo respectivos.</b>	
1.1.	Introducción de las NIIF para las PYMES	8
1.2.	Qué es el IASB	9
1.3.	Las normas diferenciadas para PYMES	9-10
1.4.	La NIIF para las PYMES	10-11
1.4.1.	Cómo define a las PYMES el IASB	11
1.4.2.	Mantenimiento de la NIIF para PYMES	12
1.4.3.	Cuáles son las secciones de la NIIF para PYMES	12-13
1.4.4.	Modificaciones de la NIIF para PYMES	14
1.4.5.	Excepción a las modificaciones	15
1.4.6.	Inventario en las NIIF para PYMES. Sección Numero 13	15
1.4.7.	Diferencias con las NIIF Completas	16
1.5.	NIC 2 Existencias	16
1.5.1.	Definición	16
1.5.2.	Valor Neto Realizable	17
1.5.3.	Flujo del Costo del Producto	17
1.5.4.	Valoración de la Existencia de Costos	17
1.5.4.1	Costo de Adquisición	18
1.5.4.2	Costo de Transformación	18-19
1.5.4.3	Otros Costes	19-20
1.5.5.	Sistema de valoración de costes	20
1.5.6.	Formulas de costeo	21
1.5.6.1.	Designación específica	21
1.5.6.2.	Método FIFO	21
1.5.6.3.	Promedio Ponderado	22
1.5.6.4.	Valor Neto Realizable	22-23
1.5.7.	Reconocimiento como gasto	23
1.5.8.	Titularidad del Inventario	23-24
1.5.9.	Informaciones a revelar	24-25
1.6.	Ejercicios Prácticos	25
1.6.1.	Sistema de Inventarios. Permanente y Periódico	25-26
1.6.2.	Consecuencias de los errores en los inventarios	27-28
1.6.3.	Omisión de algunas partidas del inventario	28-29
1.6.4.	Criterio de reconocimiento de los inventarios	30-31
1.6.5.	Método de Control de Inventario	32-35
1.6.6.	Método de valuación de Inventario.	35
1.6.6.1.	Método PEPS (FIFO -First In First Out).	35-36
1.6.6.2.	Método de Costo Promedio	37-39
1.7.	Síntesis	39-40

**Análisis de las resoluciones técnicas elaboradas por la FACPCE en relación a PYMES.**

<b>2.1.</b>	Introducción de las NIIF para las PYMES en Argentina	41-43
<b>2.1.1.</b>	Aplicación de la NIIF para PYMES por primera vez	43
<b>2.1.2.</b>	Preparación de estados financieros conforme a la NIIF para las PYMES	43
<b>2.1.3.</b>	Fecha de transición hacia la NIIF para las PYMES	44
<b>2.1.4.</b>	Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición	44
<b>2.1.5.</b>	Aplicación de la NIIF para las PYMES a la fecha de transición	44
<b>2.1.6.</b>	Cambios en las políticas contables en el estado de situación financiera de apertura	45
<b>2.1.7.</b>	Situaciones en las que no corresponde la aplicación retroactiva de la NIIF para las PYMES	45-46
<b>2.1.8.</b>	Exenciones optativas en la aplicación retroactiva de la NIIF para las PYMES	47
<b>2.2.</b>	Impracticabilidad	48
<b>2.3.</b>	Explicación de la transición a la NIIF para las PYMES	49
<b>2.4.</b>	Rubro inventarios y valoración del costo en las NIIF para PYMES	50-51
<b>2.5.</b>	Normas Argentinas para las Existencias	51-59
<b>2.6.</b>	Diferencias Normas Internacionales de Contables y las Normas Argentinas para las Existencias	60
<b>2.7.</b>	Diferencias Normas Internacionales de Contables y las Normas Argentinas en los rubros contables.	61
<b>2.8.</b>	Diferencias Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Argentinas del Consejo CABA	62
<b>2.9.</b>	Síntesis	63

---

**Analizar las disposiciones legales, resoluciones y decretos referentes a las normativas vigentes para PYMES, dictaminados por el Poder Legislativo en el Paraguay.**

3.1.	Normas Contables en el Paraguay	64-69
3.2.	Normas de Información Financiera del Paraguay (NIF)	69
3.3.	Normas de Información Financiera aplicadas en el Paraguay	70-76
3.4.	PYMES en el Paraguay	76
3.4.1.	Artículo 5° Ley 4.457/ 2.012. Clasificación. Parámetros de categoría, Alcance	77-78
3.4.2.	Sociedades que no se consideran PYMES	78
3.4.3.	Exoneraciones fiscales para las PYMES	78
3.4.4.	No pagan Renta. Patente Comercial. Tasas y Contribuciones.	78
3.4.5.	Las micro, pequeñas y medianas empresas	79
3.4.6.	Apoyo a nivel internacional	79
3.4.7.	Dificultades de las PYMES	79
3.5.	Importancia de las NIIF para PYMES	80
3.6.	Las NIIF para PYMES: Oportunidad o Desafío	80
3.7.	Aportes más relevante de las NIIF para PYMES	80-81
3.8.	Síntesis	81-82

**Estudio comparativo de las reglamentaciones vigentes para PYMES en Argentina y Paraguay.**

4.1.	Las Normas de Información Financiera alrededor del Mundo Argentina Paraguay	83-88
4.2.	Legislaciones actuales aplicadas en Argentina y Paraguay	88-89
4.3.	Síntesis	90

---

**Analizar puntos claves de auditoría para optimizar el manejo de los bienes de en una PYMES.**

5.1.	Porque es importante el estudio de las existencias en una empresa	91
5.2.	Objetivos de la Auditoria	92-93
5.3.	Evaluación del Control Interno	93
5.3.1.	Aspectos fundamentales del control interno	93-94
5.4.	Procedimiento de Auditoria.	94
5.4.1.	Como Auditar las Existencias	94
5.4.2.	Análisis de los procedimientos.	94
5.4.3.	Verificación de existencias.	95
5.4.3.1.	Por la Empresa	95
5.4.3.2.	Por el Auditor	95-96
5.4.4.	Verificación de la valoración de existencias y trabajos en cursos	96
5.4.5.	Valoración de las existencias. Criterios de valoración	97
5.4.5.1.	Valoración inicial	97
5.4.5.2.	El precio de adquisición	97
5.4.5.3.	El coste de producción	98
5.4.5.4.	Métodos de asignación de valor	98
5.4.5.5.	Valoración posterior de las existencias	99
5.4.5.6.	Reglas especiales	99
5.4.5.7.	Uniformidad y coordinación de las valoraciones	99
5.4.6.	Pruebas sobre el sistema de corte de operaciones	100
5.4.6.1.	Corte de las Operaciones	100
5.4.7.	Aspectos funcionales y de seguridad en almacenes	100-102
5.4.8.	Aspectos relevantes a verificar en la memoria anual de la empresa	102
5.4.9.	Consideraciones para el Informe	103
5.4.10.	Puntos Importantes	103
5.4.11.	Modelo de documentaciones para control de inventario	104-110
5.5.	Diagrama de Flujo de Funciones	111
5.5.1.	Simbología para diagrama de flujos	111
5.5.2.	Diagrama del Proceso en el Área de Inventario	112-116
5.6.	Sintesis	117
IV.	<b>Conclusiones</b>	118-120
V.	<b>Bibliografía</b>	121-124

---

## INDICE TABLAS

---

Tabla:	1 Comparativo NIIF Completas y NIIF para PYMES.	11
Tabla:	2 Secciones NIIF para PYMES	13
Tabla:	3 Rubros modificados NIIF para PYMES	14
Tabla:	4 Efectos de un Error en el inventario sobre dos periodos.	29
Tabla:	5 Datos ejemplo control de inventario.	36
Tabla:	6 Control de Inventario método PEPS.	37
Tabla:	7 Control de Inventario Método Promedio Ponderado.	39
Tabla:	8 Diferencias Norma Internacional y Norma Nacional. Diferencias con todas las Normas Contables Argentinas FACPCE y Consejo	60
Tabla:	9 CABA. Diferencias con todas las Normas Contables del Consejo Ciudad de Buenos Aires Adoptadas por la Comisión Nacional de Valores, no adoptadas por la	61
Tabla:	10 FACPCE	61
Tabla:	11 NIF en el Paraguay	70
Tabla:	12 Importancias PYMES en el Paraguay	76
Tabla:	13 Categorías PYMES	77
Tabla:	14 Comparativo PYMES Argentina Paraguay	83
Tabla:	15 Compromiso frente a los estándares globales de Información Financiera	84
Tabla:	16 Alcance de la aplicación de las NIIF.	85
Tabla:	17 NIIF para compañías extranjeras que cotizan	86
Tabla:	18 Aprobación de las NIIF en Argentina y Paraguay	87
Tabla:	19 Aplicación de las NIIF para PYMES	88
Tabla:	20 Leyes actuales en Argentina Paraguay	89
Tabla:	21 Modelo Programa de Auditoria.Corte de Ejercicio.	105
Tabla:	22 Cuestionario sobre prácticas u observaciones de inventarios	106
Tabla:	23 Cuestionario sobre prácticas después del inventario.	107
Tabla:	24 Programa de Auditoria Corte de Ejercicio.	108
Tabla:	25 Control corte documentario. Factura Contado y a Crédito.	109
Tabla:	26 Control corte documentario. Nota de Crédito y Nota de Debito.	110

## INDICE FIGURAS

---

Figura :	1 Flujo de Costo de Producción.	17
Figura :	2 Análisis sistema de Inventario permanentes y periódicos	26
Figura :	3 Utilización de Cuentas Contables Sobrantes o Faltantes.	27
Figura :	4 Control de Inventario	32
Figura :	5 Modelo planilla registro de Control de Inventario	35
Figura :	6 Simbología diagrama de Flujo	111
Figura :	7 Diagrama de proceso área de inventario.	112
Figura :	8 Diagrama de proceso recepción de mercaderías.	113
Figura :	9 Diagrama de proceso conteo físico del inventario.	114
Figura :	10 Diagrama de proceso conteo físico del inventario y baja de inventario.	115
Figura :	11 Diagrama de proceso entrega y retiro de mercaderías.	116

## I. INTRODUCCION

---

En la actualidad si se examina el activo de una empresa PYMES se puede apreciar los rubros más significativos. En tal, sentido se menciona la existencia de las mercaderías para la venta, los procesos de costeo y los controles internos. En relación a la existencia, sistemas de costeo y control interno en las empresas PYMES se las puede analizar a través de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF para PYMES, Norma Internacional de Contabilidad NIC 2 y las legislaciones en el contexto del MERCOSUR, Argentina y Paraguay.

Las existencias en las PYMES están definidas en la NIC 2 como activos para la venta en el curso normal de la explotación. Además, las existencias se pueden encontrar como productos en desarrollo en una contabilidad de procesos. Igualmente, como materiales o suministros para ser consumidos en la fase de producción o en la ejecución de servicios. En definitiva, los inventarios pueden ser, mercaderías para la venta, productos en proceso, productos elaborados, insumos para ser consumidos o utilizados. (Robles 2015)

El valor neto realizable de la existencia es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la explotación, menos los costes estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta. Igualmente, el valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas. (NIC 2 2005)

La valoración de la existencia se puede calcular a través de los métodos contables más utilizados: a) Costos del Producto o Costos del Periodo; b) First in, first out (Primeras en Entrar, Primeras en Salir); c) Precio Promedio Ponderado y d) Valor Neto Realizable. (García 2016)

Las Normas Internacionales de Información Financiera son guías para ser utilizadas por las Pequeñas y Medianas Empresas. Comprende: a)

prólogo, b) guía de implementación, c) tabla de fuentes, d) estados financieros ilustrativos, e) lista de comprobaciones de informaciones a revelar y presentar.

El objetivo de los estados financieros de una pequeña o mediana entidad es generar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo. Además, la información plasmada en los estados contables debe ser útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios. Se debe agregar también, que estos estados muestran los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia, dan cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos. (NIIF PYMES 2009)

La Resolución Técnica N° 41 en la Legislación Argentina, en materia de "Normas Contables Profesionales, desarrollo de cuestiones de aplicación general, aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños" pone en ser la definición de las pequeñas empresas todas aquellas que alcanzan una facturación anual de \$ 15.000.000 millones de pesos. Por otra parte, la RT N° 42 define a las medianas empresa aquellas que alcancen una facturación anual superior a \$ 15.000.000 y hasta \$ 75.000.000 millones de pesos. (FACPCE RT 41 y 42 2000)

Toda PYMES debe tener un buen sistema de control interno que ayude a definir procesos y políticas con el fin de salvaguardar los activos de la empresa, ayudar a prevenir la intensión de fraude o malversaciones dentro de la organización dándole una confiabilidad a los altos mandos para la toma de decisiones, promover la eficiencia y eficacia operativa de los trabajos para buscar los objetivos propuestos.

Los inventarios cumplen una función importante dentro de los estados financieros. Es primordial que las existencias cuenten con un sistema de control interno que ayuden a proteger los intereses de la compañía. Además, un proceso de A.I. consiste en evaluar los riesgos, planificación,

revisión de los procesos, desarrollo del trabajo, comunicación, reporte y seguimiento. (Scorza 2015)

El régimen para Auditoría en la Legislación Argentina es la RT 37 las normas incluidas en esta Resolución abarcan: a) normas de auditoría externa de estados contables y otras informaciones contables; b) normas sobre encargos de revisión de estados contables del periodo intermedios; c) normas sobre otros encargos de aseguramiento y revisión de estados contables; d) normas sobre certificación y e) normas sobre servicios relacionados. (FACPCE RT 37 2013)

El análisis comparativo de las Normativas NIIF para PYMES en el contexto del MERCOSUR se estudiará a Paraguay por ser un país con una amplia relación comercial con la Argentina, fuerte mercado en creciente, una economía en vías de expansión y otra razón particular es mi nacionalidad Paraguaya.

La Legislación en el Paraguay se analizará a través de las normativas legales vigentes, algunas de ellas son: a) Ley N<sup>o</sup> 125/91 Nuevo Régimen Tributario; b) Ley N<sup>o</sup> 2.421/04 de Adecuación Fiscal; c) Ley N<sup>o</sup> 4.457/12 Para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas; d) Decreto N<sup>o</sup> 1.030/13 Reglamentación de la Ley 125/91 y sus modificaciones y e) Decreto N<sup>o</sup> 11.453/13 Reglamentación de la Ley N<sup>o</sup> 4.457/2012 para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas.

En definitivas, este trabajo tiene por finalidad proporcionar información actualizada de las normativas, su aplicación y a su vez que sirva como base de análisis contable y de auditoría. Además, que sea un instrumento útil para el buen manejo del patrimonio de la empresa y así lograr la toma de decisión adecuada para el crecimiento futuro.

## II. METODOLOGIA

---

### **1. Estudio exploratorio de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF para PYMES, las Normas Internacionales de Contabilidad NIC, su aplicación en los rubros Existencias y Sistemas de costeo respectivos.**

Se analizó en qué consiste: las NIC y las NIIF elaboradas por la IASB - International Accounting Standards Board (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad), su aplicación en el Rubro Existencia y Sistema de Costeo respectivos.

Se determinó en qué momento se lo debe reconocer como activo, su declaración como ingreso y la aplicación del costo respectivo. Esta Norma establece el tratamiento contable de las existencias. Un tema primordial en la contabilidad de las existencias es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, y ser diferido hasta que los correspondientes ingresos ordinarios sean reconocidos y el costo sea considerado en la determinación del resultado.

El estudio se llevó a cabo con base en la siguiente bibliografía:

- Asociación Internacional de Contabilidad. (2009)
- Cano Morales, A. M.; (2010)
- García, N. , Werbin, E. , Quadro, M. (2016)
- NicNiif.org. (2009)
- Norma Internacional de Contabilidad 02 Existencias (2005)
- Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (2009)
- Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades. Modificaciones. (2015)
- SeSInformatica (2012)

## **2. Estudio exploratorio referentes a las resoluciones técnicas elaboradas por la FACPCE en relación a PYMES.**

Se estudió las resoluciones técnicas, elaboradas por la FACPCE para la valuación y exposición de los estados contables en PYMES con fines de lucro RT 41 Entes Pequeños y Entes Medianos, RT 42 – Adicionales para Entes Medianos.

El estudio se llevó a cabo con base en la siguiente bibliografía:

- FACPCE (1987) Resolución Técnica 8: “Norma general de exposición contable”.
- FACPCE (1987) Resolución Técnica 9: “Norma particulares de exposición contable para entes comerciales industriales y de servicios”.
- FACPCE (2000) Resolución Técnica 16: “Marco conceptual de las Normas Contables Argentinas”.
- FACPCE (2000) Resolución Técnica 17: “Norma Contables Profesionales: Desarrollo de cuestiones generales”.
- FACPCE (2013) Resolución Técnica 38: Modificaciones Resoluciones Técnicas Nª 26 NIIF para PYMES.
- FACPCE (2013) Resolución Técnica 39: “Modificaciones de las Resoluciones Técnicas Nª 6 y 17. Expresión en Moneda Homogénea”.
- FACPCE (2015) Resolución Técnica 41: “Normas Contables Profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: Aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños ”.
- FACPCE (2016) Resolución Técnica 42: “Normas Contables Profesionales. Modificación de la RT 41 para incorporar aspectos de reconocimiento y medición para entes medianos”.
- FACPCE (2016) Resolución Técnica 43: “Modificación de la RT 26 NIIF para PYMES”.

### **3. Estudio exploratorio de las disposiciones legales, resoluciones y decretos referentes a las normativas vigentes para PYMES, dictaminados por el Poder Legislativo en el Paraguay.**

Se analizó las normativas vigentes en el Paraguay elaboradas por el Poder Legislativo, Congreso de la Nación Paraguaya, también las dictaminadas por la Presidencia de la Republica del Paraguay – Ministerio de Industria y Comercio y el Ministerio de Hacienda, Sub Secretaria de Estado de Tributación SET.

Se debe agregar que, las citadas disposiciones reglamentarias son utilizadas para la valuación y exposición de los estados contables en PYMES con fines de lucro, Entes Pequeños y Entes Medianos.

El estudio se llevó a cabo con base en la siguiente bibliografía:

- Decreto N<sup>o</sup> 1.030 Reglamentación de la Ley 125/91 y sus modificaciones. Regímenes Tributarios (2013)
- Decreto N<sup>o</sup> 11.453 Reglamentación de la Ley N<sup>o</sup> 4.457/2012 para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (2013)
- Ley N<sup>o</sup> 125. Nuevo Régimen Tributario. (1991)
- Ley N<sup>o</sup> 2.421 Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal (2004)
- Ley N<sup>o</sup> 4.457 Para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (2012)

#### **4. Estudio comparativo de las reglamentaciones vigentes para PYMES en Argentina y Paraguay.**

Se realizó comparaciones de ambas regulaciones en Argentina y Paraguay para PYMES, se determinó las similitudes y diferencias encontradas en su aplicación.

El estudio se llevó a cabo con base en la siguiente bibliografía:

- Fundación IFRS. (2013)
- Fundación IFRS. (2014)

#### **5. Estudio exploratorio bibliográfico de los puntos claves de auditoría para optimizar el manejo de los bienes en una PYMES.**

Se analizó las aplicaciones de las Normas en un sistema de valuación inventarios, sistema de costeo y control interno de los rubros contables.

Se estableció un plan de auditoría para la valuación de los bienes en existencia, sistema de costeo que contemplen las medidas adoptadas para salvaguardar los bienes de la empresa.

El estudio se llevó a cabo con base en la siguiente bibliografía:

- Mora, C (2016)
- Perassi, L (2015)
- Pereyra, J (2016)
- Resolución Técnica N<sup>o</sup> 37. Norma de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados. (2013)
- Scorza, G (2015) a
- Scorza, G (2015) b
- Scorza, G (2015) c
- Scorza, G (2015) d

### III. RESULTADO Y DISCUSION

---

**Análisis de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF para PYMES, las Normas Internacionales de Contabilidad NIC, su aplicación en los rubros Existencias y Sistemas de costeo respectivos.**

#### 1.1. Introducción de las NIIF para las PYMES

La IFRS Foundation es la organización encargada de supervisar al Consejo emisor de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, el IASB International Accounting Standards Board.

Los Objetivos de la IFRS Foundation, de acuerdo con su constitución, son los siguientes:

- 1) Desarrollar buscando el interés público un único conjunto de normas contables de carácter mundial que son de alta calidad, comprensibles y de obligado cumplimiento, que exijan información comparable, transparente y de alta calidad en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, con el fin de ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas.
- 2) Promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas.
- 3) Cumplir con los objetivos anteriores, teniendo en cuenta, cuando sea necesario, las necesidades especiales de entidades pequeñas y medianas y de economía emergentes.
- 4) Llevar a la convergencia entre las normas nacionales y las NIIF hacia soluciones de alta calidad.

Desde su creación en 2001, el IASB ha llevado adelante una prolífica tarea de emisión de estándares para la preparación de información financiera.

Dentro de las acciones llevadas a cabo por el IASB, un punto significativo represento la emisión de un estándar diferenciado, destinado a un grupo especial de entidades que en muchas regiones son caracterizadas como **pequeñas y medianas**. La Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para pequeñas y medianas entidades (NicNiif.org. 2009).

## **1.2. Qué es el IASB**

IASB International Accounting Standards (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad).

La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera. El IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF) .

El IASB se constituyo en el año 2001 para sustituir al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF) International Accounting Standards Committee),

La Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad es una Fundacion independiente, sin fines de lucro creado en el año 2000 para supervisar al IASB.

## **1.3. Las normas diferenciadas para PYMES**

Las realidades contempladas por las NIIF Completas (anteriormente NIIF a secas) están pensadas para entornos económicos complejos.

Para las PYMES, los requerimientos de las NIIF resultaban:

- Costosas o excesivos;
- Pocos familiares para algunos preparadores (o revisores) de estados financieros.

No obstante, las PYMES también tienen necesidades de contar con un juego de estándares para la preparación de información financiera de calidad mundialmente reconocida. Básicamente, ello se debe a que muchas PYMES buscan acceder al crédito en condiciones más ventajosas.

Además, podemos citar otras razones para que las PYMES cuenten con normas de contabilidad financiera de carácter global:

- Se mejoraría comparabilidad de la información, facilitando la transacciones en PYMES de similares características;
- Sería un marco propicio para que las PYMES incrementasen sus transacciones comerciales internacionales;
- Facilitaría el acceso de las PYMES a proveedores de bienes y servicios transfronterizos. (NicNiif.org.2009).

#### **1.4. La NIIF para las PYMES**

En Julio 2009 el IASB publico la NIIF para las PYMES, la cual se estima que podría ser elegida por aproximadamente el 99% de las entidades del mundo que producen estados financieros con propósito de información general.

Como consecuencia de su emisión el cuerpo normativo del IASB presenta en la actualidad la siguiente estructura:

**Tabla 1, Comparativo NIIF Completas y NIIF para PYMES.**

<b>NIIF Completas (Full IFRSs)</b>	<b>Integrado por:</b>
Estándares adecuados para todo tipo de entidades, en especial para aquellas "con obligación pública de rendir cuentas".	NIIF NIC SIC IFRIC
<b>NIIF para PYMES (IFRS For Small &amp; Medium Sized Entities)</b>	<b>Es una única NIIF, con:</b>
Estándar apto únicamente para la preparación de estados financieros con propósitos de información general de las entidades sin obligación pública de rendir cuenta.	35 secciones (contenidos técnicos)
	Un glosario de términos

En la tabla se observa cómo están integradas las NIIF completas y las NIIF para PYMES, la diferencia está en la aplicación del tipo de entidad que la utiliza. Las NIIF completas está preparada para empresas que cotizan en bolsas y las NIIF para PYMES para pequeñas empresas que no tienen obligación de rendir cuenta.

#### **1.4.1. Cómo define a las PYMES el IASB**

La NIIF para las PYMES caracteriza a las pequeñas y medianas como aquellas que:

- No tienen obligación pública de rendir cuentas; y
- Publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.

Asimismo, en el prólogo de la NIIF para las PYMES se señala que una autoridad local podría establecer la obligación de utilizar NIIF Completas a entidades que serían “aptas” para aplicar NIIF, pero no se podría dar el caso contrario (que una entidad con obligación pública de rendir cuenta emplease la NIIF para las PYMES para preparar sus estados financieros).

#### **1.4.2. Mantenimiento de la NIIF para PYMES**

El IASB tiene previsto realizar una revisión exhaustiva de la aplicación de la NIIF para las PYMES cuando un espectro amplio de entidades haya publicado estados financieros que cumplan con esta NIIF durante dos años.

Tras la revisión de implementación inicial, el IASB espera proponer modificaciones a la NIIF para las PYMES publicando un proyecto de normas recopilatorio cada 3 (tres) años, aproximadamente. Debe destacarse que el citado ciclo de tres años es un plan tentativo y no un compromiso en firme. (NIIF PYMES 2009).

#### **1.4.3. Cuáles son las secciones de la NIIF para PYMES**

Las NIIF para las PYMES están integradas por 35 secciones.

