

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**EFFECTOS FINANCIEROS POR EL CAMBIO EN EL MÉTODO DE VALUACIÓN
DEL INVENTARIO EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA DISTRIBUCIÓN
DE FORMULARIOS PREIMPRESOS**

TESIS

**PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

POR

CLARA LUZ RODAS TOT

**PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE
CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA
EN EL GRADO ACADÉMICO DE**

LICENCIADA

Guatemala, Noviembre de 2012

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
ECONÓMICAS**

Decano:	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero:	Lic. M.Sc. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal Segundo:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Tercero:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal Cuarto:	P.C. Oliver Augusto Carrera Leal
Vocal Quinto:	P.C. Walter Obdulio Chigüichón Boror

**PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS EXÁMENES DE ÁREAS
PRÁCTICAS BÁSICAS**

Matemáticas:	Lic. Carlos Humberto García Álvarez
Contabilidad:	Lic. José Rolando Ortega Barreda
Auditoria:	Lic. Carlos Roberto Mauricio García

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente:	Lic. Hugo Vidal Requena Beltetón
Secretario:	Lic. Guillermo Javier Cuyún González
Examinador:	Lic. Felipe Hernández Sincal

Guatemala 14 de enero de 2011

Licenciado

José Rolando Secaída Morales

Decano, Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria, zona 12. Guatemala
Presente

Estimado Señor Decano:


De conformidad al nombramiento que me hiciera esa Decanatura, he procedido a asesorar el trabajo de tesis, elaborado por la alumna Clara Luz Rodas Tot, denominado **“EFECTOS FINANCIEROS POR EL CAMBIO EN EL MÉTODO DE VALUACIÓN DEL INVENTARIO EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA DISTRIBUCIÓN DE FORMULARIOS PREIMPRESOS”**, completando todos los requisitos básicos que una investigación requiere y constituye un valioso documento de consulta para la profesión.

En dicho trabajo de tesis la estudiante Rodas Tot, expone los antecedentes de este tipo de empresas, describe los inventarios, los sistemas de control y la importancia, las normas aplicables, los métodos de valuación de inventarios, lo cual concluye con una presentación de un caso práctico de un cambio de valuación de métodos de Primero en Entrar Primero en Salir al método de Promedio Ponderado.

Por lo anterior expuesto, recomiendo que el presente trabajo sea sometido al proceso de Examen Privado de Tesis, previo a conferírsele a la alumna Rodas Tot, del título de Contador Público y Auditor en el grado de Licenciada.

Atentamente,

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”



Lic. Mibzar Amos Castanón Orozco
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 2088

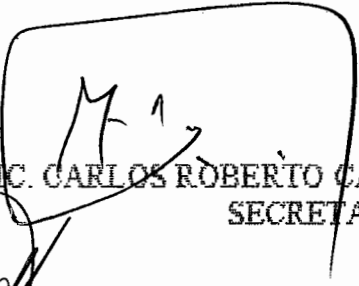


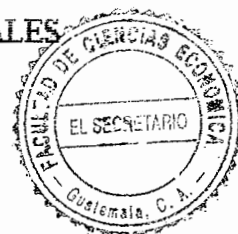
**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
TRECE DE NOVIEMBRE DE DOS MIL DOCE.**


Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.1, subinciso 6.1.1 del Acta 20-2012 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 6 de noviembre de 2012, se conoció el Acta AUDITORIA 195-2012 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 5 de septiembre de 2012 y el trabajo de Tesis denominado: "EFECTOS FINANCIEROS POR EL CAMBIO EN EL MÉTODO DE VALUACIÓN DEL INVENTARIO EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA DISTRIBUCIÓN DE FORMULARIOS PREIMPRESOS", que para su graduación profesional presentó la estudiante CLARA LUZ RODAS TOT, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO




LIC. JOSE ROLANDO SECÁIDA MORALES
DECANO



Smp.


REVISADO

DEDICATORIA

A Dios y a la Santísima Virgen:

Por bendecir e iluminar mi vida, y por permitirme cumplir este sueño y vivir este momento

A mis padres:

Matilde Tot Orozco y Otto César Rodas Reyna (Q.E.P.D), por todo su amor, esfuerzo y buen ejemplo, que me ha llevado a ser la persona que soy

A mis hermanos:

Sheny, Magda, Otto y Salvador, gracias por su apoyo y cariño.

A mis amigas y amigos en especial a:

Guísela, Iris, Thelma, Beatriz, Leslie, Ale, Walfred, Francisco, César y Abelino, gracias por su amistad, y apoyo a lo largo de mi vida profesional.

A la Universidad de San Carlos de Guatemala:

Alma Mater forjadora de profesionales útiles a la sociedad, en especial a la Facultad de Ciencias Económicas.

A mis asesores de Tesis:

Lic. Mibzar Amos Castañón Orozco y Lic. Jhony Estuardo Fuentes, gracias por su orientación en la realización de este trabajo.