Los requerimientos en materia de revelación que incluyen la NIIF para las PYMES son menores y menos exigentes que los incorporados en la NIIF completas.

La NIIF para las PYMES no incluyen ciertos temas que si están tratados en las NIIF Completas, tales como:

- La determinación de la ganancia por acción (NIC 33) que resulta relevante sólo para las entidades que hacen oferta pública de sus instrumentos de patrimonio;
- La presentación de información por segmentos de operación (NIIF 8);
- La presentación de Información financiera intermedia (NIC 34);

**Tabla 2, Secciones de las NIIF para Pymes:**

<b>Secciones de la NIIF para PYMES</b>	
1 Pequeñas y Medianas Entidades.	18 Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía.
2 Conceptos y Principios Generales.	19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía.
3 Presentación de Estados Financieros.	20 Arrendamientos.
4 Estado de Situación Financiera.	21 Provisiones y Contingencias.
5 Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados.	22 Pasivos y Patrimonio.
6 Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Ganancias Acumuladas.	23 Ingresos de Actividades Ordinarias.
7 Estado de Flujos de Efectivo.	24 Subvenciones del Gobierno.
8 Notas a los Estados Financieros.	25 Costos por Préstamos.
9 Estados Financieros Consolidados y Separados.	26 Pagos Basados en Acciones.
10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores.	27 Deterioro del Valor de los Activos.
11 Instrumentos Financieros Básicos.	28 Beneficios a los Empleados.
12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros.	29 Impuesto a las Ganancias.
13 Inventarios.	30 Conversión de la Moneda Extranjera.
14 Inversiones en Asociadas.	31 Hiperinflación.
15 Inversiones en Negocios Conjuntos.	32 Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa.
16 Propiedades de Inversión.	33 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas.
17 Propiedades, Planta y Equipo.	34 Actividades Especiales.
	35 Transición a la NIIF para las PYMES.

En la tabla 2 se observa las secciones de las NIIF para Pymes. Las primeras nueve secciones contemplan el formato para los estados financieros, como deben de estar elaborados, luego las políticas contables, posterior se encuentran los rubros más representativos y por

último un punto muy importante el paso de las NIIF completas a NIIF para Pymes, como proceder ante esta transición.

#### 1.4.4. Modificaciones de la NIIF para PYMES

La IASB en Mayo del 2015 existiendo la necesidad de introducir modificaciones en medio de análisis y evaluaciones realizadas presento las reformas la cual es llevada a cabo a partir del 01 de enero 2017. En algunas jurisdicciones las entidades comenzaron a utilizar la NIIF para las PYMES en 2010. Por consiguiente, el IASB comenzó su revisión inicial en el 2012. Ha realizado modificaciones limitadas a la NIIF para las PYMES. (NIIF PYMES 2015).

**Tabla 3, Rubros modificados NIIF para PYMES.**

<b>Modificaciones de la NIIF para PYMES</b>	
1- Sección 1 Pequeñas y Medianas Entidades.	14- Sección 18 Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía.
2- Sección 2 Conceptos y Principios Fundamentales.	15- Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía.
3- Sección 4 Estado de Situación Financiera.	16- Sección 20 Arrendamientos.
4- Sección 5 Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados.	17- Sección 21 Provisiones y Contingencias.
5- Sección 6 Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas.	18- Sección 22 Pasivos y Patrimonio.
6- Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados.	19- Sección 26 Pagos Basados en Acciones.
7- Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores.	20- Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos.
8- Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos.	21- Sección 28 Beneficios a los Empleados.
9- Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros.	22- Sección 29 Impuesto a las Ganancias.
10- Sección 14 Inversiones en Asociadas.	23- Sección 30 Conversión de la Moneda Extranjera.
11- Sección 15 Inversiones en Negocios Conjuntos.	24- Sección 31 Hiperinflación.
12- Sección 16 Propiedades de Inversión.	25- Sección 33 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas.
13- Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo.	26- Sección 34 Actividades Especiales.
27- Sección 35 Transición a la NIIF para las PYMES.	

En la tabla 3 se detallan las 27 secciones modificadas, La sección 13 Inventarios no sufrió modificaciones.

#### **1.4.5. Excepción a las modificaciones:**

- a) Permitir una opción para usar el modelo de revaluación para propiedad, planta y equipo en la Sección 17 Propiedad, Planta y Equipo;
- b) Alinear los requerimientos principales para reconocimiento y medición de impuestos diferidos con la NIC 12 Impuestos a las Ganancias; y
- c) Alinear los requerimientos principales para el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación con la NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales; (NIIF PYMES 2009)

#### **1.4.6. Inventario en las NIIF para PYMES. Sección Numero 13**

- Los inventarios se deberían medir por el menor entre el costo o el valor neto realizable (VNR). (NIIF PYMES 2009)
- Se requiere el empleo de un sistema de costeo completo.
- El costo de los inventarios incluirá:
  - o Costos de compras;
  - o Los costos de transformación;
  - o Otros costos
- Se admite el uso de técnicas de costeos diferentes (costos estándar, método del minorista).
- Para valuar el costo, se deberá emplear:
  - o Descargas de inventarios a través de identificación específica; sólo admitiéndose los métodos tales como: primero entrado-primero salida (FIFO) o de costo promedio ponderado (CPP).
- Se requiere la realización de una prueba del deterioro.

### 1.4.7. Diferencias con las NIIF Completas

Los requerimientos, en general, son similares a los de la **NIC 2**. No obstante, debemos señalar que en las NIIF Completas los criterios de comparación con los inventarios con el importe recuperable están en la propia NIC 2, mientras que en la NIIF para las PYMES están en la sección 27 y no en la Sección 13.

### 1.5. NIC 2 Existencias

La NIC 2 fue aplicada a partir del 01 de enero 2005. Su objetivo es el siguiente:

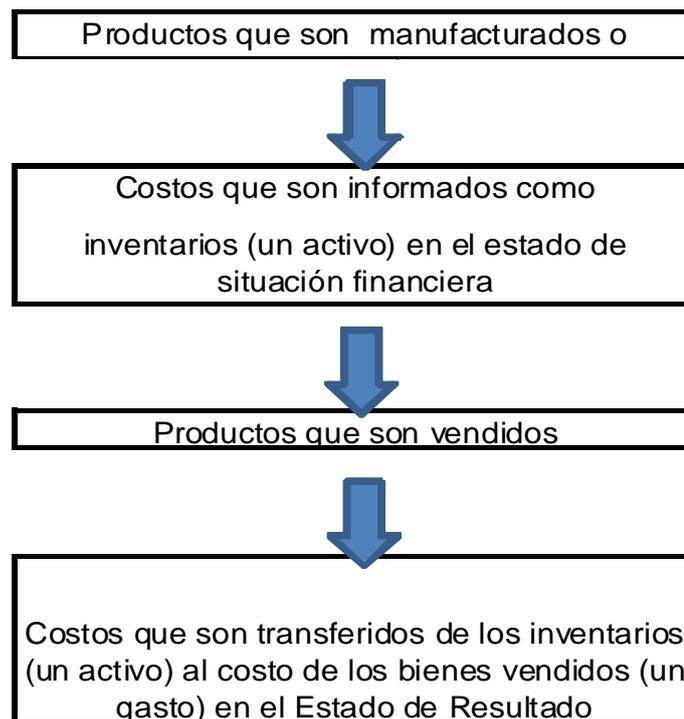
Prescribir el tratamiento contable de las existencias, bajo el sistema de costo histórico. Un tema fundamental en la contabilidad de las existencias es la cantidad de coste que debe reconocerse como un activo y ser diferido hasta que los correspondientes ingresos ordinarios sean reconocidos. La NIC suministra una guía práctica para la determinación de ese coste, así como para el posterior reconocimiento como un gasto del ejercicio, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También directrices sobre las formulas de coste que se utilizan para atribuir costes a las existencias. (NIC 2 párrafo 1).

#### 1.5.1. Definición

- Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación;
- En proceso de producción de cara a esa venta; o
- En forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios. (NIC 2 párrafo 6).

**1.5.2. Valor Neto Realizable:** Es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de las operaciones, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta.

### 1.5.3. Flujo de Costo de Producción



**Figura 1,** Flujo de Costo de Producción.

En la figura 1 se visualiza la transición de un producto manufacturado a producto para la venta, el pasaje de materia prima a productos terminados, los costos incurridos reflejados en el estado de resultado.

### 1.5.4. Valoración de la Existencia de Costos

Los inventarios deben medirse al menor entre el costo y el valor neto realizable.

El coste de las existencias comprenderá todos los costes derivados de la adquisición y transformación de los mismos, así como otros costes en los

que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales. (NIC 2 párrafo 9).

#### **1.5.4.1. Costes de Adquisición**

Los costos de adquisición deben comprender:

- Precio de compra
- Aranceles de importación y otros impuestos que no sean recuperables
- Transporte hasta el depósito
- Almacenamiento hasta tenerlos a disposición para comercializarlos o usarlos
- Otros costos directos atribuibles a la compra
- Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el coste de adquisición.

Si el plazo de pago se defiere mas allá de los términos comerciales normales debe contabilizarse el costo al valor presente del pasivo contraído. (NIC 2 párrafo 11).

#### **1.5.4.2. Costes de Transformación**

Los costes de transformación de las existencias comprenderán aquellos costes directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. (NIC 2 párrafo 12).

- Comprenderán una parte, calculada de forma sistemática de los costes indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Costes indirectos fijos son todos aquellos que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la amortización de la planta. Costes indirectos variables son todos aquellos

que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

El proceso de distribución de los costes indirectos fijos a los costes de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios ejercicios o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de coste indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costes Indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del ejercicio en que han sido incurridos. Los costes indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción. (NIC 2 párrafo 13).

El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. (NIC 2 párrafo 14).

#### **1.5.4.3. Otros costes**

En el cálculo del coste de las existencias, se incluirán otros costes, en el, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a las mismas su condición y ubicación actual. Por ejemplo, podría ser apropiado incluir como coste de las existencias, algunos costes indirectos no derivados de la producción o los costes del diseño de producción para clientes específicos. (NIC 2 párrafo 15).

Son ejemplos de costes excluidos del coste de las existencias, y por tanto reconocidos como gastos del ejercicio en el que se incurren, los siguientes:

- a) Las cantidades anormales de desperdicios de materiales, mano de obra u otros costes de producción,
- b) Los costes de almacenamientos, a menos que esos costes sean necesarios en el proceso de producción, previos a un proceso de elaboración ulterior;
- c) Los costes indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a las existencias su condición y ubicación actuales, y
- d) Los costes de venta.

#### **1.5.5. Sistemas de valoración de costes**

Los sistemas para la determinación de coste de la existencia, tales como el método de coste estándar o el método de los minoristas podrían ser usados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al coste. Los costes estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materia prima, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de calculo se revisarán de forma regular, y si es preciso, se cambiarían los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado. (NIC 2 párrafo 21).

El método del minorista se utiliza a menudo, en el sector comercial al por menor, para la valoración de existencias, cuando haya un gran número de artículos que rotan velozmente. En este método, el coste de la existencia se determinará deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado, de margen bruto. El porcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de las existencias que se han marcado por debajo de su precio de venta original. A menudo se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

### 1.5.6. Formulas de coste

Cualquier empresa u organización puede utilizar el método que más le convenga en su operatividad contable y fiscal, considerando por supuesto que dicho método este autorizado por la Administración Tributaria. Una vez se elija el método con el cual se va a valorar las existencias para efectos de costo, se tiene que tener la responsabilidad de tener consistencia en la información a suministrar en el sentido que si queremos cambiar de método de valuación tenemos que informar a la Dirección General de Impuestos Internos, para no tener problemas fiscales y contables en su utilización. (NIC 2 párrafo 23).

#### 1.5.6.1. Designación específica

El coste de las existencias de productos que no sean habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios y segregados para proyectos específicos, se determinaran a través del método de identificación específica de sus costes individuales.

La identificación específica de coste significa que cada coste concreto se distribuirá entre ciertas partidas identificadas dentro de las existencias. Sin embargo, la identificación específica de costes resultará inadecuada cuando, en las existencias, haya un gran número de productos que **sean habitualmente intercambiados**. En estas circunstancias, el método para seleccionar que productos individuales van a permanecer en la existencia final. (NIC 2 párrafo 24).

#### 1.5.6.2. Método FIFO

El coste de las existencias FIFO es el método primera entrada primera salida o coste medio ponderado. La entidad utilizará la misma fórmula de coste para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares dentro de la misma.

La formula FIFO, asume que los productos en existencias comprados o producidos antes, serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente,

que los productos que queden en la existencia final serán los producidos o comprados más recientemente. (NIC 2 párrafo 27).

#### **1.5.6.3. Promedio Ponderado**

Para las existencias con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmula de coste también diferente.

Si se utiliza el método o fórmula del coste medio ponderado, el coste de cada unidad de productos se determinará a partir del promedio ponderado del coste de los artículos similares, poseídos al principio del ejercicio, y del coste de los mismos artículos comprados o producidos durante el ejercicio.

#### **1.5.6.4. Valor Neto Realizable**

El coste de las existencias puede no ser recuperable en caso de que las mismas estén dadas, si han devenido parcial o totalmente obsoletas, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el coste de las existencias puede no ser recuperable si los costes estimados para su terminación o su venta han amentado. La práctica de rebajar el saldo hasta que el coste sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no se valorarán en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso. (NIC 2 párrafo 28).

Generalmente, la rebaja de valor hasta alcanzar el valor neto realizable, se calculará para cada partida de la existencia. En algunas circunstancias, sin embargo, podría resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de las partidas de existencias con la misma línea de productos. No será apropiado realizar las rebajas del valor a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de las existencias, por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todas las existencias en una actividad o segmento geográfico determinados.

Las estimaciones del valor neto realizable se basarán en la información más fiable de que se disponga, en el momento de hacerlas, acerca del importe por el que se espera realizar las existencias. Estas estimaciones tendrán en consideración las fluctuaciones de precios o costes relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos confirmen condiciones existentes al final del ejercicio.

Al hacer las estimaciones del valor neto realizable, se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen las existencias. Por ejemplo, el valor neto realizable del importe de existencias que se tienen para cumplir con los contratos de venta o de prestación de servicios, se basará en el precio que figura en el contrato en cuestión.

#### **1.5.7. Reconocimiento como gasto**

Cuando las existencias sean enajenadas, el importe en libros de las mismas se reconocerá como un GASTO del ejercicio en el que se reconozcan los correspondientes ingresos ordinarios. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en las existencias, se reconocerán en el ejercicio en que ocurra la rebaja o pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de las existencias, que hayan sido reconocidas como gastos, en el ejercicio en que la recuperación del valor tenga lugar. (NIC 2 párrafo 34).

#### **1.5.8. Titularidad del Inventario**

Hábilmente, las compras deben ser asentadas cuando el título legal de los bienes pasa al comprador. La práctica general, sin embargo, es registrar las compras cuando los bienes son recibidos, debido a que es difícil para el comprador determinar el tiempo exacto del pasaje legal del título para cada compra y debido a que es probable que no se produzcan errores

materiales significativos de tal práctica si es aplicada consistentemente. (García, N. , Werbin, E. , Quadro, M. 2016).

La aplicación de una prueba del título legal bajo un número de circunstancias especiales es detallada a continuación:

- 1- Bienes en tránsito. F.O.B. punto de embarque, F.O.B. punto de destino conocido como CIF (Cost, Insurance and Freight – Costo, seguro y flete incluido).
- 2- Bienes en Consignación.
- 3- Acuerdos Especiales de Ventas.
- 4- Ventas con acuerdo de recompra. Acuerdos de financiamiento de productos.
- 5- Ventas con altas tasas de devoluciones.
- 6- Ventas en cuotas.

#### **1.5.9. Informaciones a revelar**

En los estados financieros se revelará la siguiente información (NIC 2 Párrafo 36):

- a) Las políticas contables adoptadas para la valoración de las existencias, incluyendo la fórmula de valoración de los costes que se haya utilizado;
- b) El importe total en libros de las existencias, y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;
- c) El importe en libros de las existencias que se contabilicen por **su valor razonable** menos los costes de venta;
- d) El importe de las existencias reconocido como gasto durante el ejercicio;
- e) El importe de las rebajas de valor de las existencias que se haya reconocido como gasto en el ejercicio.

- f) El importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se hay reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por existencias en el ejercicio.
- g) Las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión en las rebajas de valor.
- h) El importe en libros de las existencias en garantía del cumplimiento de demás.

## 1.6. Ejercicios prácticos

### 1.6.1. Ejercicios de Sistemas de Inventarios. Permanente y Periódico

Diferencia entre un sistema permanente y periódico, suponga que la Empresa BUEN SABOR S.A. tuvo las siguientes transacciones durante el año corriente:

Inventario Inicial	200 unidades a \$ 10 = \$ 2.000
Compras	1000 unidades a \$ 10 = \$ 10.000
Ventas	500 unidades a \$ 15 = \$ 7.500
Inventario Final	700 unidades a \$ 10 = \$ 7.000

Asientos Sistemas de Inventarios Permanentes y Periódicos			
Sistema de Inventario Permanente		Sistema de Inventario Periódico	
<b>1. Inventario inicial 200 unidades a \$10</b>			
La cuenta inventario muestra el inventario en existencia a \$2000		La cuenta inventario muestra el inventario en existencia a \$2000	
<b>2. Compra de 1000 unidades a \$10</b>			
Inventarios	10.000	Compras	10.000
Cuentas a Pagar	10.000	Cuentas a Pagar	10.000
(utilización de la cuenta Compras)			
<b>3. Ventas de 500 unidades a \$15</b>			
Cuentas a cobrar	7.500	Cuentas a cobrar	7.500
Ventas	7.500	Ventas	7.500
No se observan diferencias mismas cuentas contables			
<b>4. Registración del Costo de Venta</b>			
Costo de Bienes Vendidos	5000	No se confecciona asiento del Costo de Venta	
(500 a \$10)			
Inventarios	5000		
<b>5. Cierre de asientos del periodo para las cuentas inventarios 700 unidades a \$10</b>			
No se confecciona asiento		Inventarios (al cierre por cuentas)	7.000
La cuenta de inventarios muestra el saldo al cierre de \$7000 (\$2000 + \$10.000- \$5.000)		Costo de Bienes Vendidos	5.000
		Compras	10.000
		Inventario (al inicio)	2.000
<b>Mayores Contables</b>			
<b>Inventario</b>			
	2.000		
	10.000		
			5.000
	7.000		
(200+1.000-500)=700 Unidades			

**Figura 2,** Análisis sistema de Inventario permanentes y periódicos

En la Figura 2 se muestran los asientos contables que se deben de realizar cuando una empresa adopta sistema de inventario permanente (a la izquierda, o sistema de inventario periódico (a la derecha).

El sistema de Inventario Permanente utiliza la cuenta contable Inventario para registrar las entradas de mercaderías, mientras que el sistema de Inventario Periódico utiliza la cuenta Compras. En el Sistema Permanente se registran los asientos de costos en cada operación de venta, en tanto que en el Sistema Periódico no se realiza en el momento de la venta sino al cierre del año con el conteo físico de las existencias.

<b>Cuenta Contable Sobrante o Faltante</b>	
<b>Sistema de Inventario Permanente</b>	<b>Sistema de Inventario Periódico</b>
<p><b>Se registra</b> la cuenta en caso de ser una información errónea del costo de bienes vendidos.</p> <p>Si la diferencia es el resultado de la reducción, rotura, robo, registro incorrecto, etc. El sobrante o faltante de inventario debería ser un ajuste de los <b>Costos de Bienes Vendidos</b>.</p> <p>En la práctica, la cuenta de sobrantes o faltantes es informada a veces en la sección de otros ingresos y ganancias o de otros Ingresos y Gastos, del <b>estado de resultados</b>.</p>	<p><b>No se registra</b> la cuenta sobrante o faltante, no hay registros contables disponibles contra lo cual comparar el conteo físico.</p> <p>Son introducidos en la cuenta <b>Costos de bienes vendidos</b>.</p>

**Figura 3, Cuentas Contables Sobrantes o Faltantes.**

En la figura 3 se muestra en qué momento se utilizan las cuentas contables sobrantes o faltantes. Si un sistema de inventario permanente es usado y existe una diferencia entre el importe del inventario permanente y el conteo del inventario físico, es necesario hacer una registración separada para ajustar el importe del inventario permanente. En el debe se registra la cuenta contable Inventario Sobrante o Faltantes y en el haber se acredita la cuenta Inventario, esto en caso de falta de mercadería en el momento del conteo físico. Ocurre lo contrario en caso de encontrar sobrante en el conteo físico. (García, N. , Werbin, E. , Quadro, M. 2016).

### **1.6.2. Consecuencias de los errores en los inventarios**

Si se han incluido o excluido artículos incorrectamente del inventario, habrá errores en los estados financieros. Para ejemplificar, suponga que ciertos bienes en tránsito que son de nuestra propiedad no son registrados como una compra ni contados en los inventarios finales.

Descuidar tales compras puede resultar en una subestimación de los Inventarios y de las Cuentas a Pagar en el Estado de Situación Financiera. El resultado neto para ese período podría no ser afectado por la omisión de tales compras, dado que las compras y el inventario final estarían subestimados por el mismo importe, el error por consiguiente se contrarresta a sí mismo en el costo de los bienes vendidos. El capital de

trabajo total estaría sin cambios, pero el ratio corriente (relación activo corriente / pasivo corriente) estaría sobrestimado debido a la omisión de iguales importes de Inventarios y las Cuentas a Pagar. (García, N. , Werbin, E. , Quadro, M. 2016).

Para ejemplificar el efecto sobre el capital de trabajo, PIAZZA BELLA S.A. informa lo siguiente al final del período fiscal:

Activo Corriente	\$	150.000			\$	150.000		
Pasivo Corriente	\$	50.000	3	3 a 1	\$	100.000	2	2 a 1
Ratio Corriente	\$	150.000			\$	150.000		
	\$	50.000			\$	100.000		
<b>Si no se considera los bienes en tránsito como una Deuda</b>					<b>Si se considera los bienes en tránsito como una Deuda</b>			

los bienes en tránsito deben ser informados tanto en Inventarios como en las Cuentas a Pagar.

El ratio corriente (índice de liquidez corriente) correcto es 2 a 1 en vez de 3 a 1 debido a que los bienes en tránsito deben ser informados tanto en Inventarios como en las Cuentas a Pagar.

### 1.6.3. Omisión de alguna partida del inventario

En caso de que el inventario inicial y los bienes comprados son registrados correctamente, pero cierta partida que se tiene no es incluido en el inventario final. En esta situación, el inventario final, el resultado neto, el ratio corriente y el capital de trabajo están todos subestimados. El resultado neto es subestimado debido a que el costo de bienes vendidos está expuesto por un monto mayor del que debiera ser, el ratio corriente y el capital de trabajo son subestimados debido a que se omitió una porción del inventario final. (García, N. , Werbin, E. , Quadro, M. 2016).

Ejemplo para ilustrar el efecto sobre el resultado neto:

La Empresa EL MANANTIAL S.A. su inventario final está subestimado en \$ 10.000 y que todos los otros artículos están correctamente determinados.

**Tabla 4,** Efectos de un Error en el inventario sobre dos periodos.

	Incorrecto		Correcto	
	2010	2011	2010	2011
<b>Ventas</b> 100.000	100.000	100.000	100.000	
Costo de Ventas				
Inventario Inicial	25.000	20.000	25.000	30.000
Compras	45.000	60.000	45.000	60.000
Bienes Disponibles para la Vta.	70.000	80.000	70.000	90.000
Menos Inventario Final	20.000	40.000	30.000	40.000
<b>Costo de Ventas</b>	<b>50.000</b>	<b>40.000</b>	<b>40.000</b>	<b>50.000</b>
<b>Ganancia Bruta</b>	<b>50.000</b>	<b>60.000</b>	<b>60.000</b>	<b>50.000</b>
<b>Gastos Adm. y de Comercial.</b>	<b>40.000</b>	<b>40.000</b>	<b>40.000</b>	<b>40.000</b>
<b>Ganancia Neta</b>	<b>10.000</b>	<b>20.000</b>	<b>20.000</b>	<b>10.000</b>
	Ganancia total para dos años \$ 30.000		Ganancia total para dos años \$ 30.000	
* Inventario Final subestimado en \$10.000 para 2010				

En la Tabla 4 se observa el efecto de un error en el inventario en dos periodos. El error genera una reducción en el resultado neto del corriente año y un incremento del resultado neto del año siguiente. El error será neutralizado en el período siguiente debido a que el inventario inicial será subestimado y el beneficio neto será sobrestimado. Ambos importes de resultados netos están mal establecidos, pero el total para los dos años es correcto. (García, N. , Werbin, E. , Quadro, M. 2016).

Si una compra no es registrada, pero es incluida en el inventario final, ocurre el efecto inverso. El resultado neto, el ratio corriente y el capital de trabajo están sobrestimados. El efecto del error sobre el resultado neto será contrarrestado en el año siguiente (asumiendo que las compras son registradas en el próximo año), pero los estados financieros de ambos años están **mal establecidos**. (García, N. , Werbin, E. , Quadro, M. 2016).

#### **1.6.4. Criterio de reconocimiento de los inventarios**

Para reconocer un inventario es importante el valor futuro probable que tenga el bien. Para así facilitar su venta y utilizar los ingresos futuros. Las incertidumbres en los inventarios son los bienes que todavía no se han vendido y las cobranzas de efectivos que todavía no se han realizado, más que lo créditos por venta. El precio también varia si no se puede encontrar un número suficiente de compradores. Otra incertidumbre relacionada con los inventarios es la obsolescencia y el deterioro.

La propiedad de los inventarios se evidencia por la posesión y algunas veces por el titulo legal de las mismas.

Exige un adecuado control de esta forma poder evitar robos o perdidas que perjudicarían a la empresa.

Los inventarios satisfacen los criterios de reconocimiento para que sean un activo y, efectivamente, deberían ser registrados en los libros de la empresa. El monto que es registrado en los libros es de gran importancia porque de él dependen los criterios de valuación que se apliquen como se detalla a continuación.

#### **Criterios de valuación de los Inventarios**

La base de registración contable de los inventarios es el costo, tal cual se ha mencionado más arriba, el criterio de valuación de los inventarios

depende del tipo de producto. Están los costos de conversión y de adquisición.

#### Ejemplo de registro de materias primas o costo de partes componentes

Agrícola S.A., adquiere materiales importados del Brasil tales como abonos y fertilizantes que se utilizarán para la comercialización de las siembras de soja. La empresa recibirá normalmente la entrega de todos estos materiales y los utilizará para la zafra de soja y maíz durante todo el año, y a continuación, vende su stock de productos terminados a finales del año. El proveedor factura para enero la entrega de estos materiales agrícolas que incluye los siguientes rubros:

Abonos y Fertilizantes	5.043
Envío y manipulación	125
Seguros marítimos	48
Impuesto sobre las ventas	193
<b>Total</b>	<b>5.409</b>

Puesto que la empresa está usando los abonos y fertilizantes como componentes de un producto que se revende, no pagará el impuesto sobre las ventas. Sin embargo, tanto la tarifa de envío y manipulación y los seguros marítimos son necesarios para la adquisición de los insumos, y por lo tanto están incluidos en el siguiente asiento para registrar la recepción de la mercancía:

<b>Inventario-abonos y fertilizantes</b>	<b>5.216</b>	
		<b>5.216</b>
<b>Cuentas por pagar</b>		

Para registrar la compra de los abonos, fertilizantes y los costos conexos

Se consideran los siguientes valores (\$5.043 + \$125 + \$48).

Teniendo en cuenta que la mercadería fue enviada asegurada se debe considerar mes a mes el devengamiento de la póliza de seguro. Debitar la cuenta Inventario de esta forma se activa la porción correspondiente y se acreditar la cuenta Seguros por la parte correspondiente al mes, esto estaría descontando el saldo en el haber. (García, N., Werbin, E. , Quadro, M. 2016).

### 1.6.5. Método de Control de los inventarios



**Figura 4,** Control de Inventario.

En la figura 4 se observa el circuito de control de inventario desde el momento del pedido de compras, ingreso de la mercaderías al depósito, se registra en contabilidad, se vende, se factura, se despacha para el envío, se entrega al cliente. Toda empresa debe establecer una estrategia de control y verificación periódica de sus stocks de inventario, para eso debe de implementar la documentación necesaria de todas las operaciones relacionadas. Los más utilizados son los siguientes.

### **Orden de Compra:**

La orden de compra es un documento que da la compañía a la que se le compra mercadería, materia prima o bien insumos. Este formato especifica las mercaderías, materia prima o insumos que solicitamos, su precio unitario y el total de la compra.

No cuenta con requisitos fiscales y sirve para amparar los productos o materia prima que solicitamos, así como la fecha en que el proveedor deberá enviar la mercancía o la materia prima.

### **Requisición de Materiales:**

Es un documento en el cual se solicitan las materias primas y suministros que se van a emplear en el proceso productivo en las empresas industriales.

Cualquier entrega de materiales por el empleado encargado debe ser respaldada por una requisición de materiales aprobada por el gerente de producción o por el supervisor del departamento. Cada requisición de materiales, muestra el número de orden de trabajo, el nombre del departamento, las cantidades y las descripciones de los materiales solicitados.

### **Nota de Remisión.**

Es el documento que emite un proveedor a su cliente para hacer constar el envío de mercaderías, materia prima o insumos. Esta nota hace constar solamente el envío para su correspondiente traslado y revisión para que posteriormente sea documentado a su cancelación con un Comprobante de Crédito Fiscal o Factura de Consumidor Final.

### **Recepción.**

Cuando el proveedor despacha la mercadería, materia prima o insumos ordenados, el departamento de recepción los desempaca y los cuenta. Se revisan para tener la seguridad de que no estén dañados y cumplan con las especificaciones de la orden de compra en cuanto a calidad y cantidad. Luego el departamento de recepción emite un informe.

### **Informe de devolución a los Proveedores.**

Una vez realizada la revisión anterior, se elabora un documento al proveedor donde se le especifica la cantidad, descripción y motivos por los cuales se devuelven las mercaderías, materia prima o insumos.

### **Comprobante de Crédito Fiscal y Facturas.**

Son los documentos que los proveedores en calidad de contribuyentes, emiten a sus clientes, ya sea, contribuyentes o consumidores finales por sus respectivas compras.

### **Stock de inventario o Tarjeta de Kardex.**

Es un documento en el cual se registran los datos de entrada, salidas y saldos de la existencia de los distintos tipos de inventarios, anteriormente se utilizaban unas fichas o tarjetas las cuales han sido reemplazadas por los programas o software que facilita su proceso de control. El siguiente es un modelo para efectos académicos.



A continuación se detalla un pequeño ejemplo para su respectiva utilización.

Elaborar por el método PEPS el control de la cámara digital modelo AG-350 de 10 mega pixeles y lente óptico de largo alcance. Dicha mercadería nos la proporciona nuestro proveedor local La Surtidora, S.A. Los movimientos realizados son los siguientes:

**Tabla 5, Datos ejemplo control de inventario.**

FECHA	CONCEPTO	UNIDS.	VALORES
01-En./16	Inventario <b>Inicial</b>	275	\$ 11.825,00
05-En./16	Compra s/CCF # 1	200	\$ 45,00
08-En./16	Compra s/CCF # 2	150	\$ 46,50
10-En./16	Salida s/Requisición # 01	180	
15-En./16	Compra s/CCF # 3	125	\$ 47,00
20-En./16	Compra s/CCF # 4	300	\$ 48,00
25-En./16	Salida s/Requisición # 02	660	
28-En./16	Compra s/CCF # 5	75	\$ 49,00
31-En./16	Salida s/Requisición # 03	150	

Tabla 5 datos para realizar dos ejemplos de valuación de inventario. Sistema PEPS y Promedio Ponderado. Ejemplo elaboración propia.

**Tabla 6, Control de Inventario método PEPS.**

MODEPEPS		ENTRADAS			SALIDA			EXISTENCIAS			
Nº	FECHA	CONCEPTO	CANTIDAD	C. UNID.	COSTO TOTAL	CANTIDAD	C. UNID.	COSTO TOTAL	CANTIDAD	C. UNID.	COSTO TOTAL
1	01-En./16	Inventario Inicial	275	\$ 43,00	\$ 11.825,00				275	\$ 43,00	\$ 11.825,00
2	05-En./16	Compra s/CCF # 1	200	\$ 45,00	\$ 9.000,00				200	\$ 45,00	\$ 9.000,00
3	08-En./16	Compra s/CCF # 2	150	\$ 46,50	\$ 6.975,00				150	\$ 46,50	\$ 6.975,00
4	10-En./16	Salida s/Requisición # 01				180	\$ 43,00	\$ 7.740,00	95	\$ 43,00	\$ 4.085,00
									200	\$ 45,00	\$ 9.000,00
5									150	\$ 46,50	\$ 6.975,00
6	15-En./16	Compra s/CCF # 3	125	\$ 47,00	\$ 5.875,00				125	\$ 47,00	\$ 5.875,00
7	20-En./16	Compra s/CCF # 4	300	\$ 48,00	\$ 14.400,00				300	\$ 48,00	\$ 14.400,00
	25-En./16	Salida s/Requisición # 02				95	\$ 43,00	\$ 4.085,00			
						200	\$ 45,00	\$ 9.000,00			
						150	\$ 46,50	\$ 6.975,00			
						125	\$ 47,00	\$ 5.875,00			
						90	\$ 48,00	\$ 4.320,00	210	48	\$ 10.080,00
8									75	49	\$ 3.675,00
9	28-En./16	Compra s/CCF # 5	75	\$ 49,00	\$ 3.675,00				60	48	\$ 2.880,00
	31-En./16	Salida s/Requisición # 03				150	\$ 48,00	\$ 7.200,00	75	49	\$ 3.675,00
					<b>\$ 51.750,00</b>				<b>\$ 45.195,00</b>		

En la Tabla 6 se observa que el valor final de las existencias es de 135 unidades (60 unids. a \$ 48 y 75 unids. a \$ 49), lo que hace un valor final de existencias de **\$ 6,555.00**. El costo por las unidades vendidas nos lo da la columna de las salidas y este según el control nos da un total de **\$ 45,195.00.-**

### 1.6.6.2. Método de Costo Promedio

Este método nos permite establecer un promedio ponderado, lo que facilita su utilización en el aspecto contable debido a que no se dan variaciones sustanciales entre el costo de una salida en relación con la anterior.

Lo anterior significa que las salidas tanto para el proceso de producción o ventas serán de forma aleatoria.

Para su operatividad se utiliza una pequeña fórmula la cual puede ser utilizada cada vez que se den los ingresos para ir acumulando el promedio en base a las unidades que ingresan y sus valores respectivos

o bien puede acumularse cantidades y valores antes de cada salida y establecer el promedio ponderado.

$$CP = \frac{\sum CT}{\sum Q}$$

En donde: CP = Costo Promedio.

$\sum CT$  = Sumatoria de Costo Total.

$\sum Q$  = Sumatoria de unidades compradas.

Con este método el costo de venta será mayor que el del PEPS, por lo consiguiente el valor de las existencias finales también mostrarán el mismo comportamiento. Su utilización es de total aceptación en nuestro medio empresarial.

Elaborar por el método de Costo Promedio, el control de la cámara digital modelo AG-350 de 10 mega pixeles y lente óptico de largo alcance. Dicha mercadería nos la proporciona nuestro proveedor local La Surtidora, S.A. Los movimientos realizados son los siguientes:

De acuerdo a la información anterior nuestra cedula o tarjeta de Kardex quedaría de la siguiente manera. Su procedimiento consiste en sacar de forma aleatoria las existencias de mercadería o materia prima tanto para el proceso productivo como para ventas las unidades en base a un promedio ponderado lo que facilita en gran manera su utilización. Nuestro control quedaría de la siguiente manera.

**Tabla 7, Control de Inventario Método Promedio Ponderado.**

COSTO MODELO PROMEDIO		ENTRADAS				SALIDA			EXISTENCIAS		
Nº	FECHA	CONCEPTO	CANTIDAD	C. UNID.	COSTO TOTAL	CANTIDAD	C. UNID.	COSTO TOTAL	CANTIDAD	C. UNID.	COSTO TOTAL
1	01-En./16	Inventario Inicial	275	\$ 43,00	\$ 11.825,00				275	\$ 43,00	\$ 11.825,00
2	05-En./16	Compra s/CCF # 1	200	\$ 45,00	\$ 9.000,00				475	\$ 43,84	\$ 20.824,00
3	08-En./16	Compra s/CCF # 2	150	\$ 46,50	\$ 6.975,00				625	\$ 44,48	\$ 27.800,00
4	10-En./16	Salida s/Requisición # 01				180					
							\$ 44,48	\$ 8.006,40	445	\$ 44,48	\$ 19.793,60
									570	\$ 45,03	\$ 25.667,10
5									870	\$ 46,06	\$ 40.072,20
6	15-En./16	Compra s/CCF # 3	125	\$ 47,00	\$ 5.875,00						
7	20-En./16	Compra s/CCF # 4	300	\$ 48,00	\$ 14.400,00						
	25-En./16	Salida s/Requisición # 02									
						660	\$ 46,06	\$ 30.399,60	210	\$ 46,06	\$ 9.672,60
9	28-En./16	Compra s/CCF # 5	75	\$ 49,00	\$ 3.675,00				285	46,83	\$ 13.346,55
	31-En./16	Salida s/Requisición # 03									
						150	\$ 46,83	\$ 7.024,50	135	46,83	\$ 6.322,05
					\$ 51.750,00				\$ 45.430,50		
									\$ 6.322,05		

En la tabla 7 se puede observar que este método es muy útil para efectos de valuación más que todo porque establece una secuencia lógica en la utilización de los costos evitando variaciones sustanciales en su manejo contable. Las existencias como siempre son 135 unidades pero como están valuadas al costo promedio su valor es de \$ 6,322.05. Si vemos el total en la columna de salidas verificaremos que su costo equivale a \$ 45,430.50 que también es un promedio de los dos métodos anteriores.

## 1.7. Síntesis

En el punto uno de este trabajo Estudio exploratorio de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF para PYMES, las Normas Internacionales de Contabilidad NIC 2, su aplicación en los rubros Existencias y Sistemas de costeo respectivos se estudio que los inventarios se deben medir por el menor: **Entre el Costo o el Valor Neto**

**Realizable.** Se requiere el empleo de un sistema de costeo completo. El costeo de los inventarios incluirá: Costos de compras, costo de adquisición, transformación, producción y entre otros costos que pudieran incurrir en el proceso de fabricación que sea medible cuantificable, deducible fiscalmente. Se admite el uso de técnicas de costeo diferentes, (costos estándar, método del minorista).

En lo que respecta a la valuación de inventario se puede utilizar el método de identificación específica, los métodos FIFO y Costo Promedio Ponderado.

Se analizaron ejemplos prácticos referentes a la registración contable de un Inventario Permanente y un Inventario Periódico, que cuentas contables se utilizan en un sistema u otro. También se vio como afecta la cuenta contable Sobrante o Faltante en un Sistema de Inventario Permanente.

Se demostró como un error en los inventarios puede afectar significativamente el análisis financiero de los ratios de liquidez para la empresa. Esto en caso de no considerar los bienes en tránsito como una Deuda y como Inventario. De la misma forma se vio como afecta un error de registración para dos periodos contables, en caso de no registrar una compra se ve afectada, la ganancia neta, el efecto de ese error será la reducción del resultado neto del corriente año y un incremento del resultado neto del año siguiente.

También en los ejemplos de valuación de inventario se vio como afecta indistintamente un sistema u otro al resultado final, al costo y al inventario. Por ejemplo en el método FIFO el valor final de las existencias de 135 unidades es de \$ 6.555.00, mientras que en el Método Costo Promedio es de \$ 6,322.05. El costo equivalente en el Método FIFO es de \$ 45,195.00 mientras que en el Método CP es de \$ 45,430.50.-

Mayor Valoración de Existencias Método FIFO \$ 6.555.00 Vs. CP \$ 6,322.05.-

Mayor Costo Método Costo Promedio \$ 45,430.50 Vs FIFO 45,195.00.-

---

## **Análisis de las resoluciones técnicas elaboradas por la FACPCE en relación a PYMES.**

### **2.1. Introducción de las NIIF para las PYMES en Argentina**

Las normas contables Argentinas contemplan un tratamiento similar al planteado por la NIIF para las PYMES. La **RT 17 de la FACPCE** hace referencia a la modificación a resultados de ejercicios estableciendo que: "Estas modificaciones se practicarán con motivo de:

- a)** Correcciones de errores en la medición de los resultados informados en estados contables de ejercicios anteriores; o
- b)** La aplicación de una norma de medición contable distinta de la utilizada en el ejercicio anterior, con las excepciones indicadas en la sección 8.2.

En ambos casos se corregirá la medición contable de los resultados acumulados al comienzo del período“.

Por ende, establece la necesidad de computar como ajuste de resultado de ejercicios anteriores los efectos en resultados provenientes de cambios en criterios contables.

En aquellos casos en que la norma prevé el reconocimiento de un ajuste de resultados de ejercicios anteriores debemos analizar cómo se exponen estos efectos en los estados contables del período actual y de qué manera afectan la información comparativa.

En este aspecto, la **RT 8 de la FACPCE** indica que cuando se computen ajustes de resultados de ejercicios anteriores, se deberá:

- Corregir el saldo inicial de los resultados acumulados en el estado de evolución del patrimonio neto,

- Corregir el saldo inicial del efectivo y sus equivalentes en el estado de flujo de efectivo, cuando dicho saldo inicial hubiera sido afectado por los ajustes, y
- Adecuar la información comparativa que se presente, considerando a los ajustes como resultados de los ejercicios anteriores que correspondan.

Si las modificaciones no se originan en ajustes de resultados de ejercicios anteriores sino en cambios en la forma de presentación o en la clasificación de partidas, se adecuarán los importes correspondientes a la información de períodos anteriores a exponer en forma comparativa.

La **RT 8 de la FACPCE** también contempla la impracticabilidad, indicando que cuando la aplicación por primera vez de una norma o criterio contable determine la obligación de modificar la información de períodos anteriores a exponer en forma comparativa, el ente procederá a realizar dicha modificación salvo que y en la medida en que fuera impracticable determinar los efectos del cambio.

En dicho caso se establece que la entidad modificará los saldos iniciales de los activos y pasivos al **principio del período más antiguo** para el que la modificación retroactiva sea practicable, que podría ser el propio período corriente, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio.

Los criterios descriptos previstos en la NIIF para las PYMES y en las normas contables Argentinas **son coincidentes** con los propuestos por la doctrina para el tratamiento de los cambios en las políticas contables y se considera que son adecuados.

La aplicación retroactiva al inicio del período más antiguo presentado permite homogeneizar los criterios de medición del patrimonio al inicio y al cierre de cada período informado a fin de determinar correctamente el resultado imputable a cada uno de dichos períodos.

La sección **35 de la NIIF para las PYMES** aborda el tratamiento específico que debe adoptar una entidad que adopte por primera vez la NIIF para las PYMES. Como el cambio desde las normas contables anteriores con la que venía preparando sus estados financieros hacia la aplicación de la NIIF para las PYMES puede representar para la entidad un cambio de política contable extensa, esta sección contempla algunas simplificaciones para facilitar el proceso de implementación. A continuación consideramos los principales aspectos de dicha sección.

### **2.1.1. Aplicación de la NIIF para PYMES por primera vez**

La norma establece que una entidad solo puede adoptar por primera vez la **NIIF para las PYMES** en una única ocasión. Por lo tanto si una entidad que la venía aplicando deja de usarla por uno o más períodos y luego vuelve a adoptarla, no le serán aplicables las exenciones especiales, simplificaciones y otros requerimientos de la sección 35.

### **2.1.2. Preparación de estados financieros conforme a la NIIF para las PYMES**

Son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad hace una **declaración**, explícita y sin reservas, contenida en esos estados financieros, del cumplimiento de la NIIF para las PYMES. Los estados financieros preparados de acuerdo con la NIIF son los primeros estados de una entidad si, por ejemplo, la misma:

- a) No presentó estados financieros en períodos anteriores;
- b) Presentó estados financieros anteriores más recientes según requerimientos nacionales que no son coherentes con todos los aspectos de la NIIF para las PYMES; o
- c) Presentó sus estados financieros anteriores más recientes en conformidad con las NIIF completas.

### **2.1.3. Fecha de transición hacia la NIIF para las PYMES**

Una entidad puede presentar información comparativa con respecto a más de un período. La fecha de transición a la NIIF para las PYMES es el **comienzo del primer período** para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con la NIIF para las PYMES, en sus primeros estados financieros conforme a dicha norma. Por ejemplo, para una entidad domiciliada en Argentina que aplica por primera vez la NIIF para las PYMES para sus estados financieros al 31/12/2014, haciendo una declaración, explícita y sin reservas, del cumplimiento de las NIIF para las PYMES, habiendo preparado sus anteriores estados financieros bajo normas contables Argentinas, y teniendo en cuenta que presentará información comparativa para el ejercicio completo anterior, la fecha de transición hacia la NIIF para las PYMES será el 1 de enero de 2013.

### **2.1.4. Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición**

Se establece la aplicación de la **NIIF para las PYMES** al estado de situación financiera de apertura de la fecha de transición, que sería la fecha de comienzo del primer período presentado, salvo por algunas excepciones que veremos más adelante. Por lo tanto, los primeros estados financieros conforme a la NIIF para las PYMES se presentan como si la entidad siempre hubiera aplicado la NIIF para las PYMES.

### **2.1.5. Aplicación de la NIIF para las PYMES a la fecha de transición**

Se establece que la entidad deberá:

- a. Reconocer los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIIF para las PYMES;
- b. No reconocer partidas como activos o pasivos, si dicha norma no lo permite;

- c. Efectuar las reclasificaciones que correspondan con respecto a las partidas reconocidas como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio según su marco de información financiera anterior, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con la NIIF para las PYMES; y
- d. Aplicar la NIIF para las PYMES al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

### **2.1.6. Cambios en las políticas contables en el estado de situación financiera de apertura**

Los ajustes que pueden resultar de aplicar las políticas contables de la NIIF para las PYMES al estado de situación financiera de apertura en comparación con dicho estado preparado de acuerdo a las políticas contables que aplicaba a la misma fecha bajo su marco de información financiera anterior, surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición la NIIF para las PYMES,

Dichos ajustes deben reconocerse directamente en las **ganancias acumuladas** o en su caso en otra categoría dentro del patrimonio.

### **2.1.7. Situaciones en las que no corresponde la aplicación retroactiva de la NIIF para las PYMES**

Se incluyen cinco situaciones en las que se considera que no puede llevarse a cabo una aplicación retroactiva de la **NIIF para las PYMES**, debiendo mantener los criterios aplicados de su marco de información financiera anterior. Se señala que para dichas situaciones no puede llevarse adelante la aplicación retroactiva con suficiente fiabilidad o que existe la posibilidad de abuso dado que una aplicación retroactiva exigiría juicios por parte de la administración acerca de condiciones pasadas después de que se conozca el resultado de una transacción particular.

Por lo tanto, las excepciones a la aplicación retroactiva detalladas en el párrafo 35.9 son obligatorias para todas las entidades que adopten por primera vez la NIIF para las PYMES. Dichas situaciones son:

- a. Los activos y pasivos financieros dados de baja según el marco de información financiera anterior antes de la fecha de transición no deberán reconocerse tras la adopción de la NIIF para las PYMES. En cambio, para los activos y pasivos financieros que hubieran sido dado de baja según la NIIF para las PYMES en una transacción anterior a la fecha de transición, pero que no hubieran sido dado de baja según el marco de contabilidad anterior, la entidad tendrá **la opción** de darlos de baja en el momento de adopción de la NIIF para las PYMES o seguir reconociéndolos hasta que se produzca su disposición o se liquiden.
- b. Contabilidad de coberturas: No se cambiará la contabilidad de coberturas para las relaciones de cobertura que hayan dejado de existir antes de la fecha de transición.
- c. Estimaciones contables. El motivo de contar con esta exención obligatoria es evitar que la entidad utilice el beneficio de los ajustes retroactivos para ajustar las estimaciones contables sobre la base de información que no estaba disponible al momento en que se estimaron los importes por primera vez, de acuerdo con el marco de información financiera anterior.
- d. Operaciones discontinuadas.
- e. Medición de participaciones no controladoras. Los requerimientos de distribuir los resultados y el resultado integral total entre las participaciones no controladoras y los propietarios de la controladora se aplicarán en forma prospectiva desde la fecha de transición, salvo que decida aplicar la NIIF para las PYMES para re expresar las combinaciones de negocios a partir de una fecha anterior.

### 2.1.8. Exenciones optativas en la aplicación retroactiva de la NIIF para las PYMES

La aplicación retroactiva de los requerimientos particulares en la NIIF para las PYMES podría exigir un costo o esfuerzo significativo, y en algunos casos, puede ser impracticable. Ello puede provocar que en algunos casos los costos de aplicar en forma retroactiva los requerimientos particulares de la NIIF para las PYMES en la fecha de transición puedan exceder a los beneficios de hacerlo. Se han establecido, en consecuencia, algunas exenciones opcionales del principio general de la aplicación retroactiva completa para las entidades que **adopten por primera vez la NIIF** para las PYMES.

Las exenciones optativas están detalladas en la sección 35.10 de la NIIF para las PYMES. Ellas se refieren a:

- (a) Combinaciones de negocios.
- (b) Transacciones con pagos basados en acciones.
- (c) Valor razonable como costo atribuido.
- (d) Revaluación como costo atribuido.
- (e) Diferencias de conversión acumuladas.
- (f) Estados financieros separados.
- (g) Instrumentos financieros compuestos.
- (h) Impuestos diferidos.
- (i) Acuerdos de concesión de servicios.
- (j) Actividades de extracción.
- (k) Acuerdos que contienen un arrendamiento.
- (l) Pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipos.