A mis sobrinos:

Como un ejemplo para su futuro.

A mis cuñados:

Elvia y Tono, gracias por toda su ayuda.

A la Familia Roca:

Gracias por su amistad y cariño.

ÍNDICE

	Página	
INTRODUCCIÓN	I	
CAPÍTULO I		
EMPRESA DE DISTRIBUCIÓN DE FORMULARIOS		
1.1	Concepto de Empresa Distribuidora de Formularios	1
1.1.1	Formularios	1
1.2	Antecedentes de las Empresa Distribuidoras de Formularios	3
1.2.1	Historia y operaciones	3
1.2.2	Principales políticas contables	4
1.3	Características de las Empresas Distribuidoras de Formularios	5
1.4	Formas de organización	6
1.5	Estructura organizacional	9
1.6	Administración del inventario en las Empresas Distribuidoras de Formularios	11
1.7	Legislación aplicable	14
CAPÍTULO II		
INVENTARIOS		
2.1	Definición	17
2.2	Importancia de los inventarios	19
2.3	Clasificación de los inventarios	21
2.4	Sistemas de control de inventarios	24
2.4.1	Sistema de inventario perpetuo o continuo	25
2.4.2	Sistema de inventario periódico o pormenorizado	28

2.5	Generalidades de la sección 13; inventarios Norma Internacional de Información Financiera Para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF PARA PYMES)	31
2.5.1	Alcance de esta sección	31
2.5.2	Esta sección se aplica a todos los inventarios excepto a:	32
2.5.3	Esta sección no se aplica a la medición de los inventarios mantenidos por:	32
2.5.4	Información a revelar	33
2.6	Generalidades Norma Internacional de Contabilidad No. 2 Inventarios	33
2.6.1	Objetivo	34
2.6.2	Alcance	34
2.6.3	Información a revelar	35

CAPÍTULO III

VALUACIÓN DE INVENTARIOS

3.1	Definición	37
3.2	Métodos de valuación de inventarios	37
3.3	Ventajas y desventajas de los métodos de valuación de los inventarios	40
3.4	Importancia de la valuación precisa de los inventarios	43
3.5	Marco legal de la valuación de los inventarios	45

CAPÍTULO IV

CAMBIO EN EL MÉTODO DE VALUACIÓN DEL INVENTARIO

4.1	Aspectos a considerar por el cambio en el método de valuación del inventario	49
-----	--	----

4.2	Definición de un cambio en una política contable	51
4.3	Aplicación de los cambios en políticas contables	53
4.3.1	Aplicación retroactiva	54
4.3.1.1	Información a revelar sobre un cambio en una política contable	70
4.3.2	Cambio en una estimación contable	71
4.3.2.1	Aplicación de los cambios en las estimaciones:	72
4.3.2.2	Información a revelar sobre un cambio en una estimación	73
4.3.3	Correcciones de errores de períodos anteriores	74
4.3.3.1	Aplicación de errores de períodos anteriores	75
4.3.3.2	Información a revelar sobre errores de períodos anteriores	75
4.4	Generalidades de la Sección 10 Políticas Contables Estimaciones y Errores de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES)	76
4.4.1	Objetivo	76
4.4.2	Alcance	77

CAPÍTULO V

5.1	Proceso de compra de formularios y material pre impreso	78
5.2	Valuación del inventario sobre la base de Primeras Entradas Primeras Salidas	80
5.3	Valuación del inventario sobre la base de Promedio Ponderado	85
5.4	Contabilización del inventario sobre la base de Primeras Entradas Primeras Salidas	89
5.5	Contabilización del inventario sobre la base de Promedio Ponderado	90
5.6	Análisis de las diferencias de los dos métodos de valuación	90
5.7	Análisis de los estados financieros conversión, conversión de base PEPS a base Promedio Ponderado	97

5.7.1	Estados financieros comparativos para el año 2010, valuados bajo los Métodos de Valuación PEPS y Promedio Ponderado	98
5.7.2	Estado financieros comparativos para el año 2011 valuados bajo los Métodos de Valuación PEPS y Promedio Ponderado	101
5.7.3	Efectos financieros del método: PEPS	103
5.7.4	Efectos financieros con el método promedio ponderado	104
5.7.5	Análisis por cuenta del resultado de la valuación de inventarios	104
5.8	Efectos fiscales	107
CONCLUSIONES		111
RECOMENDACIONES		113
BIBLIOGRAFÍA		115

INTRODUCCIÓN

El propósito de éste trabajo de tesis es presentar los efectos financieros que se dan como consecuencia del cambio en el método de valuación del inventario, de la base de Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS) a la de Promedio Ponderado en una empresa distribuidora de formularios pre-impresos.

La aplicación adecuada del método de valuación de los inventarios, afecta directamente los estados financieros y debe considerar la evaluación de los métodos y sistemas de aplicación de inventarios en la información financiera, para observar el impacto en los resultados de operación de la compañía.