## 2.2. Impracticabilidad

Cuando sea impracticable para una entidad la re expresión del estado de situación financiera de apertura, en la fecha de transición, con relación a uno o varios de los ajustes derivados de la aplicación retroactiva de la NIIF para las PYMES, la entidad practicará dichos ajustes en el primer ejercicio para el que resulte practicable hacerlo, e identificará los datos presentados en períodos anteriores que no sean comparables con datos del período anterior en que prepara sus estados financieros conforme a la NIIF para las PYMES.

La NIIF para las PYMES no define a la impracticabilidad, por lo que recurrimos a la definición de la **NIC 8**.

La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Esto es una prueba más estricta que la del “costo o esfuerzo desproporcionado”.

La NIC 8 es más amplia y dice que para un periodo anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una re expresión retroactiva para corregir un error si:

- a. Los efectos de la aplicación o de la re expresión retroactiva no son determinables;
- b. La aplicación o la re expresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo; o

c. La aplicación o la re expresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y que sea imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los periodos anteriores fueron formulados de otro tipo de información.

### **2.3. Explicación de la transición a la NIIF para las PYMES**

La que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES debe explicar cómo ha afectado la transición desde el marco de información financiera anterior a esta NIIF a su situación financiera, al rendimiento financiero y a los flujos de efectivo presentados con anterioridad. Para ello, los primeros estados financieros preparados con la NIIF para las PYMES incluirán:

a. Una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable. En dicha descripción se informará para cada activo y pasivo modificado, la política contable de acuerdo al marco de información financiera anterior y la política de acuerdo a la NIIF, informando los efectos del cambio en la medición de cada activo, pasivo y el resultado.

b. Conciliaciones de su patrimonio, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, con su patrimonio determinado de acuerdo con la NIIF para las PYMES, para cada una de las siguientes fechas:

- La fecha de transición a la NIIF para las PYMES; y
- El final del último período presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior.

Por ejemplo, si los estados financieros de un ente domiciliado en la Argentina al 31 de diciembre de 2012 son los primeros preparados con la NIIF para las PYMES y se presenta información comparativa de un ejercicio anterior, la fecha de transición a la NIIF para las PYMES será el 1 de enero de 2011 y la conciliación del patrimonio determinado con las normas contables argentinas con el patrimonio determinado de acuerdo a la NIIF deberá practicarse para el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2011.

- c. Una conciliación del resultado, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, para el último período incluido en los estados financieros anuales más recientes de la entidad, con su resultado determinado de acuerdo a la NIIF.

Siguiendo con el ejemplo del inciso anterior, la conciliación deberá realizarse entre el resultado determinado al 31 de diciembre de 2011 de acuerdo con las normas contables Argentinas con el resultado determinado de acuerdo a la NIIF.

#### **2.4. Rubro inventarios y valoración del costo en las NIIF para PYMES**

En las normas contables argentinas se establece la utilización de valores corrientes para la medición de los bienes de cambio, empleando valores netos de realización o costos de reproducción o reposición según el tipo de bien, excepto que la obtención del costo de reproducción o reposición fuera imposible o impracticable, en cuyo caso se admite la utilización del costo original. RT 41 y 42.

De acuerdo a la NIIF para las PYMES los inventarios deben medirse al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos determinación y venta.

Para medir el costo se propone, en general, la utilización del método de primero entrado\_primero salido (FIFO) o costo promedio ponderado. El método de última entrado primera\_salido (LIFO) no está permitido.

En la transición hacia la NIIF para las PYMES seguramente existirán ajustes que formular por las diferencias en los criterios de medición descriptos. Habrá que registrar disminuciones en los valores de los inventarios y en los estados de resultados comparativos de los ejercicios posteriores al balance de apertura habrá que anular los resultados por tenencia que pudieran haber sido reconocidos bajo normas contables argentinas y recalcular el costo de los bienes vendidos.

Si el ente PYME hubiera aplicado el criterio simplificado previsto en las normas contables argentinas para la medición del costo de los bienes vendidos (**existencia inicial a costo de reposición de inicio más compras a costo de incorporación menos existencia final a costo de reposición del cierre**) no habrá segregado resultados por tenencia, los que habrán quedado incluidos en la medición del costo de ventas, por lo que habrá menos ajustes que practicar en la transición a la NIIF para las PYMES.

## 2.5. Normas Argentinas para las Existencias

La RT 17 menciona lo siguiente en el punto 4 Medición contable general. Criterios Generales.

Para la medición contable de activos y pasivos y de los resultados relacionados se aplicarán los siguientes criterios generales con sujeción, en el caso de los activos, a la consideración de los límites establecidos en la sección 4.4. (Comparaciones con valores recuperables).

B) Colocaciones de fondos y cuentas a cobrar en moneda:

1- Cuando exista la intención y factibilidad de su negociación, cesión o transferencia: A su **Valor Neto de Realización**.

## **Valor Neto de Realización: RT 17**

En la determinación de los valores netos de realización se considerarán:

- a) los precios de contado correspondientes a transacciones no forzadas entre partes independientes en las condiciones habituales de negociación;
- b) los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta genere por sí (por ejemplo: un reembolso de exportación);
- c) los costos que serán ocasionados por la venta (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares).

## **Medición Contable de los Costos**

En la sección 4.2.1. RT 17 Indica las reglas generales de medición de los bienes incorporados y de los servicios adquiridos.

El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado o utilizado, lo que corresponda en función de su destino.

necesarios tales como: fletes, seguros, costos de la función de compras, costos del sector de producción.

- Además, de los materiales o insumos directos e
- Indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje.

## **Bienes o servicios adquiridos**

En el punto 4.2.2. de la RT 17 Indica que el costo de un bien o servicio adquirido es la suma del precio que debe pagarse por su adquisición al contado y de la pertinente porción asignable de los costos de compras y control de calidad.

### **Bienes producidos. 4.2.6 RT 17**

El costo de un bien producido es la suma de:

- A) Los costos de los materiales e insumos necesarios para su producción;
- B) Sus costos de conversión (mano de obra, servicios y otras cargas), tanto variables como fijos;
- C) Los costos financieros que puedan asignárseles de acuerdo con las normas de la sección 4.2.7 (Costos financieros).

### **Medición Contable en Particular. RT 17 punto 5**

Para la medición contable de activos y pasivos y de los resultados relacionados.

Bienes de cambio fungibles, con mercado transparente y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo. Se los medirá al valor neto de realización, determinado de acuerdo con las normas.

### **Bienes de cambio en producción o construcción mediante un proceso prolongado. Punto 5.5.3.**

La medición contable de estos activos, con excepción de los Activos Biológicos, se efectuará a su valor neto de realización proporcionado de acuerdo con el grado de avance de la producción o construcción y del correspondiente proceso de generación de resultados, cuando:

- Se hayan recibido anticipos que fijan precios;
- Las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta.
- El ente tenga la capacidad financiera para finalizar la obra.

- En los demás casos se tomarán el costo de reposición de los bienes con similar grado de avance de la producción o construcción.

#### **Bienes de cambio en general. Punto 5.5.4.**

Para los restantes bienes de cambio, con excepción de los Activos Biológicos, se tomará su costo de reposición a la fecha de los estados contables. Si la obtención de éste fuera imposible o impracticable, se usará el costo original.

Si los costos de reposición estuvieran expresados en moneda extranjera sus importes se convertirán a moneda argentina utilizando el tipo de cambio del momento de la medición.

#### **Resolución Técnica N° 41**

Normas Contables Profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: Aspectos de reconocimiento y medición para Entes Pequeños

Vigencia: Esta resolución tendrá vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1<sup>a</sup> de julio de 2015, permitiendo su aplicación anticipada para los ejercicios iniciados a partir del 1<sup>a</sup> de enero 2014.

Esta norma podrá aplicarse para la preparación de **estados contables** de aquellos entes que califican como Entes Pequeños (EP), con o sin fines de lucro y cuales quiera sean los períodos por ellos cubiertos.

#### **Características de la Empresas Pequeñas EP**

- a. No estén alcanzados por la Ley de Entidades Financieras o realicen operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requieran dinero valores del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;
- b. No sean entes aseguradores bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;

- c. No superen el monto de *ingresos en el ejercicio anual anterior* de quince millones de pesos (\$ 15.000.000). Este importe será *reexpresado* tomando como base diciembre de 2014;
- d. No sean sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o de economía mixta; o
- e. No se trate de una sociedad controlante de, o controlada por, otra sociedad excluida por los incisos anteriores.

#### **Punto 4. Criterios de medición contable de Activos, Pasivos y Patrimonio Neto. Cuantificación de Resultados.**

Estos criterios se han estructurado siguiendo, en general, el ordenamiento del estado de situación patrimonial, el estado de resultados y el estado de evolución del patrimonio neto. Sólo se incluyeron aquellos rubros y situaciones consideradas frecuentes en los EP.

Se ha clasificado la medición en dos partes: medición inicial y medición periódica.

**La medición inicial** se ha separado en medición inicial de bienes y servicios y medición inicial de créditos.

La medición al momento de incorporación al patrimonio se hará de acuerdo con los criterios establecidos a continuación:

- La medición inicial de los bienes y de los servicios adquiridos se practicará sobre la base de su **costo de adquisición**.
- La medición inicial de los bienes producidos o construidos, se efectuará a su **costo de producción o construcción**.
- La medición inicial de los bienes incorporados por aportes y donaciones se efectuará a su **valor corriente** a la fecha de incorporación.

- La medición inicial de los bienes incorporados por trueque se efectuará a su **costo de reposición** a la fecha de incorporación, reconociendo el correspondiente resultado por tenencia del activo entregado.

#### **Medición periódica 4.1. Activo**

##### **Bienes de cambio, excepto activos biológicos punto 4.1.5.**

- Los bienes de cambio adquiridos se medirán por su **costo de reposición** (que es el recomendado), o precio de la última compra, o su **costo**.
- Los bienes de cambio producidos o construidos por el ente, o que se encuentran en proceso de producción o construcción, se medirán por su **costo de reproducción o reconstrucción**, o al **costo de producción o construcción**.
- Constituyen excepciones los casos particulares incluidos en el siguiente acápite.

##### **Casos particulares punto 4.1.5.2.**

- 1) Los bienes de cambio fungibles, con **mercado activo**, y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo, se medirán por su **valor neto de realización**.
- 2) Los bienes de cambio sobre los que se hayan recibido anticipos que fijan precio y las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta y la ganancia, se medirán por su **valor neto de realización**.
- 3) Los bienes de cambio que se encuentren en proceso de producción o construcción, sobre los que se hayan recibido anticipos que fijan precio, las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva

concreción de la venta y la ganancia, y el ente tenga la capacidad financiera para finalizar la obra, se medirán a su **valor neto de realización** proporcionado de acuerdo con el grado de avance de la producción o construcción. **Comparación con su valor recuperable** Al cierre de cada período, las mediciones periódicas de bienes de cambio no podrán superar su **valor recuperable**.

#### **Resultado del Ejercicio. Punto 4.4.**

##### **Costo de Venta**

El costo de venta de los bienes de cambio se determinará en función de alguno de los siguientes criterios:

- a) por el **costo de reposición** del momento de la venta;
- b) aplicando sobre el valor de venta el porcentaje de **costo** estimado que tome en consideración el margen bruto; o
- c) mediante la suma algebraica del valor de la existencia inicial, más las compras e incorporaciones netas, menos el valor de la existencia final.

El costo de ventas calculado conforme el inciso c) anterior, no permite segregar los resultados de tenencia, distorsionando el margen bruto. De optarse por esta alternativa, la diferencia entre ventas de bienes y servicios y su costo en el Estado de Resultados no debe identificarse como resultado bruto o términos similares. En nota a los **estados contables** se debe explicitar que los costos de ventas calculados pueden incluir resultados de tenencia no cuantificados.

El costo de venta de los bienes de cambio cuya medición periódica sea por su **valor neto de realización**, se determinará al **valor neto de realización** del momento de la venta.

### **Resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización. Punto 4.4.3.**

La medición del resultado por valuación de bienes de cambio a su **valor neto de realización** se hará por diferencia entre el VNR y la medición contable anterior.

### **Resolución Técnica N° 42**

Normas Contables Profesionales, modificación de la RT N° 41 para incorporar aspectos de reconocimiento y medición para Entes Medianos.

Vigencia: Esta resolución tendrá vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1ª de enero de 2016, permitiendo su aplicación anticipada para los ejercicios iniciados a partir del 1ª de Enero de 2015.

#### **1. Alcance.**

Podrá aplicarse para la preparación de **estados contables** de aquellos entes que califican como Entes Pequeños (EP) y Entes Medianos (EM) en esta resolución técnica, con o sin fines de lucro y cualesquiera sean los períodos por ellos cubiertos.

#### **Características de la Empresas Pequeñas EP**

- a. No estén alcanzados por la Ley de Entidades Financieras o realicen operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requieran dinero o valores del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;
- b. No sean entes aseguradores bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;
- c. El monto de ingresos en el ejercicio anual anterior haya sido superior a quince millones (\$ 15.000.000) y hasta setenta y cinco millones de pesos (\$ 75.000.000). Estos importes serán reexpresados tomando como base diciembre de 2014;

d. No sean sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o de economía mixta; y

e. No se trate de una sociedad controlante de, o controlada por, otra sociedad excluida por los incisos anteriores.

### **Medición periódica**

#### **Activo. Bienes de cambio, excepto activos biológicos punto 4.1.5.**

##### **Caso general. Punto 4.1.5.1.**

- Los bienes de cambio adquiridos se medirán por su **costo de reposición** a la fecha de los estados contables. Si la obtención de éste fuera imposible o impracticable, se usará el **costo** original.
- Los bienes de cambio producidos o construidos por el ente, o que se encuentran en proceso de producción o construcción, se medirán por su **costo de reproducción o reconstrucción**. Si la obtención de éste fuera imposible o impracticable, se usará el **costo de producción o construcción**.

##### **Aplicación de esta Norma. Punto 5**

Cuando un EM aplique o deje de aplicar esta norma, deberá hacerlo con efecto retroactivo, salvo que resultare ***impracticable***.

## 2.6. Diferencias Normas Internacionales de Contables y las Normas Argentinas para las Existencias

**Tabla 8,** Diferencias Norma Internacional y Norma Nacional.

Descripcion	Norma Nacionales	Norma Internaciones
<b>Criterio de medición de inventario general</b>	RT 17	NIC 2
<b>Método de control de Inventarios</b>	Costo reposición	Costo o VNR el menor
<b>Bienes de cambio de producción prolongada</b>	VNR proporcionado al grado de avance y generación de resultados	Contratos de construcción, los ingresos y los costos asociados deben ser reconocidos con referencia al estado de terminación de la actividad producida al final del periodo sobre el que se informa.
<b>Determinación del costo</b>	Costeo directo o Absorbente	Costeo Absorbente

La tabla 8 refleja las diferencias entre las NIC y las RT. En lo referente al criterio de medición contable, método de control, bienes de productos prolongados y la determinación del costo.

## 2.7. Diferencias Normas Internacionales de Contables y las Normas Argentinas en los rubros contables.

**Tabla 9,** Diferencias con todas las Normas Contables Argentinas FACPCE y Consejo CABA.

	Cuestión	Según NICs	Según Normas Argentinas
1	Ajuste para reflejar los efectos del <b>cambio en el poder adquisitivo de la moneda</b>	Requerido para los estados financieros emitidos en monedas de economías bajo un contexto de hiperinflación. Optativo cuando el contexto es de inflación, deflación o estabilidad.	Requerido para los estados contables bajo un contexto de hiperinflación, inflación o deflación. No se admite el ajuste cuando el contexto es de estabilidad. (Suspendida la aplicación de este ajuste en marzo de 2003 por Decreto).
2	Valuación de los inventarios	<b>Costo histórico o valor neto realizable el menor</b>	<b>General: Costo de reposición Fungibles: V.N.R</b>
3	Tasa para el cálculo de los costos financieros	Se calcula sobre los costos de los préstamos generales.	Se calcula sobre los costos de las deudas generales.
4	Revaluaciones al valor razonable de propiedad, planta y equipo	Tratamiento alternativo permitido.	No se admiten revaluaciones al valor razonable
5	Impuestos diferidos sobre revalúos de bienes de uso (sin efecto impositivo)	Se reconocen con débito a un rubro de patrimonio neto	No se reconocen
6	Deducción de gastos de enajenación en la determinación de valores corrientes de activos	No se admite	Se requiere
7	Activos intangibles	No reconoce como activos intangibles a las erogaciones en costos iniciales (organización y preoperativos)	Se admite reconocimiento como activos intangibles de costos de organización y preoperativos (con condiciones). Deben depreciarse en 5 años
8	Reconocimiento de los efectos patrimoniales de hechos contingentes desfavorables	Cuando se estime más probable que los hechos se concreten a que ello o ocurra (por ejemplo, 51% y 49% respectivamente)	Cuando la probabilidad de que los hechos y sus efectos patrimoniales se materialicen es alta (probabilidad de ocurrencia significativamente más alta que el 50%)
9	Medición de las contingencias	Cuando el efecto financiero sea importante deben medirse las contingencias mediante el descuento de las sumas que se espera pagar	En un contexto de estabilidad se admite que no se descuenten las sumas corrientes
10	Conversión de estados financieros de entidades extranjeras	Para las entidades extranjeras no integradas sólo admite el método de "ajustar – convertir"	Para las entidades extranjeras no integradas se admite, indistintamente, la aplicación del método de "ajustar – convertir" o "convertir – ajustar"

La tabla 9 muestra 10 diferencias más representativas de las Normas Argentinas y las Internacionales.

## 2.8. Diferencias Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Argentinas del Consejo CABA

**Tabla 10,** Diferencias con todas las Normas Contables del Consejo Ciudad de Buenos Aires adoptadas por la Comisión Nacional de Valores no adoptadas por la FACPCE

	Cuestión	Según NICs	Según Consejo CABA
1	Determinación del valor recuperable en general. Frecuencia de las comparaciones en bienes de uso e intangibles.	A) Cuando existan indicios, o B) Al cierre de cada ejercicio en caso de Activos intangibles de más de 20 años	Sólo cuando hay indicios de que el importe del activo puede exceder su valor recuperable
2	Determinación del valor recuperable. Nivel de comparación	Bien por bien o, de no ser posible, por UGE	No exige bien por bien. Directamente se compara por línea de actividad generadora de efectivo (AGE) (mayor agrupamiento menor reconocimiento de desvalorizaciones)
3	Determinación del valor recuperable. Cuándo reconocer la desvalorización	Cuando el Valor Actual de Flujos de Fondos (y el Valor Neto Realizable) es menor que el valor contable	Cuando el Valor Nominal de Flujos de Fondos (y el VNR) es menor que el valor contable (menor reconocimiento de desvalorización)
4	Tratamiento de los costos financieros	Preferible: A resultados, como gastos del período Alternativo: Activación en el caso que formen parte del costo de un activo de producción prolongada en el tiempo	En el caso de costos que formen parte de un activo de producción prolongada en el tiempo, no admite tratamiento a resultados. Activación obligatoria.
5	Cálculo del costo financiero en caso de capitalización	Primero se capitalizan los costos financieros específicos, Luego los costos financieros no específicos Se restan los rendimientos por colocaciones temporales de fondos	Considera todos los costos financieros, en primer lugar aquellos que representen una financiación específica No se detraen los rendimientos por colocaciones temporales de fondos.
6	Activos intangibles. Limitación de la vida útil	Se presume 20 años máximo pero admite prueba en contrario	No pone límite de 20 años
7	Activos intangibles. Depreciación	No admite que no haya depreciación.	Admite la existencia de activos intangibles con vida útil indefinida y que no se deprecian
8	Diferencias de conversión de estados contables de entidades extranjeras no integradas	A rubro especial del Patrimonio Neto	A una sección entre el Pasivo y el Patrimonio Neto: Diferencias Transitorias
9	Diferencias valor de derivados en operaciones de cobertura	A rubro especial del Patrimonio Neto	A una sección entre el Pasivo y el Patrimonio Neto: diferencias transitorias

La tabla 10 detalla algunas diferencias entre las NIC y Normas Argentinas las más relevantes.

## 2.9. Síntesis

---

Del presente estudio exploratorio referente a las resoluciones técnicas elaboradas por la FACPCE en relación a PYMES se concluye en primer lugar que las normas Argentinas contemplan un tratamiento similar al planteado por la NIIF para PYMES. La aplicación retroactiva al inicio del periodo más antiguo presentado permite homogeneizar los criterios de medición del patrimonio al inicio y al cierre de cada periodo informado a fin de determinar correctamente el resultado imputable a cada uno de dichos periodos.

La sección 35 de la NIIF para las PYMES aborda el tratamiento específico que debe adoptar una entidad que escoja por primera vez la NIIF para las PYMES. Como el cambio desde las normas contables anteriores con la que venía preparando sus estados financieros hacia la aplicación de la NIIF para las PYMES puede representar para la entidad un cambio de política contable extensa, esta sección contempla algunas simplificaciones para facilitar el proceso de implementación.

En lo que respecta al rubro inventario y valoración del costo en la Normas Argentinas para PYMES se establece la utilización de valores corrientes para la medición de los bienes de cambio VNR, o costo de reproducción, o reposición según el tipo de bien, Los inventarios deben medirse al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de determinación y venta. Se propone la utilización del método FIFO o Costo Promedio.

Con todo lo expuesto se puede concluir que en Argentina se aplica NIIF para PYMES de forma opcional mientras que en las empresas que cotizan en bolsa están obligadas a emitir sus estados financieros conforme a las reglamentaciones internacionales. Esto genera una ventaja muy significativa en el momento de captar inversionistas, además de contar con el informe del Auditor quien certifica los valores expresados en la contabilidad brindando transparencia e uniformidad del informe.

**Analizar las disposiciones legales, resoluciones y decretos referentes a las normativas vigentes para PYMES, dictaminados por el Poder Legislativo en el Paraguay.**

### **3.1. Normas Contables en el Paraguay**

Ante la ausencia de normas profesionales para la confección de estados contables, las bases utilizadas difieren entre los distintos profesionales y, en mayor o menor medida, aún en los casos de entidades que están sujetas a organismos de contralor.

La profesión continúa sin estar reglamentada y en consecuencia, la adopción de normas en el ejercicio profesional es un tema netamente ético.

La participación de los gremios profesionales y la formación profesional de la contabilidad en Paraguay, fue como sigue:

- Hasta mediados de la década de 1960 “Principios Contables” definidos por el “profesor”.
- A fines de la década de 1960 e inicios de la década de 1970 se tomaba como referencia los Principios Contables de la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad (Realizada en el año 1965 en Mar del Plata, Argentina).
- A mediados de la década de 1970 se empezaron a conocer las NIC emitidas por el IASC a partir del año 1973.
- En el año 1978 el CCP emitió una norma sobre definición y contenido de los estados contables básicos.
- En el año 1996 el Consejo Profesional del CCP adoptó como suyas las NIC emitidas por la IASC.

- En el año 2008 el CCP estableció que en Paraguay están vigentes las NIIF. En el año 2008 el Consejo de Contadores Públicos del Paraguay emitió las Normas de Información Financiera del Paraguay.

- Organismos de contralor también emitieron normas contables de valuación y/o de exposición:

-Banco Central del Paraguay,

-Superintendencia de Bancos y de Seguros del BCP,

-Comisión Nacional de Valores,

-Instituto Nacional de Cooperativismo,

-Sub-Secretaria de Estado de Tributación.

Las normas emitidas por los organismos de contralor no son completas y normaliza sobre la base de un ejercicio profesional deficiente y en los aspectos no previstos referencia a la NIC.

De alguna manera, las normas emitidas por estos organismos de contralor, además de normalizar aspectos relativos a la industria, representaban importantes “parches” debido a la falta, hasta ese momento, de normas profesionales emitidas por un organismo profesional.

Otro mito de la profesión es el considerar los criterios de valuación fiscales como normas de valuación contables. Muchos creen que la información del fisco es la contabilidad. Muchos profesionales tienen la creencia de estar utilizando las NIC como estándar contable. Sin embargo:

Las revelaciones en notas no se adecuan a las NIC.

No se aplica el impuesto diferido.

Nunca se aplicaron criterios de valuación basados en valores corrientes.

No se consolidan los estados financieros de subsidiarias.

El revalúo de activo fijos es un “parche” y no es un verdadero ajuste integral por inflación (NIC 16).

### **Criterios para la presentación de estados contable.**

En el Año 2004 la Sub Secretaria de Estado de Tributación emitió la Resolución 173 por la cual se aprueban los nuevos modelos para la elaboración y presentación de los Estados Financieros.

La Res.173/04 establece un modelo acorde a los nuevos delineamientos de la política tributaria, atendiendo a la necesidad de contar con mayor información referente a los estados financieros.

El Art. 5to. De la Res. General01/07 prescribe:

Los estados financieros y anexos, establecidos en la Resolución No. 173/04, así como los anexos correspondientes a la liquidación anual del IMAGRO (formulario N° 841) y del detalle de retenciones practicadas a los contribuyentes (formulario N° 829), deberán ser conservados por el contribuyente como archivo tributario, sin necesidad de su presentación ante la Administración Tributaria; los estados financieros y anexos correspondientes al ejercicio 2005 o anteriores que no se hubieran presentado hasta la fecha de la presente Resolución, así como los demás anexos citados precedentemente no requerirán ser presentados ante la SET, debiendo el contribuyente o responsable proceder solamente a la elaboración y guarda de los mismos en su archivo tributario.

Por lo tanto actualmente se deberán elaborar los Estados Financieros no siendo obligatoria su presentación a la SET, sin embargo el contribuyente deberá guardarlo en su archivo tributario por si la Administración Tributaria lo solicitara posteriormente.

Los estados financieros constituyen: una representación financiera estructurada de la situación financiera y de las transacciones llevadas a cabo por la empresa. El objetivo de los estados financieros con propósitos de información general, es: suministrar información acerca de la situación y desempeño financieros.

Los estados financieros muestran: los resultados de la gestión que los administradores han hecho de los recursos que se les han confiado. Para cumplir este objetivo, los estados financieros suministran información acerca de los siguientes elementos de la empresa:

- Activos
- Pasivos
- Patrimonio Neto
- Ingresos y Gastos, en los cuales se incluyen las pérdidas y ganancias y
- Flujos de efectivo.

Componentes de los estados financieros s/ **NIC 1**: Un conjunto completo de estados financieros incluye los siguientes componentes:

- Balance General
- Estado de Resultados
- Estado de Variación de Patrimonio Neto
- Estado de Flujos de Efectivo
- Notas a los Estados Contables

La Res.173/04 establece los siguientes Estados Financieros:

- Balance General
- Estados de Resultados

- Estado de Flujos de Efectivo
- Estado de Variación del Patrimonio Neto
- Anexos.

Con respecto a los anexos se tiene los siguientes:

- I Determinación de la Utilidad Comercial por el Régimen Fiscal y el Impuesto a la Renta – Ley 60/90. – Normal – Exentas
- II Determinación de la Utilidad Comercial por el Régimen Fiscal y el Impuesto a la Renta– Gravadas y Exentas
- III Determinación de la Utilidad Comercial por el Régimen Fiscal y el Impuesto a la Renta– Reinversiones- Normal y Exentas
- IV Para contribuyentes que tengan solo actividad gravada.

### **Situación actual**

El 19 de diciembre del año 2014 se emitió la Resolución General N° 49 por la cual se dispone el nuevo modelo de los estados financieros y del cuadro de revalúo y depreciaciones de los bienes del activo fijo.

Se estableció un formato uniforme que deberán presentar los contribuyentes de los Impuestos a la Renta de las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicio, Renta de las Actividades Agropecuarias, así como las asociaciones fundaciones y todas aquellas entidades que por disposiciones legales estén obligadas a emitir Estados Financieros.

Deberán elaborar elaborarlos conforme a los modelos establecidos en los anexos de esta resolución. Artículo 1ª Res. 49

Anexo 1 Balance General

Anexo 2 Estado de Resultado

Anexo 3 Estado de Flujo de Efectivo

Anexo 4 Estado de Cambios del Patrimonio Neto

## Anexo 5 Notas a los Estados Financieros

Fecha de presentación año 2015: Ejercicio 2014. Medios magnéticos. Sistema Tributario Marangatu. Pagina web de la SET. Artículo 11

Año 2016 en adelante: Ejercicio cerrado 2015 Software Tributario Hechauka.

Hechauka: Es un Software Cliente elaborado por la SET con el fin de facilitar la recopilación de datos a ser presentados ante la Administración por las personas obligadas a informar el detalle de sus actividades comerciales y, garantizar la mejor calidad posible en la recepción de información.

### **3.2. Normas de Información Financiera del Paraguay (NIF)**

Es la primera norma contable en la historia de Paraguay. Permite una convergencia ordenada con las NIIF y puede ayudar a los organismos de contralor en la aplicación futura de las NIIF.

Son normas del país puestas a consideración de los profesionales antes de su emisión. Son normas que se divulgan y se aplicaran a partir del año 2009. EL IASB, emisor de las NIIF, conoce de éste cuerpo de normas y reconoce el valor de aplicar una norma local sólida para una convergencia ordenada a NIIF.

### **3.3. Normas de Información Financiera aplicadas en el Paraguay**

**Tabla 11, NIF en el Paraguay.**

• NIF 1 Cuestiones contables básicas
• NIF 2 Presentación de estados financieros similares
• NIF 4 Estado de flujos de efectivos
• NIF 5 Contingencias y sucesos que ocurren después de la fecha del balance
• NIF 6 Utilidad o pérdida neta por el período, errores fundamentales y cambios en políticas contables
• NIF 7 Revelaciones de partes relacionadas
• NIF 8 Contabilización de inversiones en asociadas
• NIF 9 Inversiones en subsidiarias
• NIF 10 Contabilización de inversiones distintas a una inversión en una asociada o subsidiaria
• NIF 11 Propiedades, planta y equipos
• NIF 12 Inventarios
• NIF 13 Combinación de negocios
NIF 14 Costos de financiamiento
• NIF 15 Activos intangibles
• NIF 16 Agricultura, ganadería y forestación
• NIF 17 Operaciones discontinuadas
• NIF 18 Deterioro del valor de los activos
• NIF 19 Utilidades por acción
• NIF 20 Impuesto diferido

En la tabla 11 se observan las NIF vigentes en el Paraguay, son tan solo 11 normas que están reglamentadas en la Ley 125/91 y sus decretos.

**Ley Nª 125/91 del Poder Legislativo.** Establece el nuevo régimen tributario.

Libro I – Impuesto a los Ingresos

Título 1 – Impuesto a la Renta

### **Capítulo 1 – Renta de las Actividades, Comerciales, Industriales y de Servicios**

Artículo 13: Valuación de inventarios - Las existencias de mercaderías se computarán al valor de **costo de producción** o al costo de la adquisición o al costo en plaza al día de cierre del ejercicio a opción del contribuyente.

La administración podrá aceptar otros sistemas de valuación de inventarios siempre que se adapten a las modalidades del negocio, sean uniformes y no ofrezcan dificultades de fiscalización. Los sistemas o métodos de contabilidad, la formación del inventario y los procedimientos

de valuación no podrán variarse sin la autorización de la Administración. Las diferencias que resulten por el cambio de método serán computadas con el fin de establecer la renta neta del ejercicio que corresponda, como consecuencia del ajuste del inventario al cierre del mismo.

Cuando se adquieran bienes provenientes de actividades no gravadas por el presente capítulo para su posterior venta o industrialización, los valores de dichos bienes no podrán ser superiores al costo corriente en plaza a la fecha de ingreso al patrimonio.

Para valuar los bienes introducidos al país o recibidos en pago sin que exista un precio cierto en moneda paraguaya, se seguirán los procedimientos que establezca la reglamentación.

## **Anexo del Decreto 6359 /2005. Impuesto a la Renta**

### **Reglamento. Sección III. Renta Neta**

Artículo 38º Baja de Inventario.-

En los casos de descomposición u obsolescencia de bienes de cambio, para que su baja de inventario sea aceptada como pérdidas se deberá cumplir con lo siguiente:

Cuando el contribuyente esté obligado a llevar registros contables con dictamen de auditor externo, éste será el responsable de comprobar el detalle de los bienes afectados que se darán de baja en el inventario, estando obligado a informarlo en su dictamen anual.

En los demás casos, se certificará la realización del acto mediante la intervención del Contador del contribuyente, debiendo suscribirse el acta pertinente, señalándose pormenorizadamente en la misma, los bienes dados de baja, con sus valores correspondientes. La respectiva acta formará parte del archivo tributario del contribuyente y estará sujeta a las demás formalidades que establezca la Administración Tributaria.

## **Capítulo IV. Valuación y ajuste de Activos y Pasivos Inventario. Patrimonio Fiscal**

Artículo 63º Inventarios. Se consideran inventarios aquellos activos:

- a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

Los inventarios deberán consignarse en forma detallada por cada bien con su respectivo precio unitario y número de referencia si lo hubiera. Una vez realizado el detalle mencionado, se los podrá agrupar por clase o concepto.

### **El Costo de los inventarios**

El costo 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 de venta o aplicación en el proceso productivo.

### **Artículo. 64º Método de Valuación de Inventarios.**

Los métodos de valuación podrán ser:

- a) Costos de adquisición: comprenderán el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no constituyan créditos fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

- b) Costos de transformación: comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como materiales y suministros, y mano de obra directa.
- c) También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.
- d) **Los productos en proceso** se valuarán de acuerdo a su grado de avance de elaboración a la fecha de cierre.
- e) Otros costos. El contribuyente podrá aplicar otro método de valuación prescrito en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs), previa autorización de la Administración Tributaria.

Los métodos de valuación a que se refiere este artículo comprenden los criterios de imputación de las unidades al costo (Primera entrada primera salida - FIFO, costo promedio ponderado e identificación específica). Tanto uno como otro, una vez adoptado no podrá cambiarse sin la autorización de la Administración.

#### **Artículo. 65º Cambio de Criterio de Valuación.**

En el caso que la Administración autorice el cambio de criterio de valuación del inventario, el mismo deberá ser utilizado en el ejercicio siguiente al de la solicitud.

A tal efecto, el nuevo criterio de valuación se deberá aplicar a los bienes existentes al cierre del ejercicio mencionado, computándose las variaciones como resultados gravados.

### **Artículo. 66º Cambio de destino de los bienes**

Los bienes del activo destinados a la venta no serán revaluados y serán considerados activos corrientes para todos los efectos.

El cambio de destino de un bien se deberá reflejar en los estados financieros de cierre del ejercicio en que se adopte tal decisión.

Para los efectos fiscales, los bienes en el transcurso del ejercicio constituirán activos fijos o corrientes de acuerdo con la clasificación que ocupen en los estados financieros al inicio del mismo. Las ventas realizadas durante el ejercicio responderán a dicha clasificación.

El valor fiscal de un bien de activo fijo al cierre del ejercicio en que se produzca el cambio de destino, pasará a constituir el valor de costo como activo corriente para el ejercicio que se inicia.

A la inversa, el valor fiscal al cierre del ejercicio de un bien de activo corriente que cambia de destino, constituirá el costo sobre el cual deberá aplicarse el índice de revaluación correspondiente a partir del ejercicio que se inicia, otorgándosele el tratamiento fiscal general de los activos fijos.

### **Artículo. 67º Inventario Fuera de Moda**

Los inventarios fuera de moda, averiados, deteriorados o que hayan sufrido mermas o pérdidas de valor por causa análogas, serán valuados por el contribuyente.

### **Art. 68º Envases**

Los envases que se entregan conjuntamente con el producto que contienen, aún en los casos en que puedan ser devueltos por el comprador, constituyen bienes del activo corriente a los efectos fiscales.

### **Artículo 69º Obligación de mantener documentaciones sobre el costo unitario**

Los contribuyentes deberán preparar y mantener los papeles de trabajo que muestren cómo fue calculado el costo unitario utilizado. Estos

papeles de trabajo deberán estar respaldados por la respectiva documentación de compra o los reportes de producción correspondientes.

### **Artículo. 70º Impugnación**

En los casos en que la estimación de los valores esté a cargo del contribuyente, tales como: en la adquisición de bienes a título gratuito o que no sea posible conocer el precio de compra, en operaciones de permuta, en las mejoras en inmuebles rurales, en las construcciones en terreno ajeno, en la valuación de las mercaderías fuera de moda y similares, la Administración podrá rechazarlos si no se ajustan a los valores reales de mercado.

**Ley 5061/ 2013. Poder Legislativo. Modificaciones de la Ley 125 del 9 de Enero de 1992 que establece en nuevo régimen tributario y dispone otras medidas de carácter tributario**

### **Artículo 32º Renta de las Actividades Agropecuarias**

#### **Punto 6. Valuación de inventario.**

Sin perjuicio de las disposiciones particulares que afectan a los activos agropecuarios previstas en la presente Ley, los métodos de valuación podrán ser:

- a) Costos de adquisición: Comprenderán el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no constituyan créditos fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de productos agrícolas, ganaderos u otros. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.
- b) Costos de transformación: Comprenderán aquellos costos directamente relacionados con los bienes producidos, tales como materiales e insumos necesarios para su producción, mano de obra directa y servicios. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que

se haya incurrido para la obtención de los bienes terminados, en las formas y condiciones que establezca la reglamentación.

- Los productos en proceso se valorarán de acuerdo con su grado de avance de elaboración a la fecha de cierre.
- c) Otros costos: El contribuyente podrá aplicar otro método de valuación prescrito en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs), previa autorización de la Administración Tributaria. No se admitirá el método de valuación conocido como último entrado, primero en salir (LIFO).

### 3.4. PYMES en el Paraguay

**Tabla 12,** Importancias PYMES en el Paraguay.

<b>Importancia de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas</b>
Representan la mayor parte de la fuerza económica en el Paraguay.
Prestaciones de servicios no personales.
Empresas comerciales.
Empresas industriales.
Actividades Agropecuarias.
<b>Apoyo a nivel nacional</b>
Lev para promover y fomentar la creación, el desarrollo y la competitividad
Microempresa (MIE) (G. 785.802.800)
Pequeña Empresa (PE) (G. 2.946.760.500)
Medianas Empresas: (ME) (G. 11.787.042.000)
Para incorporarlas a la Estructura Formal
Productora de Bienes y Servicios
Darles identidad Jurídica

Como se puede observar en la tabla 12 se citan algunos beneficios para las PYMES. En el país se ha creado un plan de incentivo a las pequeñas y medianas empresas, aquellas que se están iniciando y todavía no se posicionan en el mercado. Esta nueva categoría empresarial trae consigo beneficios para el país por medio de las recaudaciones que generan las mismas. Es la semilla que ayudaría al crecimiento del país.

**Tabla 13, Categorías PYMES**

<b>Categorías</b>		
<b>Microempresa (MIE)</b>		
<b>Personas</b>	<b>Facturación Anual</b>	<b>Guaranies</b>
10	400 Salarios Mínimos	785.802.800
· Exoneraciones Fiscales		
· Beneficios Laborales		
<b>Pequeña Empresa (PE)</b>		
<b>Personas</b>	<b>Facturación Anual</b>	<b>Guaranies</b>
30	1500 Salarios Mínimos	2.946.760.500
· Sin Exoneraciones Fiscales		
· Beneficios Laborales		
<b>Mediana (ME)</b>		
<b>Personas</b>	<b>Facturación Anual</b>	<b>Guaranies</b>
100	6000 Salarios Mínimos	11.787.042.000
· Sin Exoneraciones Fiscales		
· Sin Beneficios Laborales		

El salario mínimo vigente en el Paraguay a partir de noviembre 2016 es Gs. 1.964.507.-

Relación \$ Pesos Argentinos Guaranies Paraguay  
 1 Peso equivale a 335 Guaranies  
 Salario en pesos 5.864,20

En la tabla 13 se expone las tres categorías de empresas: micro, pequeña y mediana empresa. Para poder diferenciar en que grupo se encuentra una sociedad se tiene en cuenta la cantidad de empleados que posee y el nivel de facturación anual.

**3.4.1. Artículo 5° Ley 4.457/ 2.012. Clasificación. Parámetros de categoría, Alcance.**

**Microempresas:** A los efectos de la Ley se las identificará con las siglas “MIE” y es aquella formada por hasta un máximo de 10 (diez) personas, en la que el propietario trabaja personalmente él o integrantes de su familia y factura anualmente hasta el equivalente a 400 (cuatrocientos) salarios mínimos.

**Pequeña empresa:** A los efectos de la Ley se las identificará con las siglas “PE” y será considerada como tal la unidad económica que facture anualmente hasta 1500 (un mil quinientos) salarios mínimos y ocupe hasta 30 (treinta) trabajadores.

**Medianas Empresas:** Hasta 6000 (seis mil) salarios mínimos de facturación anual y ocupe hasta 100 (cien) trabajadores.

Los parámetros de clasificación expuestos deberán ser concurrentes, primando en caso de dudas, el nivel de facturación anual.

Las entidades públicas y privadas uniformizarán sus criterios de medición a fin de construir una base de datos homogénea que permita dar coherencia al diseño y aplicación de las políticas públicas de promoción y formalización del sector.

#### **3.4.2. Sociedades que no se consideran PYMES**

- Intermediación financiera
- Seguros
- Negocios Inmobiliarios
- Ejercicios de Profesiones Liberales

#### **3.4.3. Exoneraciones fiscales para las PYMES**

Todo tributo nacional con excepción del: IVA, Selectivo al Consumo y el Impuesto Inmobiliario.

#### **3.4.4. No pagan RENTA. Patente Comercial. Tasas y Contribuciones.**

Los gobiernos locales podrán reducir el costo de las Tasas y Contribuciones Municipales para incentivar la formalización y creación de Microempresas.

### **3.4.5. Las micro, pequeñas y medianas empresas**

- Cuentan con beneficios no fiscales, más importantes aún que los fiscales.
- Acceso a préstamos preferenciales.
- Flexibilización laboral.
- Posibilidad de acceso a mercados nacionales e internacionales.
- Acceso a tecnologías modernas.
- Incentivos en capacitaciones.

### **3.4.6. Apoyo a nivel internacional**

- Acceso a mercados internacionales.
- Acceso a créditos preferenciales.
- Programas de fortalecimiento financiado por el BID, Banco Mundial, AFD, etc.
- Participación en gremios internacionales.

### **3.4.7. Dificultades de las MIPYMES**

No tener sus Estados Financieros expuestos adecuadamente conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF para PYMES, y de esta forma cumplir exigencias:

Crediticias (Dificultad para acceder al crédito)

Comerciales (No cumplir parámetros para ser proveedores del Estado, u otros grandes compradores),

Para formar parte de Acuerdos de Negocios.

### **3.5. Importancia de las NIIF para PYMES**

Su aplicación no necesariamente debe ser legal, es decir impuesta por ley, sino debe ser adoptada por los profesionales contables que no deseen ser simples registradores de datos, sino Asesores Impositivos y de Negocios.

### **3.6. Las NIIF para PYMES: Oportunidad o Desafío**

Algunos ven este tema de las NIIF como una forma de meterles miedo a profesión, “La idea es concientizar, además en muy pocos años las normas internacionales estarán implementadas y no es un tema solo para las Multinacionales sino de todos”.

El Colegio de Contadores del Paraguay, tiene que elaborar los documentos relacionados con el direccionamiento estratégico y el cronograma para llevar a cabo el proceso de convergencia a estándares internacionales de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información. Como se aplica en otros países.

Las NIIF para PYMES son las normas ideales para el Paraguay, ya que más del 90% de las Empresas son PYMES, y siguiendo una premisa básica a problemas complejos, soluciones complejas, a problemas simples soluciones simples.

La NIIF/PYMES optimiza la carga de trabajo, evitando la innecesaria, en la preparación de los estados contables o financieros de propósito general, que son de los que se ocupa la norma.

### **3.7. Aportes más relevante de las NIIF para PYMES**

- Recogen un juego simplificado y completo de normas apropiadas para entidades más pequeñas basadas en la estructura conceptual de las NIIF completas.

- En relación a NIIF completas, elimina opciones de tratamientos contables, elimina tópicos no relevantes para el tipo de entidad. Se reducen las guías en más del 85% en comparación con NIIF completas.
- Proporciona a las economías emergentes una base de información financiera reconocida mundialmente.
- La NIIF/ PYMES permite estados contables de propósito general sobre los cuales un auditor puede emitir una opinión.
- Simplifica el lenguaje por medio de utilizar una terminología común y extendida.
- La norma se considera adecuada y de fácil aplicación, incluso para las PYMES más pequeñas (micro empresas).
- El volumen de NIIF/PYMES consta de aproximadamente 225 páginas en comparación con las cerca de 2.800 páginas de las NIIF completas.

### **3.8. Síntesis**

---

El tercer tema que se analizó fueron las disposiciones legales, resoluciones y decretos referentes a las normativas vigentes para PYMES, en el Paraguay.

En el Paraguay se pudo observar que si bien no existe legislación obligatoria con respecto a la aplicación de las NIIF para PYMES, si existen normativas nacionales referentes a la preparación y presentación de estados contables, esto conforme a lo menciona en la NIC 1. Estas normativas fueron ampliadas en diciembre 2014. Para las empresas que cotizan en bolsa se le permite aplicar NIIF completas. Esto brinda transparencia para la captación de nuevos inversionistas extranjeros.

La categoría empresarial PYMES es algo nuevo en el país y en el año 2012 se promulgo la Ley 4.457 en donde se menciona la clasificación, parámetros, alcance y otros temas referentes al grupo empresarial

Pequeñas y Medianas Empresas. Con el fin de crear nuevos emprendimientos y ordenamiento fiscal que a su vez reditúan nuevos ingresos para el país.

En lo que respecta a la valuación de inventario, la Ley 125/91 en el Artículo 13 hace referencia, las existencias de mercaderías se computan al valor de costo de producción, o al costo de la adquisición, o al costo en plaza al día del cierre del ejercicio a opción del contribuyente. La administración podrá optar por un sistema de valuación FIFO o costo promedio, el que le resulte apropiado acorde al negocio.

En cuanto a Auditoria se refiere la Ley 2421/ 2004 el artículo 33 dispone la aplicación de Auditoria Tributaria de forma Obligatoria. Menciona que toda empresa que alcancen una facturación igual o mayor a Guaraníes 6.000.000.000 equivalente a \$ 17.142.857,14 está obligada a contar con Auditoria Tributaria de forma mensual y periódica.

Esta disposición fue ampliada y modificada en el año 2016 con la emisión de nuevas reglamentaciones con respecto al trabajo de Auditor, la preparación y presentación de los papeles de trabajo, el informe y otras cuestiones referentes al compromiso y responsabilidad.

Si bien el país está sujeto a normativas legales en cuanto a la emisión y presentación de estados contables, no se aplica de forma obligatoria NIIF completas ni para PYMES, estas si están permitidas. Las empresas que lo aplican, aquellas de capital abierto crean confiabilidad y transparencia a los inversionistas y una mayor captación de capital extranjero. Esto es un valor muy importante al analizar una empresa y decidir invertir en ella.

El país está en proyecto de mejoramiento y cada vez más se están implementando medidas de seguridad para evitar la evasión fiscal. Incentivando a los profesionales en la utilización de Normas de Información Financiera.

---

**Comparar las reglamentaciones vigentes para PYMES Argentina y Paraguay.**

**4.1. Las Normas de Información Financiera alrededor del Mundo  
Argentina Paraguay**

**Tabla 14, Comparativo PYMES Argentina Paraguay.**

Diferencias	Argentina	Paraguay
<b>Organización</b>	Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y de Auditoría (CENCyA)	Ministerio de Hacienda
		Consejo de Contadores Públicos del Paraguay
		Banco Central de Paraguay – Superintendencia de Bancos.
<b>Rol de la organización</b>	CENCyA es el Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).	El Ministerio de Hacienda tiene la autoridad de establecer los estándares de contabilidad para todas las entidades en Paraguay diferentes a bancos e instituciones financieras.
		El Consejo es la asociación profesional de contadores públicos de Paraguay. El Consejo asesora el Ministerio de Hacienda sobre estándares de contabilidad.
	FACPCE es la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.	Los estándares de contabilidad para bancos y demás instituciones financieras son definidos por el Banco Central de Paraguay.

La tabla 14. Organización y funciones tributarias en Argentina y Paraguay.

**Tabla 15, Compromiso frente a los estándares globales de Información Financiera.**

Compromiso frente a los estándares globales de información Financiera		
Diferencias	Argentina	Paraguay
¿El territorio se ha comprometido públicamente a apoyar la convergencia hacia una única serie de estándares globales de contabilidad de alta calidad?	Si.	No.
¿El territorio se ha comprometido públicamente a apoyar las NIIF como dicha serie única de estándares globales de contabilidad de alta calidad?	Si	Si.
¿Cuál es el estatus de adopción del territorio?	Argentina <b>ya ha adoptado</b> las NIIF para todas las compañías cuyas acciones cotizan en el Mercado de Valores y están reguladas por la CNV.	Las NIIF <b>son permitidas</b> en compañías cuyos valores son negociados en un mercado público.
¿Comentarios adicionales sobre el estado de la adopción?	En diciembre de 2009, basada en las recomendaciones de la FACPCE, la Comisión Nacional de Valores (CNV), emitió una resolución que obliga a todas las entidades emisoras de acciones y obligaciones negociables, a la preparación y emisión de estados financieros utilizando las NIIF emitidas por el IASB, desde los ejercicios anuales que comenzaron después del 1 de enero de 2012. La aplicación anticipada fue permitida. <b>Las NIIF se aplican obligatoriamente</b> a la preparación de estados financieros de las entidades incluidas en el régimen de oferta pública de la Ley N° 17.811, ya sea por su capital o por sus obligaciones negociables, o que hayan solicitado autorización para estar incluidas en el citado régimen.	<b>Un pequeño número</b> de grandes compañías en Paraguay ha adoptado voluntariamente las NIIF. Utilizan las NIIF emitidas por el IASB. Las compañías que utilizan las NIIF no tienen requerido conciliar con los estándares nacionales de contabilidad. En cuanto a las instituciones financieras, el Banco Central comenta: 'La Superintendencia tiene un plan de adopción de las NIIF. La Superintendencia ha formado un grupo dedicado a esta tarea. Este grupo está a cargo de las reuniones con los sectores involucrados y de la medición del impacto del cambio de las normas actuales. Contratará igualmente a un consultor extranjero para realizar un análisis de la situación actual del mercado financiero en nuestro país.'
Si el territorio NO ha emitido una declaración pública de apoyo a la convergencia hacia una serie única de estándares de contabilidad y/o hacia las NIIF como esa serie de estándares, explicar la posición general del territorio frente a la adopción de las NIIF en su territorio.	No aplica.	No aplica.

La tabla 15. Diferencias. Compromiso frente a los estándares globales de Información Financiera. Argentina si asume el compromiso en tanto que Paraguay todavía se encuentra en análisis para su aplicación.

**Tabla 16, Alcance de la aplicación de las NIIF.**

Alcance de la Aplicación de las NIIF		
Para compañías NACIONALES cuya deuda o valores son negociados en el mercado público en el territorio:		
Diferencias	Argentina	Paraguay
¿Se requiere, o permite, a todas o a algunas compañías cuyos valores son negociados en el mercado público, utilizar las NIIF en sus estados financieros consolidados?	Si.	Si.
De ser el caso ¿las NIIF son REQUERIDAS o PERMITIDAS?	Son requeridas.	Son permitidas pero muy pocas compañías utilizan las NIIF. La Comisión Nacional de Valores está estudiando la adopción de las NIIF en su 'Proyecto de Reglamentación de los Aspectos Contables'.
¿Aplica para Todas las compañías nacionales cuyos valores son negociados en el mercado público o únicamente para algunas? En caso de ser algunas ¿cuáles?	A todas.	A todas.
¿Las NIIF son también requeridas o permitidas para otros propósitos más allá de los estados financieros consolidados de compañías cuyos valores son negociados en el mercado público?	A todas.	Son permitidas pero muy pocas compañías utilizan las NIIF.
Por ejemplo ¿se requieren o permiten las NIIF en estados financieros individuales de compañías cuyos valores son negociados en un mercado público?	A todas.	Son permitidas pero muy pocas compañías utilizan las NIIF.
Por ejemplo ¿se requieren o permiten las NIIF en compañías cuyos valores no son negociados en un mercado público?	A todas.	Son permitidas pero muy pocas compañías utilizan las NIIF.
Si el territorio No requiere o permite actualmente el uso de las NIIF para compañías nacionales cuyos valores son negociados en un mercado público ¿existe algún plan para permitir o requerir las NIIF en dichas compañías en el futuro?	No aplica.	No aplica.

Tabla 16. Además, del análisis comparativo NIIF PYMES se consideró notable agregar al estudio las diferencias en la aplicación de las NIIF Completas. Argentina aplica de forma obligatoria las NIIF completas en tanto que en Paraguay está permitida su aplicación no así de forma obligatoria, esto para las Compañías que cotizan en bolsa.

**Tabla 17, NIIF para compañías extranjeras que cotizan**

Para compañías EXTRANJERAS cuya deuda o valores son negociados en un mercado público en el territorio		
Diferencias	Argentina	Paraguay
¿Se requiere o permite a todas o a algunas compañías extranjeras cuyos valores se negocian en el mercado público, utilizar las NIIF en sus estados financieros consolidados?	Si.	Si.
De ser el caso ¿las NIIF son requeridas o permitidas?	Son requeridas.	Son permitidas.
¿Aplica a todas las compañías extranjeras cuyos valores son negociados en el mercado público o únicamente a algunas? En caso de ser algunas ¿a cuáles?	Todas.	Todas.

Tabla 16. Diferencias. En Argentina son requeridas la aplicación de las NIIF en tanto que en Paraguay son permitidas a todas las compañías extranjeras.

**Tabla 18, Aprobación de las NIIF en Argentina y Paraguay**

Diferencias	Aprobación de las NIIF	
	Argentina	Paraguay
¿Cuáles NIIF son requeridas o permitidas en compañías nacionales?	Las NIIF emitidas por el IASB (Ej.: Las normas y modificaciones que se emiten son modificadas o adoptadas cuando las emite el IASB).	Las NIIF emitidas por el IASB.
El informe del auditor y/o la base de notas de presentación establece que los estados financieros han sido preparados de conformidad con:	Las NIIF.	El informe del auditor se refiere a 'estándares de contabilidad aceptados en Paraguay'.
¿El informe del auditor y/o la base de notas de preparación permite una 'información dual' (conforme con las NIIF y los GAAP del territorio)?	No.	Si.
¿Las NIIF están incorporadas en la ley o las regulaciones?	Si.	No.
De ser el caso ¿cómo funciona este proceso?	CENCyA emite las circulares de adopción de las NIIF para poner en vigencia, como norma contable profesional, a las nuevas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (incluye Interpretaciones) –CINIIF– o a modificaciones a las NIIF e Interpretaciones-CINIIF- existentes, por parte del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). La emisión de una circular de adopción de las NIIF tiene el siguiente proceso:	No Aplica.
	1. En cuanto se tome conocimiento de la nueva norma o del cambio a las existentes generadas por el IASB, el Director General de CENCyA comunica a la Mesa Directiva y a CENCyA esta situación;	
	2. el Director General eleva un documento resumen de la norma, y un anexo con la norma en español, a consulta de los Consejos Profesionales y de la profesión, durante un plazo de 30 días, pudiendo asignar un plazo menor, por excepción y razones fundadas; con la aclaración que los comentarios y observaciones que serán considerados se referirán solamente a cuestiones de aplicación de la misma en el contexto argentino (por ejemplo, cuestiones de controversias posibles con aspectos legales);	
	3. vencido el período de consulta de 30 días, el CENCyA considera los comentarios recibidos; y redacta un borrador de circular de adopción de las NIIF; asignándole un número correlativo. El Director General presenta la Circular en la primera reunión de Mesa Directiva posterior a su aprobación por CENCyA para su tratamiento;	
	4. En caso de resultar aprobada por la Mesa Directiva se remite a los Consejos Profesionales para su aprobación en su jurisdicción y a la Comisión Nacional de Valores para su tratamiento e incorporación a sus normas.	
De no ser el caso ¿cómo se convierten las NIIF en un requerimiento en el territorio?	No aplica.	Las NIIF no son un requerimiento. Las NIIF no son prohibidas por lo que algunas compañías las adoptan voluntariamente. No existe la necesidad de incorporar las NIIF en la ley o las regulaciones.
¿El territorio cuenta con un proceso formal para la 'aprobación' o 'adopción' de las NIIF nuevas o las NIIF modificadas (incluyendo las Interpretaciones) vigentes?	Si.	No.
De ser el caso ¿cuál es el proceso?	Es parte del proceso de adopción de NIIF. Tal cual se menciona más arriba.	No Aplica.
De no ser el caso ¿cómo se convierten las NIIF nuevas o modificadas en un requerimiento en el territorio?	No aplica.	Un pequeño número de grandes compañías en Paraguay ha adoptado voluntariamente las NIIF. Utilizan las NIIF emitidas por el IASB. Esto significa que deben usar NIIF nuevas o modificadas al ser emitidas y entrar en vigor.
¿El territorio ha eliminado cualquier opción de política contable permitida por las NIIF y/o realizado alguna modificación a alguna NIIF?	Si.	No.
De ser el caso ¿cuáles son los cambios?	Argentina ha realizado una modificación para los estados separados donde se adoptaron las NIIF con la excepción de que las inversiones que permiten tener control, control conjunto o influencia significativa se miden exclusivamente al método de la participación.	No Aplica.

Tabla 18, En Argentina están aprobadas las NIIF completas, en tanto que en Paraguay se aplican Normativas Nacionales.

**Tabla 19, Aplicación de las NIIF para PYMES**

Aplicación de las NIIF para PYMES		
Diferencias	Argentina	Paraguay
¿El territorio ha adoptado las NIIF para PYMES al menos en algunas PYMES?	Si.	No.
De no ser el caso ¿está bajo consideración la adopción de la NIIF para PYMES?	No aplica.	Sí. En agosto 2013 el Consejo inició un estudio sobre el posible uso de las NIIF para PYMES en Paraguay.
¿El territorio ha realizado alguna modificación a las NIIF para PYMES?	Si.	No Aplica.
Si el territorio ha realizado modificaciones ¿cuáles son?	Argentina ha realizado una modificación para la NIIF para las PyMES, en los estados separados tienen la excepción de que las inversiones que permiten tener control, control conjunto o influencia significativa se miden exclusivamente al método de la participación.	No Aplica.
¿Cuáles PYMES utilizan las NIIF para PYMES? ¿Les es requerido o permitido el uso de las mismas?	Todas las compañías distintas a las que no cotizan en el mercado público tienen permitido el uso de la NIIF para las Pymes.	Las NIIF para PYMES no están prohibidas pero pocas compañías las utilizan. Casi todas las PYMES utilizan los estándares de contabilidad nacionales.
Para las PYMES que no están obligadas a utilizar las NIIF para PYMES ¿qué otro marco contable utilizan?	Tienen permitido el uso de las NIIF o de las Normas Contables profesionales. Argentinas elaboradas por el CENCyA (FACPCE).	Los estándares de contabilidad nacionales.

Tabla 19. Las NIIF para PYMES son permitidas en la Argentina algunas PYMES la utilizan, en el Paraguay están permitidas pero un gran número de empresas utilizan Normas Nacionales.

#### **4.2. Legislaciones actuales aplicadas en Argentina Paraguay**

A continuación se detallan las legislaciones actuales referentes a la medición contable del Rubro Inventarios. Valuación de Existencias y NIIF para PYMES. En los países del Mercosur Argentina y Paraguay.

**Tabla 20, Leyes actuales en Argentina Paraguay**

<b>Argentina</b>		
<b>Descripción</b>	<b>Numero</b>	
Norma general de exposición contable.	RT 8	<b>Disposiciones Generales</b>
Norma particulares de exposición contable para entes comerciales industriales y de servicios.	RT 9	
Norma Contables Profesionales: Desarrollo de cuestiones generales.	RT 17	<b>Estados Financieros. completas</b> <b>NIIF</b>
Normas Contables Profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: Aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños.	RT 41	<b>NIIF para Pymes</b>
Normas Contables Profesionales. Modificación de la RT 41 para incorporar aspectos de reconocimiento y medición para entes medianos.	RT 42	
Modificación de la RT 26 NIIF para PYMES	RT 43	
Norma de Auditoria, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados.	RT 37	<b>Auditoria</b>
<b>Paraguay</b>		
Nuevo Régimen Tributario.	Ley 125/91	<b>Disposiciones Generales</b>
Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal	Ley 2421/04	
Reglamentación Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales Industriales y de Servicio	Dec. 6.359 / 05	
Reglamentación de la Ley 125/91 y sus modificaciones. Regímenes Tributarios	Dec. 1030/13	
Modificaciones de la Ley 125 / 91. Medidas de carácter tributario	Ley 5.061 / 13	
Modelo para la elaboración y presentación de los Estados Financieros de los Contribuyentes del Impuesto a la Renta	Res. 173 / 04	<b>Estados Financieros Disposiciones del País</b>
Modificaciones de la Resolución 110. Balance Clasificado	Res. 01 / 13	
Se establece la obligación de presentar Estados Financieros Clasificados	Res 110 13	
Se dispone el nuevo modelo de los estados Financieros	Res. 49 / 14	
Para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas	Ley 4.457 / 13	<b>Pymes Disposiciones Generales</b>
Reglamentación de la Ley Nº 4.457/2012 para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas	Dec. 11.453 / 13	
Reglamentación obligatoriedad de Auditoria Externa	Res. 20 / 08	<b>Auditoria Externa Impositiva</b>
Se deroga la Res. 20 / 08 y sus modificaciones y se establece nuevos requisitos para Auditores Externos Impositiva	Res. 29 / 14	
Implementación del Sistema de Registro de Auditores Externos Impositivos	Res. 36 / 14	
Por la cual se establece un plazo excepcional para la contratación y comunicación de Auditores Externos Impositivos	Res. 69 / 15	
Reglamentación de aspectos relacionados a la presentación de los Informes de Auditoria Externa Impositiva	Res. 75 / 16	
Procedimientos mínimos de Auditoria Externa Impositiva. Anexo 1	Res. 93 / 16	
Procedimientos mínimos a ejecutar en los trabajos de Auditoria Externa Impositiva.	Res. 93 / 16	
Aplican solo algunas empresas que cotizan en la CNV. Es permita no exigida. Rigúe el formato emitido por Leyes del país.		<b>NIIF Completas</b>
No aplica.		<b>NIIF para PYMES</b>

La Tabla 20 detalla las legislaciones vigentes en ambos países tales como: Disposiciones generales, exposición contable, NIIF para PYMES, Auditoría Contable Externa Impositiva.

### 4.3. Síntesis

---

Haciendo referencia al objetivo plasmado. “Comparar las reglamentaciones vigentes para PYMES en Argentina y Paraguay” se puede concluir con el siguiente detalle.

Argentina en cuanto a su organización cuenta con el Consejo de Normas de Contabilidad y Auditoría, en el Paraguay el Ministerio de Hacienda, Consejo de Contadores Públicos y el Banco Central del Paraguay la Superintendencia de Bancos.

En lo relacionado al compromiso frente a los estándares globales de Información Financiera, Argentina se ha comprometido públicamente a apoyar la convergencia hacia una única serie de estándares globales de contabilidad de alta calidad, no así Paraguay quien todavía se encuentra en análisis de inserción.

Dentro del análisis comparativo NIIF PYMES se consideró importante mencionar la aplicación de la NIIF Completas para empresas reguladas por la CNV. Argentina ha adoptado las NIIF para todas las compañías cuyas acciones cotizan en el Mercado de Valores y están reguladas por la CNV. No así Paraguay quien permite la utilización pero no de forma obligatoria.

En lo que respecta al Informe del Auditor, en Argentina el informe y las Notas Contables de presentación establece que los Estados Financieros han sido preparados de conformidad con las NIIF emitidas por las IASB, sin embargo en Paraguay el Informe del Auditor se refiere a estándares de contabilidad aceptados en el Paraguay.

En lo referente a las NIIF para PYMES el territorio Argentino ha adoptado al menos en algunas compañías no de carácter obligatorio, en cambio en el Paraguay no se aplican pero si están permitidas para aquellas empresas que así lo deseen.

**Analizar puntos claves de auditoría para optimizar el manejo de los bienes de en una PYMES.**

**5.1. Porque es importante el estudio de las existencias en una empresa**

Desde el punto de vista de la auditoria, las existencias es una partida muy importante:

2. Por su volumen económico con respecto al total de activo.
3. Por su repercusión en la cuenta de resultado, ya que el criterio de valoración afecta directamente.
4. Por su repercusión financiera en base a su importancia sobre el activo corriente.

Las existencias difieren dependiendo si la empresa es una industria o una empresa comercial.

Las empresas industriales adquieren materias primas y productos elaborados para someterlos a un proceso de elaboración y transformación en productos acabados aptos para su venta en el mercado.

En las empresas comerciales, por el contrario, no hay elaboración ni transformación de las mercancías adquiridas, ya que venden al público los productos que compraron a los proveedores sin modificación alguna.

## 5.2. Objetivos de la Auditoria

El objetivo de la Auditoria es el examen de las existencias, el inventario valorado vinculado con otras aéreas de compras, fabricación, ventas, y dirigido a comprobar que:

1. Los bienes en producción, materias primas y materiales, existen físicamente en el almacén, en depósito, en fabricación, y se encuentren en buenas condiciones de utilización.
2. Dichos bienes estén en posesión de la empresa y figuren en el inventario físico, tanto los artículos que estén dentro o fuera de la empresa.
3. El corte en las operaciones refleje que la contabilización corresponde al periodo correcto.
4. Los principios contables aplicados sean considerados uniformemente con los del ejercicio anterior.
5. Que existe establecido un buen control de cantidad y calidad, para las compras y las ventas.
6. Comprobar la existencia de sistemas adecuados de custodia, protección, prevención de daños o perdidas y coberturas para las que pueden producirse.
7. El Fichero se componga de tres partes: entrada, salidas y saldo de cada artículo, para que de la situación de cada momento sin tener que recurrir al recuento físico, se llama inventario permanente.
8. Los procedimientos establecidos son adecuados para la realización de inventarios físicos.
9. Si los movimientos de entrada y salida de existencias corresponden al ejercicio de tal forma que no se han omitido en Contabilidad

determinadas salidas de mercaderías, ni se han pagado facturas cuyas mercaderías no han entrado en almacén.

10. Si la empresa no efectuase recuento físico tiene que estructurar las existencias en grupos, según número de artículos y cuantías, prestando mayor atención a los más significativos.
11. Que los responsables de su manejo no realizan las operaciones administrativas y contables a que dan lugar. Segregación de funciones.

### **5.3. Evaluación del Control Interno**

**El objetivo es que:**

- 1- Se adquieran los bienes que se necesitan debidamente autorizados.
- 2- Que se reciban en las condiciones pedidas.
- 3- Que se almacenen en condiciones adecuadas.
- 4- Que las existencias consumidas y vendidas estén autorizadas.
- 5- Que las transacciones estén registradas correctamente.

#### **5.3.1. Aspectos fundamentales del control interno:**

- 1- Una apropiada segregación de funciones de custodia, registración, recepción, almacenaje y embarque de las existencias.
- 2- Un control de las existencias físicas mediante un adecuado registro de las entradas y salidas de mercancías, utilizando un sistema de inventario permanente y realizando inventarios físicos periódicos.
- 3- Establecimiento de normas concretas para la valoración de existencias.

- 4- Adecuada protección física de los inventarios y cerciorarse de que efectivamente hay una cobertura de seguros suficientes para todas las existencias.
- 5- Las órdenes de fabricación recogen los costes con suficiente detalle para su análisis.
- 6- Se efectúan recuentos físicos de todas las existencias al menos una vez al año, por personas distintas a los servicios de almacén, bajo un plan previsto de inventario rotativo.
- 7- Los informes periódicos señalan las existencias antiguas, estropeadas, y de lenta rotación, así como las cantidades excesivas.
- 8- Existan instrucciones escritas de los procedimientos de valoración de las existencias.

#### **5.4. Procedimiento de Auditoria.**

##### **5.4.1. Como Auditar las Existencias**

Después de conocer el resultado del Cuestionario sobre el Control y Auditoría Interna, la organización administrativa y contable de la empresa, se aconseja que el Auditor dedique una atención especial, para conseguir la tarea nada fácil de la evidencia que necesita para formar su opinión. Los problemas de conformidad de existencias física; la oscilación de precios; los costes; las valoraciones; las transformaciones y situaciones de los productos, así como su grado de utilización, entre otros, aconsejan extremar los cuidados en el momento de obtener la necesaria evidencia.

##### **5.4.2. Análisis de los procedimientos.**

El objetivo del examen es garantizar la identidad entre los valores contenidos en el balance y las existencias reales de los almacenes de la empresa, además de formar una opinión sobre la gestión de existencias.

### **5.4.3. Verificación de existencias.**

#### **5.4.3.1. Por la Empresa**

1. Relación o listado de precios actuales de los artículos existentes en los almacenes y comparación con los precios unitarios que sirvan de base a la valoración de inventario.
2. Relación o listados de existencias, indicando unidades, precios unitarios de valoración y valor total de cada grupo.
3. Cada uno de los almacenes expresan el número de partidas que componen el almacén y el número de partidas recontadas.

#### **5.4.3.2. Verificación de existencias. Por el Auditor**

#### **Verificación de existencias y formación del inventario físico.**

Debe intervenir analizando los procedimientos utilizados por la empresa para la formalización del inventario.

Deberá conocer las normas establecidas por la empresa para efectuar el recuento. Deberá ser informado por la empresa de la preparación para el desarrollo de las operaciones de inventario, así como de las instrucciones escritas.

Es importante que el Auditor conozca la fecha de realización del inventario.

El Auditor deberá cooperar con la empresa en la formulación de las instrucciones que deberán observarse en la realización del inventario. Los puntos a tener en cuenta son los siguientes:

1. Fecha más adecuada para realizar el inventario físico.
2. Designación de la persona responsable y lugares donde se efectuará el inventario.

3. Productos que se han de incluir en el inventario y otros que no se deben recoger.
4. Programación de las operaciones para reducir en lo posible los productos en curso.
5. Separación de los elementos inservibles y obsoletos.
6. El Auditor deberá visitar los almacenes y dependencias de fábrica, depósitos de combustibles, entre otros, para conocer la situación y la buena disposición que tienen para la conservación, control y manejo de las mercaderías.
7. El Auditor deberá presenciar el recuento, pasaje o medición de los elementos en existencia, tomando constancia de su efectividad y exactitud.
8. El Auditor deberá anotar los números o referencias de los últimos documentos justificantes de la recepción o entrega de productos, emitidos con anterioridad a la fecha de inventario, con el objeto de poder fijar con exactitud la separación necesaria de las dos situaciones.
9. El Auditor deberá verificar e incluir en el inventario, las existencias de mercaderías existentes en almacenes de depósitos externos.
10. Comprobar que ha habido una verdadera separación de funciones entre las personas encargadas por la empresa para realizar las operaciones de inventario.

#### **5.4.4. Verificación de la valoración de existencias y trabajos en cursos**

La verificación de los precios consignados en inventario, será diferente según se trate de valorar los productos comprados o productos en curso.

Si se hubieran detectado mercancías en almacén en mal estado, obsoletas o de movimiento lento, el auditor deberá considerar si la valoración atribuida es realista. Deberá comprobar si la empresa tiene normas establecidas para detectar estas situaciones y, en su curso, si las aplica con regularidad.

Con relación a la valoración de los productos en curso, el procedimiento es más complejo, puestos que los precios se forman internamente en la propia empresa, utilizando los elementos constitutivos del producto: materia prima, materias auxiliares, combustibles, mano de obra, gastos generales de producción.

El auditor deberá efectuar las verificaciones necesarias de los elementos comprados y la aplicación que se haya hecho de los mismos al proceso de fabricación, así como comprobará los demás elementos utilizados.

#### **5.4.5. Valoración de las existencias. Criterios de valoración.**

##### **5.4.5.1. Valoración inicial**

Las existencias se valoran por su coste, ya sea el precio de adquisición (existencias no sometidas a un proceso de transformación) o el coste de producción (existencias sometidas a transformación y servicios).

##### **5.4.5.2. El precio de adquisición incluye:**

Importe facturado por el vendedor.

(-) Cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares.

(-) Intereses incorporados al nominal de los débitos, si bien se podrían incluir cuando la deuda tenga un vencimiento no superior a un año.

(+) Impuestos indirectos no recuperables de la Hacienda Pública.

(+) Gastos adicionales hasta que se hallan ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduana, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición (inspección y conservación por cuenta del

comprador, costes internos de recepción y comprobación física anteriores a la entrada en almacén).

#### **5.4.5.3. El coste de producción será igual a:**

Consumo de materias primas y otras materias consumibles.

(+) Coste de los factores de producción directamente imputables.

(+) La parte que razonablemente corresponda de los costes indirectos, fijos o variables, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación, elaboración o producción en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en la utilización de la capacidad normal de trabajo de los médicos de producción.

(+) En las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre inmovilizado material.

#### **5.4.5.4. Métodos de asignación de valor:**

1- Si se trata de bienes no intercambiables entre sí, o bienes producidos o segregados para un proyecto específico, se utilizará el sistema de identificación de partidas, asignando a cada bien el precio o los costes que le sean específicamente imputables.

Un ejemplo práctico de este sistema lo podemos encontrar en las existencias de empresas inmobiliarias.

2- Cuando se trate de bienes intercambiables entre sí, se utilizará con carácter general el método del precio medio o coste medio.

Alternativamente, se podrá aplicar el método FIFO (primero entrada, primero salida) si la empresa lo considera más conveniente para su gestión.

Elegido uno de los anteriores métodos, de acuerdo con el principio de uniformidad, la entidad utilizará el mismo método para todas las

existencias que tengan una naturaleza y uso similares dentro de la misma. Para las existencias con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de un método diferente.

#### **5.4.5.5. Valoración posterior de las existencias**

De acuerdo con la norma de valoración con posterioridad a su reconocimiento inicial las existencias deberán valorarse por su valor neto realizable cuando sea inferior al precio de adquisición o coste de producción, debiendo reflejarse cuando esta circunstancia ocurra la oportuna corrección valorativa que serán reconocidas como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En relación al deterioro del valor de las existencias, la expresión contable de dichas pérdidas reversibles. Cuando el deterioro sea irreversible, la pérdida de valor será ajustada.

A estos efectos, el valor neto realizable es el importe que se puede obtener por la enajenación de un activo en el mercado, en el curso normal del negocio, deducido los costes estimados necesarios para llevarla a cabo.

#### **5.4.5.6. Reglas especiales**

En el caso de las materias primas no se registrará ninguna corrección valorativa en las mismas, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. En el caso de que procediera realizar una corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de valor neto realizable.

#### **5.4.5.7. Uniformidad y coordinación de las valoraciones**

De acuerdo con los criterios de valoración expuestos el Auditor deberá consignar en su informe el sistema de valoración adoptado por la empresa.

Una vez que se han terminado las operaciones de verificación del inventario físico y de su valoración, el Auditor cotejará el resultado con las cifras contabilizadas y comprobará si las diferencias han sido recogidas por la contabilidad, quedando armonizadas las cifras en el balance.

#### **5.4.6. Pruebas sobre el sistema de corte de operaciones**

Se debe verificar el corte de las operaciones de compras y expediciones utilizando la información de la fecha de inventario. Se revisará la numeración de los libros de entrada y salida. Se seleccionaran algunas facturas para comprobar si su contabilización ha sido correcta.

##### **5.4.6.1. Corte de las Operaciones**

El corte de existencias puede definirse como los procedimientos para asegurar que se han reflejado en los estados financieros del ejercicio los movimientos de entradas y salidas y todos los realizados dentro del depósito de mercaderías. Estos procedimientos consisten en:

- 1- Realizar el Corte de operaciones de compras, utilizando la información obtenida en la fecha del inventario físico.
- 2- Realizar el Corte de operaciones de expediciones, utilizando la información obtenida en la fecha del inventario físico.
- 3- Realizar las secuencias numéricas de los libros de entrada y salida para verificar la segregación de los movimientos de existencias.
- 4- Seleccionar alguna factura de compras y ventas de importancia realizadas antes y después de la fecha del inventario físico y determinar si su contabilización ha sido correcta.

#### **5.4.7. Aspectos funcionales y de seguridad en almacenes**

Resulta de mayor interés que el Auditor tenga un conocimiento exacto de la buena disposición y funcionamiento de los productos en existencias, y de las medidas de seguridad tomadas por la empresa. Para ello, aparte

de su valoración del sistema de control interno, deberá efectuar las verificaciones necesarias para obtener la evidencia acerca del cumplimiento de normas.

#### **A) Entrada y recepción de productos.**

Deberá ser canalizada, sobre todo en grandes empresas, a través de un departamento específico de recepción, encargándose de una serie de funciones como algunas de ellas dependiendo del tipo de negocio:

1. Comprobar la cantidad de unidades físicas recibidas;
2. Comprobar la calidad de unidades físicas recibidas;
3. Verificar la cantidad de obra realizada por contrato y su calidad;
4. Ordenar la entrada de los productos en almacén o en otras.

#### **B) Almacenaje.**

En la entrada del almacén deberá haber una persona encargada o tantas como almacenes existan. Serán los responsables del mantenimiento, en buen estado, de los productos. Deberán hacerse las comprobaciones necesarias para hacerse cargo de lo que reciben para conservación y custodia.

#### **C) Salida de Productos para su venta o aplicación.**

Supone la salida de mercaderías, bienes para la venta directa o para aplicar al proceso de producción.

#### **D) Productos en curso.**

De las materias primas, materias auxiliares, combustibles y otros elementos que entren el proceso de fabricación deberá hacerse cargo la persona responsabilizada por la empresa, para seguir la trayectoria de estos elementos, desde el momento de su entrada en fábrica hasta su terminación en forma de productos acabado.

### **E) Expedición.**

Recibido del departamento de Venta el pedido correspondiente, se entregará copia de expedición al almacén, otra quedará en poder del propio departamento de expedición y una tercera se unirá como nota de entrega de los productos vendidos para el cliente. El Auditor deberá verificar todo este proceso de entrada, almacenaje, salidas y expedición de mercaderías.

### **F) Conservación y seguridad de los productos.**

Es muy importante velar para que se mantenga en buen estado de conservación las existencias. Para ello, habrán de tomarse por la empresa todas las medidas necesarias para situar a los productos en las mejores condiciones. El Auditor deberá asegurarse de que reúnan las condiciones.

### **5.4.8. Aspectos relevantes a verificar en la memoria anual de la empresa.**

El Auditor tiene que verificar la información que aparecen en la memoria de la empresa sobre todo una serie de cuestiones que a continuación se detallan:

- 1- Normas de valoración: Indicará los criterios seguidos sobre valoración y correcciones valorativas.
- 2- En cuanto a la valoración: dar una explicación del precio de adquisición y del coste de productos elaborados por la empresa.
- 3- En cuanto a correcciones valorativas: desglose del importe total por cuentas de los deterioros por depreciaciones de existencias.
- 4- Otra información: señalará los compromisos adquiridos de compras o ventas; limitaciones a la disponibilidad de las existencias motivadas por garantías, fianzas, entre otros.

#### **5.4.9. Consideraciones para el Informe**

1- El Auditor, al emitir su opinión sobre las cuentas anuales, deberá evaluar, en función de los procedimientos efectuados, si la valoración de las existencias es la adecuada y si las bases o criterios de valoración han sido uniformes.

2- El Auditor puede detectar durante su trabajo diversas incidencias o errores que pueden tener efecto sobre su informe como son:

a. Valoración que no está de acuerdo a principios y normas contables o con errores.

b. Falta de uniformidad.

c. Correcciones de valor no justificadas.

d. Presentación inadecuada.

3- Estas incidencias se trasladaran al informe dependiendo de su significación de acuerdo a lo establecido en las Normas sobre Importancia Relativa, mediante salvedades, pudiendo incluso conducir a una opinión desfavorable o si existieran limitaciones al alcance o incertidumbres muy significativas a una denegación de opinión.

4- En algunos casos puede que no exista en la empresa un sistema de costes o que aun existiendo dicho sistema, no sea adecuado o no ofrezca la debida fiabilidad para valorar las existencias. Dependiendo de la importancia de esta limitación al alcance, el Auditor deberá emitir una opinión con salvedades o denegar la opinión, según el caso.

#### **5.4.10. Puntos Importantes**

Las principales incidencias de las que puede encontrarse el auditor en su análisis de balance de situación son:

1- Que no sea posible la verificación de la realidad física de las existencias a través del recuento físico.

- 2- Inexistencias de un adecuado sistema de costes que permita valorar los stocks de manera fiable.
- 3- La valoración de las existencias no es conforme a los principios y normas contables o contiene errores significativos.
- 4- Falta de uniformidad en el tratamiento contable de estos activos.
- 5- Presencia de deterioros de valor no registrados contablemente.
- 6- Presentación inadecuada de la información financiera referente a este tipo de activos.

Deberá de ser el auditor, de acuerdo a su criterio profesional y a la importancia relativa que tengan dichas incidencias sobre las cuentas anuales de la entidad auditada, el que establezca el tratamiento de las mismas en su informe de Auditoría.

#### **5.4.11. Modelo de documentaciones para control de inventario**

A continuación se presentan algunas hojas de trabajo utilizadas en proceso de auditoría en el Paraguay.

**Tabla 21, Modelo Programa de Auditoria. Corte de Ejercicio.**

<b>Nombre Empresa Auditora</b>		<b>PT.:</b>						
<b>PROGRAMA DE AUDITORIA</b>								
<b>CLIENTE:</b> .....								
<b>EJERCICIO:</b> .....								
<b>CORTE DE EJERCICIO</b>								
N°	PROCEDIMIENTOS	OBJETIVOS						
		A	E	I	V	Ex.	E	P
1	Inventarios y Arqueos							
2	Corte documental							
3	Control de Correlatividad de comprobantes							
4	Importaciones en Curso							
5	.....							
6	.....							

<b><u>REFERENCIA</u></b>	
Aplicación	A
Existencia	E
Integridad	I
Valuación	V
Exposición	Ex.
Exactitud	E
Pertenencia	P
Aplicable	Ap
No Aplicable	N/A

<b>Hecho por :</b>	<b>Fecha:</b>
<b>Revisado por :</b>	<b>Fecha:</b>
<b>Aprobado por :</b>	<b>Fecha:</b>

La tabla 21 muestra un modelo de Programa de Auditoria utilizado en el Paraguay indicando los procedimientos para algunas actividades tales como: Inventarios de mercaderías, arqueo de caja, corte documental y otras actividades a realizar.





**Tabla 24, Programa de Auditoria Corte de Ejercicio.**

<b>Nombre Empresa Auditora</b> <span style="float: right;">PT.:</span> <b>PROGRAMA DE AUDITORIA</b> <b>CLIENTE:</b> ..... <b>EJERCICIO:</b> ..... <b>CORTE DE EJERCICIO</b>		REF.PT.	FECHA
<b>1</b>	<b>Inventarios y Arqueos:</b> <b>1.1.</b> De Mercaderías a) Depósito l b) Vencidas c) Averiadadas d) De terceros <b>1.2.</b> Res a Depositar a) Cheques Diferidos de Terceros b) Recaudaciones a Depositar - Cheques - Efectivo c) Cheques rechazados d) Cheques No entregados <b>1.3.</b> De Activo Fijo <b>1.4.</b> De las Cajas Chicas <b>1.5.</b> Certificados y Bonos <b>1.6.</b> Acciones en Terceras Compañías		
<b>2</b>	<b>Corte documental:</b> <b>2,1</b> Facturas <b>2,2</b> Notas de CR / DB <b>2,3</b> Recibos <b>2,4</b> Orden de Pago <b>2,5</b> Ordenes de Pedido <b>2,6</b> Notas de recepción y envío		
<b>3</b>	<b>Control de Correlatividad de comprobantes:</b> <b>3,1</b> Facturas <b>3,2</b> Notas de CR / DB <b>3,3</b> Recibos <b>3,4</b> Orden de Pago <b>3,5</b> Ordenes de Pedido <b>3,6</b> Notas de recepción y envío		
<b>4</b>	<b>Corte de las importaciones en Curso:</b> <b>4,1</b> Importaciones abiertas a la fecha de corte		

A continuación en la tabla 24 se detalla un resumen de todo lo encontrado en la práctica de la Auditoria. Practicas de Inventario y Arqueos, Corte Documental, Control de correlatividad de comprobantes, corte de las importaciones en curso. Puntos a tener en cuenta en el momento de confeccionar el informe.



**Tabla 26,** Control corte documentario. Nota de Crédito y Nota de Debito.

Nombre Empresa Auditora

CLIENTE: \_\_\_\_\_

FECHA: 

/	/	
---	---	--

 CORTE DOCUMENTARIO AL.....

**CORTE DE NOTAS DE CRÉDITO**

ULTIMO N° EMITIDO	BENEFICIARIO	MONTO	FECHA	PRIMERO EN BLANCO

Otros en blanco desde el N°: \_\_\_\_\_ Hasta el N°: .....

**CORTE DE NOTAS DE DÉBITO**

ULTIMO N° EMITIDO	BENEFICIARIO	MONTO	FECHA	PRIMERO EN BLANCO

Otros en blanco desde el N°: \_\_\_\_\_ Hasta el N°: .....

Observaciones: \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
**Responsable del Sector**  
 Nombre:.....

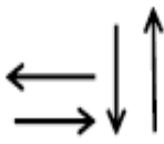
\_\_\_\_\_  
**Auditor**  
 Nombre:.....

Tabla 26 corte documental de notas de crédito y debito. Tanto las notas de crédito representan ingresos de mercaderías, las de debito salidas, razón por la cual es importante tener un cotejo de las mismas para que eso no genere faltantes u sobrantes en el inventario

## 5.5. Diagrama de Flujo de Funciones

El diagrama de flujo o diagrama de actividades es la representación gráfica del algoritmo o proceso. Se utiliza en disciplinas como programación, economía, procesos industriales y psicología cognitiva. (Scorza, G 2015).

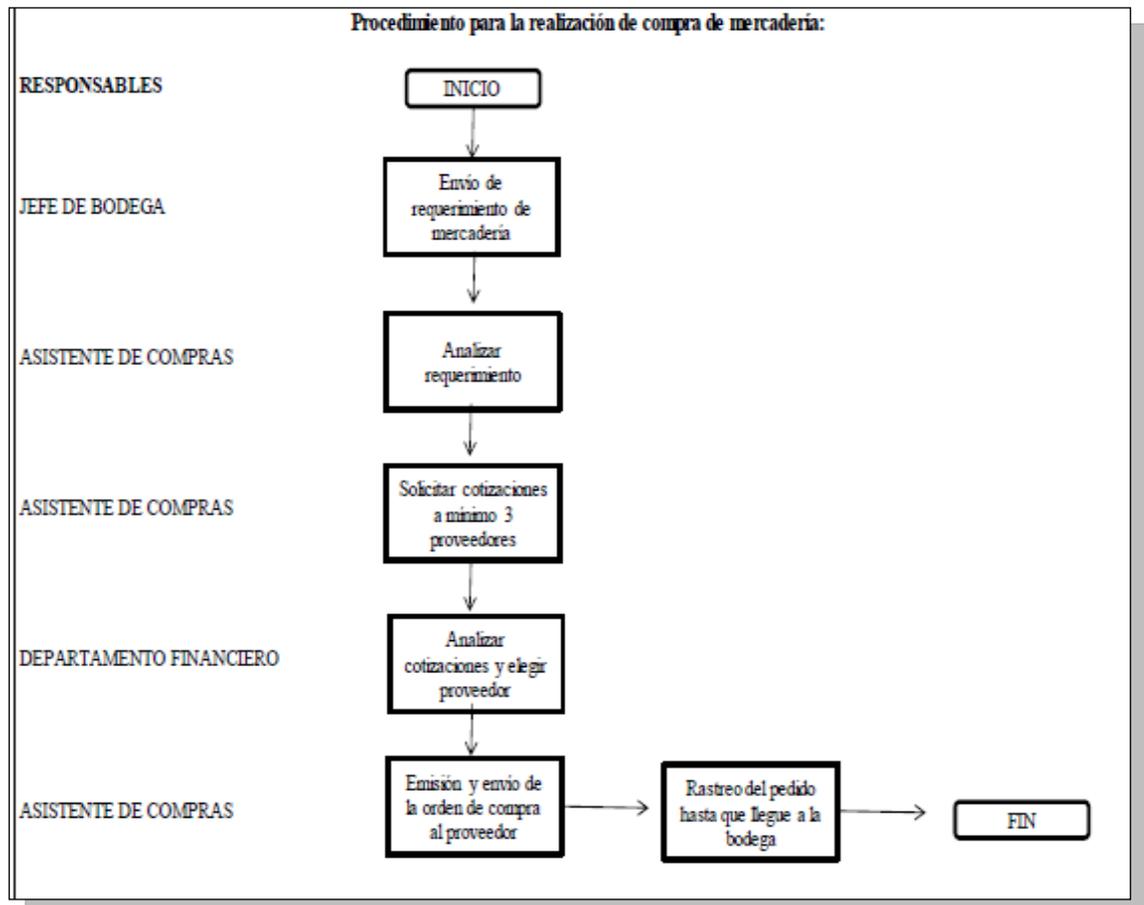
### 5.5.1. Simbología para diagrama de flujos

SÍMBOLOS	NOMBRE	DESCRIPCIÓN
	INICIO/FIN	COMIENZO Y FIN DEL PROCESO
	PROCESO / OPERACIÓN	TAREA O ACTIVIDAD LLEVADA A CABO DURANTE EL PROCESO
	LÍNEAS DE FLUJO	MUESTRAN LA DIRECCIÓN Y SENTIDO DEL FLUJO DEL PROCESO, CONECTANDO LOS SÍMBOLOS
	DECISIÓN	INDICAMOS PUNTOS EN DONDE SE TOMAN DECISIONES ( SI/NO )

**Figura 6,** Simbología diagrama de Flujo

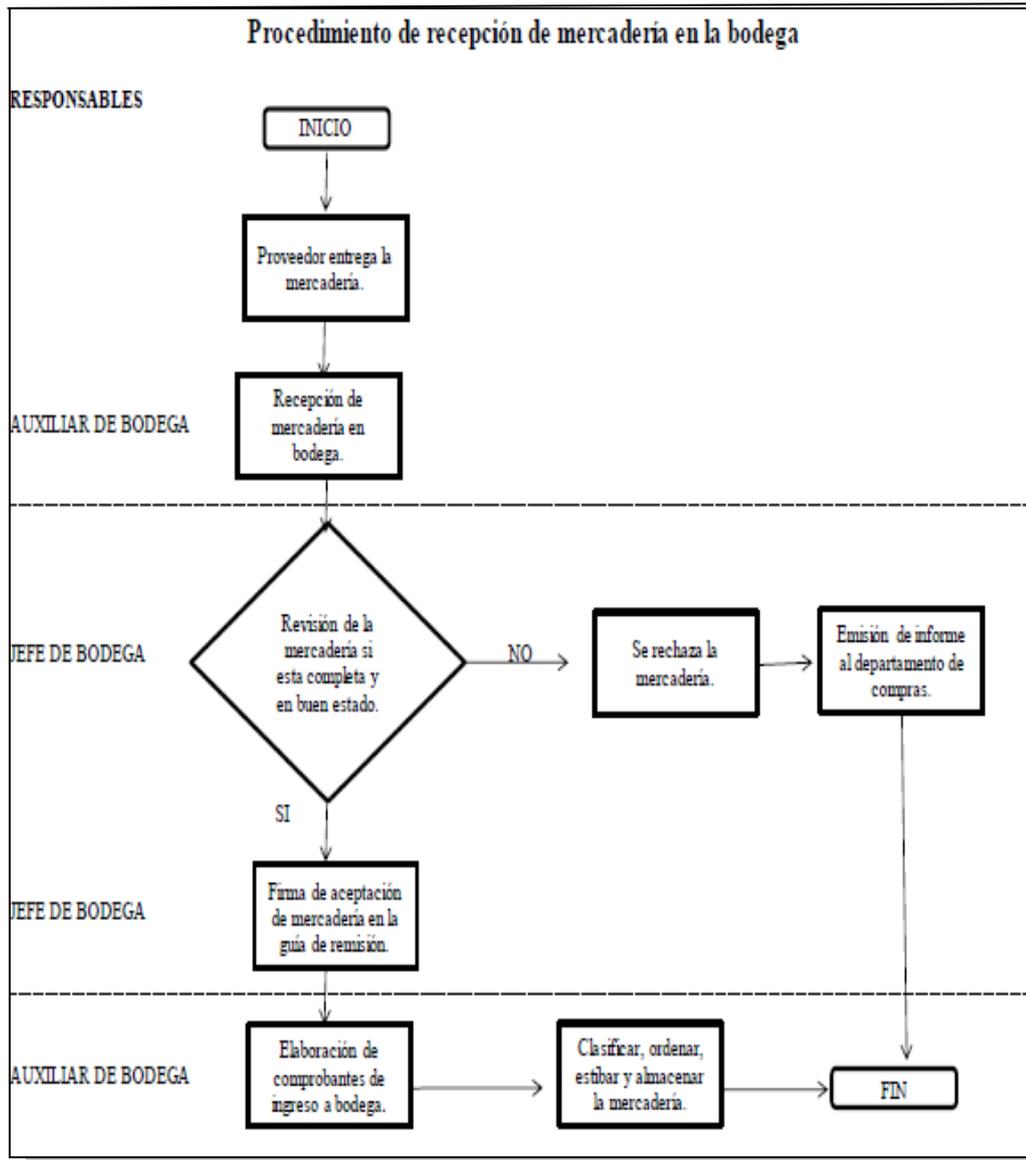
En la Figura 6 se muestra los símbolos a ser utilizados en los diagramas de flujos que se presentaran a continuación.

## 5.5.2. Diagrama del Proceso en el Área de Inventario



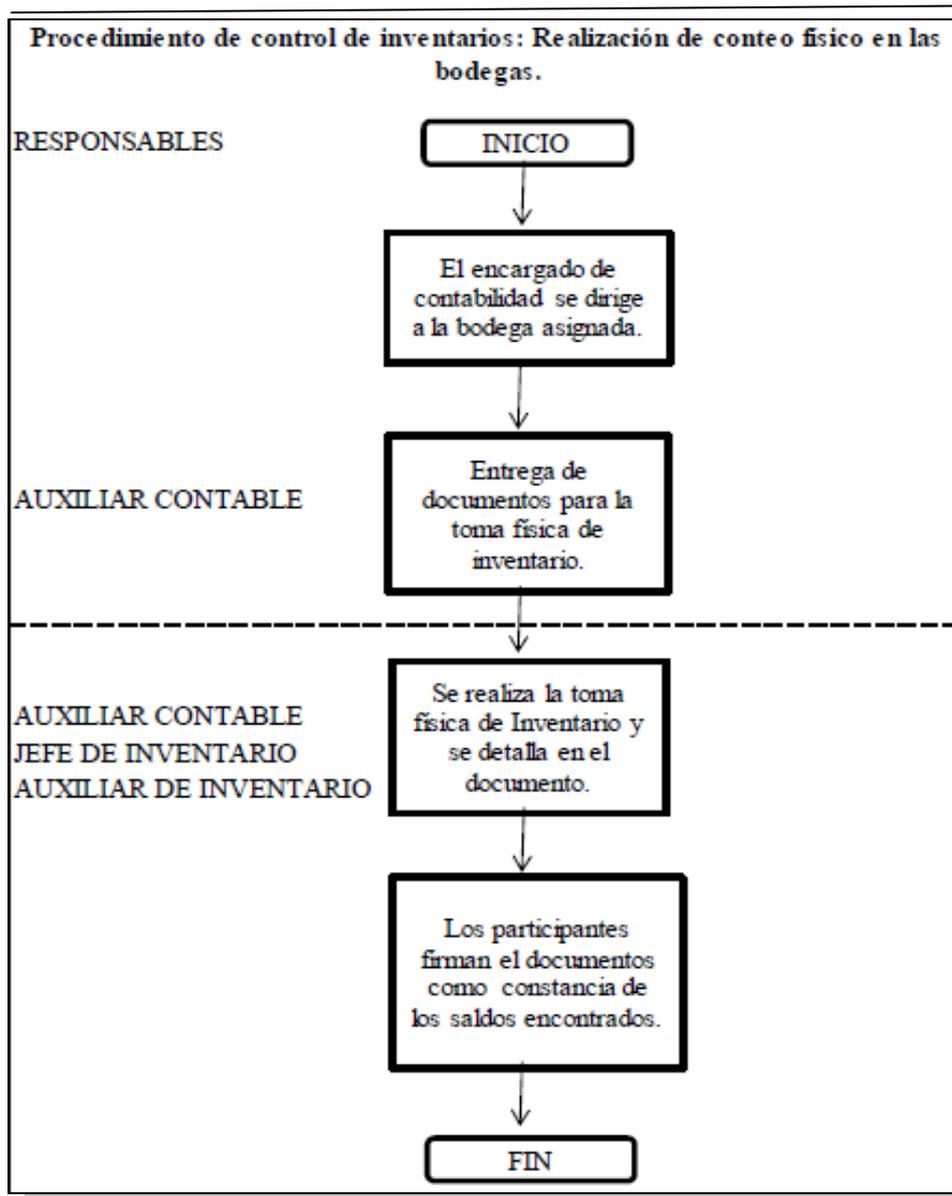
**Figura 7,** Diagrama de proceso área de inventario.

La figura 7 define el diagrama de proceso en el área de inventario. Los responsables de cada área son: Jefe de Bodega, Asistente de Compras, Jefe Financiero. El jefe de bodega envía la solicitud de requerimientos para la compras. El asistente de compras recepciona la solicitud analizando el pedido y confecciona la solicitud de pedido a los proveedores, mínimo 3 cotizaciones. El Departamento de Finanzas analiza las cotizaciones y elige la más conveniente, comunica al área de compras cual fue la elegida. El asistente de compras envía la orden de compra al proveedor luego procede al rastreo del pedido hasta que llegue al depósito.



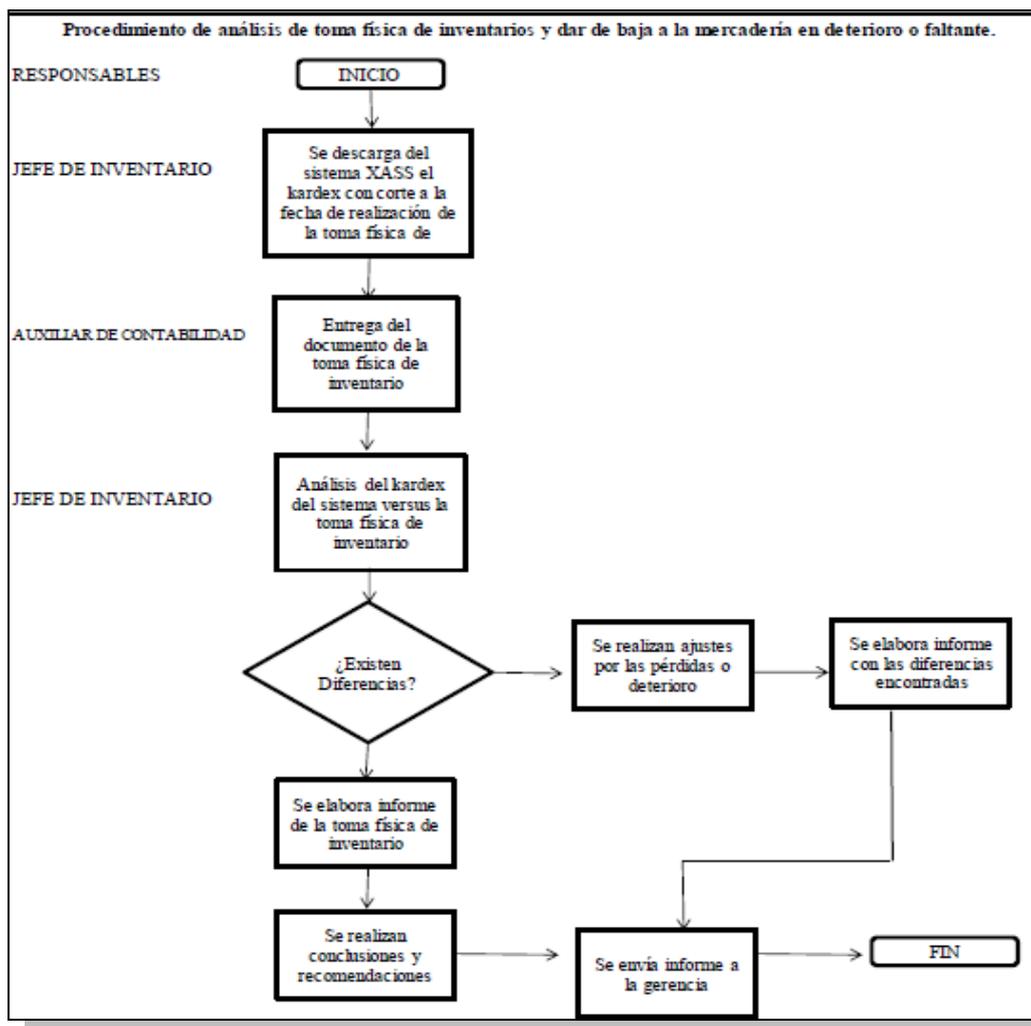
**Figura 8,** Diagrama de proceso recepción de mercaderías.

En la figura 8 se grafica el proceso de recepción de mercaderías en la bodega. Se puntualizan los responsables Auxiliar Bodega, Jefe Bodega. El Auxiliar de la bodega recepciona la mercadería recibida del proveedor, cotejando la solicitud con la nota de remisión. El jefe de bodega verifica si la mercadería se encuentra en buen estado y si esta completa. Si esta completa firma la aceptación en la guía de recepción. El Auxiliar de Bodega elabora los comprobantes de ingresos, clasifica, ordena, almacena la mercadería. Si no está completa se reclama la mercadería, se remite el informe al departamento de compras.



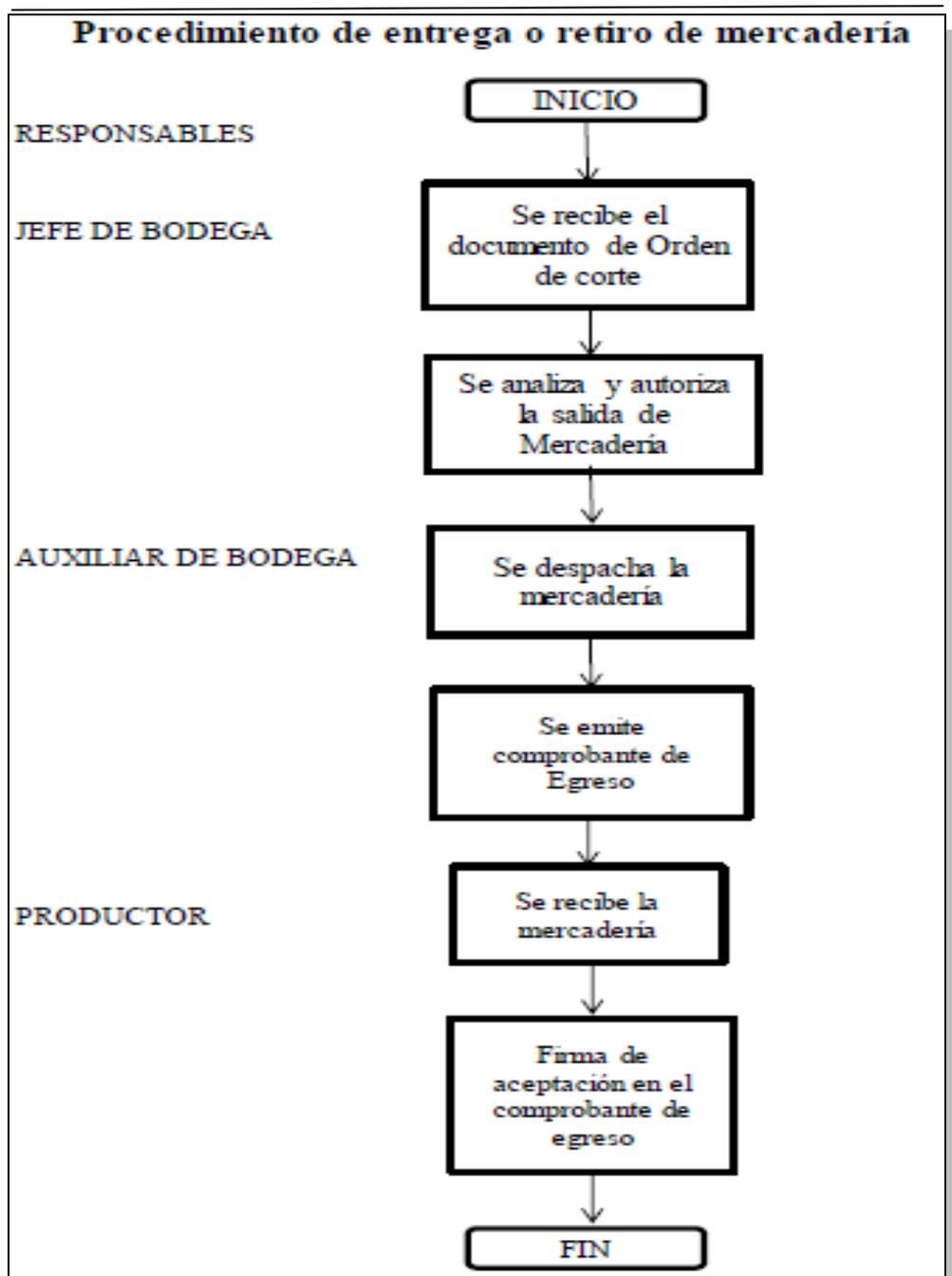
**Figura 9,** Diagrama de proceso conteo físico del inventario.

En la Figura 9 se ve el procedimiento de control de inventario, la realización de conteo físico en la bodega. Los responsables del proceso son: Auxiliar Contable, Jefe de Inventario y el Auxiliar de Deposito. El Auxiliar Contable se encarga de la emisión del listado del inventario según el sistema, se procede con el conteo físico artículo por artículo. Los participantes dejan constancia del trabajo realizado para luego según lo encontrado se registran los asientos contables correspondientes. En caso de diferencias Inventarios físico Vs. Inventario sistema se procede al análisis de los mismos.



**Figura 10,** Diagrama de proceso conteo físico del inventario y baja de inventario.

Figura 10 Procedimiento de análisis de toma de inventario y dar de baja a la mercadería en deterioro o faltante. Se designan los responsables: Jefe de inventario y Auxiliar Contable. El Jefe de Inventario descarga del sistema el listado de mercaderías indicando cantidad corte a la fecha de la realización de la toma física. El Auxiliar contable recibe dicho listado para proceder a la verificación física. El jefe de Inventario analiza las diferencias. Inventario Físico Vs. Inventario Sistema. Si existen diferencias se realizan ajustes por las perdidas o deterioros, se elabora informe con las diferencias encontradas, se envían informe a la gerencia. Si no existe diferencias, se realiza el informe de la toma física de inventario, se realizan conclusiones y recomendaciones, se envía informe a la gerencia.



**Figura 11,** Diagrama de proceso entrega y retiro de mercaderías.

En la Figura 11 se detalla el procedimiento de entrega o retiro de mercaderías. Se designan los responsables: Jefe de Bodega, Auxiliar de Bodega, Productor. El Jefe de Bodega recibe el documento de Orden de Corte, se analiza y autoriza la salida de la Mercadería, el Auxiliar de Bodega, despacha, se emite el comprobante de egreso, luego el Productor recibe la mercadería, firma de aceptación.

## 5.6. Síntesis

---

Resumiendo el contenido del Análisis de los puntos clave de Auditoría para optimizar el manejo de los bienes en una PYMES. Se puede resaltar que desde el punto de vista de la Auditoría, las existencias representan una parte muy importante para el patrimonio de la empresa, por su volumen económico con respecto al total del activo, por su repercusión en la cuenta de resultado, por su consecuencia financiero en base a su importancia sobre el activo corriente, en el análisis de rotación de activo y otros ratios financieros muy importantes en el momento de analizar la capacidad operativa de la empresa. El Capital de Trabajo.

Se analizaron los procedimientos para la toma de inventarios, lo que se debe tener en cuenta en el Control Interno antes de empezar una verificación, quienes son los responsables del área, observar el ordenamiento de las mercaderías, solicitar listado al área contable y cotejar con lo encontrado.

También verificación de las documentaciones que maneja la empresa, como ser, nota de pedido, nota de remisión, facturas contado crédito, nota de debito, nota de crédito, todas las documentaciones que suman o restan el saldo de la mercadería inventariada.

Para un mejor entendimiento de los procedimientos mencionados he presentado diagrama de flujos graficando los pasos a seguir y señalando los responsables para cada área.

Finalizando el análisis concluyo que toda empresa para seguridad y tranquilidad debe contar con un sistema de control de inventario, designar los responsables para dicha labor que sean independientes al área, de esta forma se asegura la transparencia de la información.

#### IV. CONCLUSIONES

---

En relación al objetivo principal propuesto y luego del análisis del marco teórico de las Normas de Información Financiera para PYMES, las Normas Internacionales de Contabilidad NIC 2 y las legislaciones en ambos países Argentina y Paraguay con respecto al rubro inventario. Se expresa que en ambas Normas se han podido identificar los componentes del rubro inventario, forma de determinación de los costos, sistema de valuación de inventario FIFO y Promedio Ponderado, también se pudo demostrar la variación que genera la aplicación de un sistema u otro y como afecta al resultado final, al patrimonio de la empresa y en los Índices corrientes.

A continuación se detallan los puntos más destacados del análisis:

- ❖ En lo que respecta a las **NIIF para PYMES** sección 13 los inventarios se deben medir por el menor entre el costo o el valor neto realizable (VNR). Los sistemas de valuación de inventario a utilizar podrían ser el FIFO o el Promedio Ponderado.
- ❖ En **Argentina las RT 41, 42 para PYMES** especifica el criterio de medición el cual es el Valor Neto de Realización V.N.R, La medición podrá ser inicial en el momento de la incorporación al patrimonio, costo de adquisición, costo de producción o construcción, valor corriente, costo de reposición. El Costo de Venta de los bienes de cambio se determinaran por sistema contable fidedigno, se puede adoptar el CPP o el FIFO.
- ❖ En el **Paraguay la Ley 125** y los decretos reglamentarios mencionan con respecto a la valuación de inventarios se computarán al valor de costo de producción, o al costo de la adquisición o al costo en plaza al día de cierre del ejercicio a opción del contribuyente. Los sistemas de costeo a utilizar podrían ser CPP o FIFO.

- ❖ En Argentina se aplica la **NIIF para PYMES** mientras que en el Paraguay se encuentra en análisis para su aplicación.
- ❖ Como agregado al análisis se percibió que la RT 43 establece Aplicación obligatoria de las NIIF en las entidades bajo el control de la Comisión Nacional de Valores y Aplicación opcional de las NIIF o de la NIIF para las PYMES para el resto de las sociedades, en cambio en Paraguay para la presentación de Estados Financieros se Aplican Leyes Nacionales promulgadas por el Ministerio de Hacienda Sub Secretaria de Estado de Tribulación, solo algunas empresas que cotizan en bolsas adoptaron como modelo la NIIF completa pero no son obligatoria.
- ❖ En la Argentina se puedo observar que las empresas que cotizan en bolsa aplican NIIF completas. La ventaja de aplicar NIIF en los estados contables y presentación de los mismos es la generación de confianza para el inversionista, transparencia de la información. En comparación, en el Paraguay no se aplica NIIF solo se utilizan las normativas nacionales. La no utilización de los estándares internacionales genera como desventaja incertidumbres a los inversionistas en el momento de decidir invertir en una sociedad.
- ❖ La falta de una legislación uniforme como las Normas de Información Financiera para PYMES posibilita la evasión fiscal y las malversaciones de fondos. Actualmente, Argentina adoptó el modelo de las NIIF completas y para PYMES, no así el Paraguay que todavía se encuentra en análisis para su aplicación.
- ❖ En lo que respecta a la Auditoria del Rubro Inventario, se pudo observar que Argentina cuenta con la Resolución Técnica la 37. Engloba todo lo referente a la Auditoria y el Informe del

Auditor. La Auditoria no es de carácter obligatorio, está permitida pero no hay una disposición que determine qué tipo de sociedades están exigidas a contar con Auditoria. Más bien se la utiliza para respaldar los estados contables o para la credibilidad bancaria en el momento de solicitar crédito. Las empresas que cotizan en bolsa si están obligadas a contar con Auditoría Externa. Por otra parte en el Paraguay si bien la Auditoria es de carácter obligatoria para una categoría de empresa con una facturación igual o mayor a Guaraníes seis mil millones Gs. 6.000.000.000.- Esta disposición se aplica a partir del año 2008. En el 2016 se dictaminaron nuevas resoluciones que aclaran y complementan el trabajo de Auditor. También nuevas exigencias para obtener la habilitación profesional de Auditoria.

- ❖ Aún con todas estas nuevas disposiciones Paraguay carece de estructura normativa, se espera que en los próximos años el país cuente con la obligatoriedad de la aplicación de las NIIF completas y para PYMES así como en Argentina.
- ❖ Ultimando el trabajo y percibiendo la importancia de cumplir con los Estándares Internacionales llego a la conclusión de que un país que no se encuentra igual o parecido en sus normativas con las normativas generales internacionales genera desconfianza al momento de realizar una inversión de capital. Es por eso que cada vez más se insta a los países de Sudamérica adoptar los criterios internacionales para salvaguardar el patrimonio de una empresa.

**Concluyendo** con el análisis se puede resaltar que un mal manejo contable y físico de las existencias generan graves problemas al patrimonio de la empresa.

- Tanto a nivel de resultado en los ratios de liquidez.
- Y bienes faltantes físicamente inventariados.

## V. BIBLIOGRAFIA

---

Asociación Internacional de Contabilidad. (2009). NIIF para PYMES. En Latinoamérica. [en línea] Disponible en: <http://www.fidelitasvirtual.org/moodle/file.php/1/Presentaciones/NIIFPYM ESENLATINOAMERIFIDELITAS.pdf>. [02/11/2016].

Cano Morales, A. M.; (2010). EXPERIENCIAS DE ALGUNOS PAÍSES LATINOAMERICANOS EN TORNO A LA ESTANDARIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL. Entramado, Enero-Junio, 40-55. [en línea] Disponible en: <http://www.redalyc.org/pdf/2654/265419646004.pdf>. [02/11/2016].

Decreto N° 1.030 Reglamentación de la Ley 125/91 y sus modificaciones. Regímenes Tributarios (2013, 27 Diciembre). [en línea]. Paraguay: Presidencia de la Republica del Paraguay Ministerio de Hacienda. Disponible en: <http://www.pstbn.com.py/wp-content/upl>

Decreto N° 11.453 Reglamentación de la Ley N° 4.457/2012 para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (2013, 23 Julio). [en línea]. Paraguay: Presidencia de la Republica del Paraguay Ministerio de Industria y Comercio. Disponible en: <http://mipymes.mic.go>

Fundación IFRS. (2013). Aplicación de la NIIF alrededor del Mundo. Perfil Territorial Paraguay. [en línea] Disponible en: <http://glenif.org/es/images/stories/pdf/paraguayesp.pdf>. [02/11/2016].

Fundación IFRS. (2014). Aplicación de la NIIF alrededor del Mundo. Perfil Territorial Argentina. [en línea] Disponible en: <http://glenif.org/es/images/stories/pdf/argentinaesp.pdf>. [02/11/2016].

Garcia, N. , Werbin, E. , Quadro, M. (2016) Fundamentos de Contabilidad I ( 4ª. ed.). Córdoba: ISBN

Instituto Superior de Formación Tributaria y Empresarial. (2016) Seminario Internacional NIIF para PYMES Paraguay. [en línea] Disponible en: [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:FdINWxiDWX4J:webserver.ruoti.com.py/edu\\_tributaria/boletin/49](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:FdINWxiDWX4J:webserver.ruoti.com.py/edu_tributaria/boletin/49)

Laya, A. (2011) Los principios y postulados básicos de la contabilidad: Una perspectiva histórica-conceptual desde la doctrina contable Actualidad Contable Faces. [02/11/2016].

Ley N° 125. Nuevo Régimen Tributario. (1991). [en línea]. Paraguay: Poder Legislativo. Disponible en: <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/P%20-%20Ley%20N%C2%BA%20125%252F91%20-%20Libro%20I.pdf>. [02/11/2016].

Ley N° 2.421 Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal (2004). [en línea]. Paraguay: Poder Legislativo. Disponible en: <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/F%20-%20Ley%20N%C2%B0%202.421%252F04.pdf>. [02/11/2016].

Ley N° 4.457 Para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (2012, 16 Mayo). [en línea]. Paraguay: Poder Legislativo. Disponible en: [http://mipymes.mic.gov.py/application/files/1214/5521/2798/Ley\\_4457\\_de\\_las\\_Micro\\_Pequeñas\\_y\\_Medianas\\_Empresas.pdf](http://mipymes.mic.gov.py/application/files/1214/5521/2798/Ley_4457_de_las_Micro_Pequeñas_y_Medianas_Empresas.pdf). [02/11/2016].

Marín, S. ; Martínez, F. J. ; García Pérez L. D. (2006). La contabilidad de costos y rentabilidad en la Pyme. Contaduría y Administración. [02/11/2016].

MORA, C (2016) Normas Argentinas de Auditoría y Normas Internacionales de Auditoría. [en línea] Disponible en: <http://aulavirtual.graduados.eco.unc.edu.ar/course/view.php?id=468>. [02/11/2016].

NicNiif.org. (2009). El primer portal en español de las Normas Internacionales de Información Financiera. Acerca de las NIIF para PYMES. [en línea] Disponible en: <http://www.nicniif.org/home/acerca-de-niif-para-pymes/acerca-de-las-niif-para-pymes.html>. [02/11/2016].

Norma Internacional de Contabilidad 02 Existencias (2005, 01 Enero). [en línea] United Kingdom: IASB. Disponible en: <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/nic02.pdf>. [02/11/2016].

Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (2009, Julio). [en línea] United Kingdom: IASB. Disponible en: [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_public/con\\_nor\\_co/vigentes/niif/NIIF\\_PYMES.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF_PYMES.pdf). [02/11/2016].

Medianas Entidades. Modificaciones. (2015). [en línea] United Kingdom: IASB. Disponible en: [http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Comprehensive-review-IFRS-for-SMEs/Documents/2015\\_Amendments-to-IFRS-for-SMEs\\_Spanish\\_Standard.pdf](http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Comprehensive-review-IFRS-for-SMEs/Documents/2015_Amendments-to-IFRS-for-SMEs_Spanish_Standard.pdf). [02/11/2016].

PERASSI, L (2015) Auditoría en Empresas. [en línea] Disponible en: <http://aulavirtual.graduados.eco.unc.edu.ar/course/view.php?id=468>. [02/11/2016].

PEREYRA, J (2016) Procedimientos de Auditoría por rubros. Inventarios. [en línea] Disponible en: <http://aulavirtual.graduados.eco.unc.edu.ar/course/view.php?id=468>. [02/11/2016].

Resolución Técnica N° 8. Norma general de exposición contable (1987, 11 Diciembre). [en línea]. Argentina: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Disponible en: [file:///C:/Users/Usuario/Downloads/RESOLUCI%C3%93N\\_T%C3%89CNICA\\_N%C2%BA\\_8%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Usuario/Downloads/RESOLUCI%C3%93N_T%C3%89CNICA_N%C2%BA_8%20(1).pdf). [02/11/2016].

Resolución Técnica N° 9. Norma particulares de exposición contable para entes comerciales industriales y de servicios. (1987, 11 Diciembre). [en línea]. Argentina: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Disponible en: file:///C:/Users/Usuario/Downloads/RESOLUCI%C3%93N\_T%C3%89CNICA\_N%C2%BA\_9%20(1).pdf. [02/11/2016].

Resolución Técnica N° 16. Marco conceptual de las Normas Contables Argentinas. (2000, 5 Febrero). [en línea]. Argentina: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Disponible en: file:///C:/Users/Usuario/Downloads/RESOLUCI%C3%93N\_T%C3%89CNICA\_N%C2%BA\_16.pdf. [02/11/2016].

Resolución Técnica N° 17. Norma Contables Profesionales: Desarrollo de cuestiones generales. (2000, 8 Diciembre). [en línea]. Argentina: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Disponible en: file:///C:/Users/Usuario/Downloads/RESOLUCI%C3%93N\_T%C3%89CNICA\_N%C2%BA\_17.pdf. [02/11/2016].

Resolución Técnica N° 37. Norma de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados. (2013, 22 Marzo). [en línea]. Argentina: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Disponible en: file:///C:/Users/Usuario/Downloads/RESOLUCI%C3%93N\_T%C3%89CNICA\_N%C2%BA\_37.pdf. [02/11/2016].

Resolución Técnica N° 38. Modificaciones Resoluciones Técnicas N° 26 NIIF para Pymes. (2013, 21 Junio). [en línea]. Argentina: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Disponible en: file:///C:/Users/Usuario/Downloads/RESOLUCI%C3%93N\_T%C3%89CNICA\_N%C2%BA\_38.pdf. [02/11/2016].

Resolución Técnica N° 39. Modificaciones de las Resoluciones Técnicas N° 6 y 17. Expresión en Moneda Homogénea. (2013, 04 Octubre). [en línea]. Argentina: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Disponible en: file:///C:/Users/Usuario/Downloads/RESOLUCI%C3%93N\_T%C3%89CNICA\_N%C2%BA\_39.pdf. [02/11/2016].

Resolución Técnica N° 41. Normas Contables Profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: Aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños. . (2015, 27 Marzo). [en línea]. Argentina: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Disponible en: file:///C:/Users/Usuario/Downloads/RESOLUCI%C3%93N\_T%C3%89CNICA\_N%C2%BA\_41.pdf. [02/11/2016].

Resolución Técnica N° 42. Normas Contables Profesionales. Modificación de la RT 41 para incorporar aspectos de reconocimiento y medición para entes medianos. (2015, 04 Diciembre). [en línea]. Argentina: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Disponible en: [file:///C:/Users/Usuario/Downloads/RESOLUCI%C3%93N\\_T%C3%89CNICA\\_N%C2%BA\\_42.pdf](file:///C:/Users/Usuario/Downloads/RESOLUCI%C3%93N_T%C3%89CNICA_N%C2%BA_42.pdf). [02/11/2016].

Resolución Técnica N° 43. Modificación de la RT 26 NIIF para PYMES (2016, 01 Abril). [en línea]. Argentina: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Disponible en: [file:///C:/Users/Usuario/Downloads/RESOLUCI%C3%93N\\_T%C3%89CNICA\\_N%C2%BA\\_43.pdf](file:///C:/Users/Usuario/Downloads/RESOLUCI%C3%93N_T%C3%89CNICA_N%C2%BA_43.pdf). [02/11/2016].

ROBLES, A (2015) Inventario Costos de bienes vendidos. [en línea] Disponible en: <http://aulavirtual.graduados.eco.unc.edu.ar/course/view.php?id=468>. [02/11/2016].

SCORZA, G. (2015) a. Funcionamiento de la Auditoría Interna. [en línea] Disponible en: <http://aulavirtual.graduados.eco.unc.edu.ar/course/view.php?id=468>. [02/11/2016].

SCORZA, G (2015) b. Normas Internacionales para el ejercicio profesional de la Auditoría Interna. [en línea] Disponible en: <http://aulavirtual.graduados.eco.unc.edu.ar/course/view.php?id=468>. [02/11/2016].

SCORZA, G (2015) c. Control Interno y Gestión. [en línea] Disponible en: <http://aulavirtual.graduados.eco.unc.edu.ar/course/view.php?id=468>. [02/11/2016].

SCORZA, G (2015) d. Plan Anual. [en línea] Disponible en: <http://aulavirtual.graduados.eco.unc.edu.ar/course/view.php?id=468>. [02/11/2016].

SeSInformatica (2012). NIIF para PYMES. NIIF para las PYMES en Paraguay, lo que debemos conocer. [en línea] Disponible en: <https://www.ses.com.py/blog/2012/niif-para-las-pymes-en-paraguay/>. [02/11/2016].