En el primer capítulo, se presenta la definición de las empresas de distribución de formularios, características, formas de organización, su estructura organizacional y legislación aplicable.

En el segundo capítulo, se presentan definiciones de inventarios, su importancia y clasificación. También se presentan las clasificaciones más comunes de inventarios, los sistemas de inventario perpetuo o continuo y el inventario periódico, los métodos de valuación de inventarios más, las normas contables aplicables a inventarios.

En el tercer capítulo, se presenta que es valorar los inventarios, la definición, la base de valuación, los métodos de valuación, ventajas y desventajas de cada método de valuación, la importancia de la valuación precisa de los inventarios, los efectos que presentan en los estados financieros al hacer la valuación de inventarios.

En el cuarto capítulo, se describe el cambio en el método de valuación del inventario, las políticas contables más utilizadas en los estados financieros y el

impacto que tiene el cambio en un principio de contabilidad. También, los aspectos legales que se deben considerar en la práctica de inventarios y la forma de consignarlos.

En el quinto capítulo se presenta el caso práctico que muestra los efectos financieros por el cambio en el método de valuación del inventario, de la base de Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS) a la de Promedio Ponderado.

Tomando en cuenta en el caso práctico que, la aplicación adecuada del método de valuación de inventarios podemos mencionar, bajo el método PEPS, los primeros costos que entran al inventario son los primeros costos que salen al costo de ventas de las mercaderías o materia prima que se traslada al costo de producción, a eso se debe el nombre de primeras entradas primeras salidas. El Inventario final se basa en los costos de las compras más recientes. Asimismo el método promedio se basa en el supuesto de que los inventarios se mezclan de tal manera, que los costos de las unidades consumidas o vendidas pueden tomarse tanto del inventario inicial como de las compras del período; por lo que el costo del inventario se determina dividiendo el costo total dentro del número de artículos comprados. Obteniendo un costo promedio unitario, este es el método que por su facilidad de uso en la operación del negocio, es muy aplicado.

En conclusión, el adoptar el mejor método de valuación y las mejores prácticas contables para los inventarios es importante por el impacto que estos tienen en los estados financieros de la compañía.

CAPÍTULO I

EMPRESA DE DISTRIBUCIÓN DE FORMULARIOS

1.1 Concepto de Empresa Distribuidora de Formularios

Las empresas distribuidoras de formularios son aquellas, cuya actividad principal es la adquisición y venta de formularios impresos. Los formularios son documentos de papel que contienen datos y secciones en blanco para registrar información variable, los cuales tendrán diferente utilización según el área funcional a la cual pertenezcan.

1.1.1 Formularios

“Los formularios pueden considerarse como un instrumento de trabajo, cuyo objetivo es trasportar información para simplificar y facilitar el desarrollo de los procedimientos administrativos. En ellos se imprime información constante, ya que tienen una serie de espacios para colocar información variable. Se puede considerar que formulario es todo documento que contenga información, texto, epígrafes impresos o en blanco para ser completados posteriormente”. (22:01)

Los formularios pueden ser de diferentes tipos:

- Hojas sueltas
- Hojas continuas
- Tarjetas
- Blocks
- Sobres

Hojas sueltas: “Formularios que se requieren individualmente, dependiendo de la compañía a la cual se solicite el trabajo (industria gráfica o imprenta), el sistema de impresión varía entre máquinas tipográficas y rotativas (con corte posterior para formar la hoja suelta).” (22:4)

Hojas continuas: “Formularios cuya producción se realiza en máquinas rotativas; estas permiten que la información que se consigne, sea impresa en el documento utilizando una impresora. Es importante que el diseñador del sistema informático considere los saltos que da la impresora para determinar los espacios de impresión, así como el número de caracteres a imprimir en cada campo. Ejemplos de formularios continuos: Cheques, roles de pago, comprobantes de egreso, facturas, etcétera.” (22:4)

Tarjetas: “Formularios realizados en un formato y grosor especial, normalmente en cartulina. El grosor dependerá del uso que se le quiera dar a las tarjetas, existen tarjetas de presentación, tarjetas de control de entrada y salida del personal, tarjetas kardex y otros.” (22:4)

Blocks: Los formularios pueden ser elaborados de esta forma, cuando el solicitante requiera que estos estén agrupados por libros o bloques. Estos se utilizan cuando la consignación de la información es manuscrita y son muy usados en los vales o recibos de caja, movilizaciones de equipos, salvoconductos.

Sobres: “Estos son elaborados en formas, tamaños y gramajes especiales. Existen sobres tamaño oficio, tamaño carta, de manila o bolsa y de enrutamiento de correspondencia. Es conveniente que los sobres bolsa y de enrutamiento de correspondencia, se realicen en un gramaje de 110 a 120 gramos para permitir el manipuleo continuo y transportación del contenido, sin muchos riesgos.” (22:4)

1.2 Antecedentes de las Empresas Distribuidoras de Formularios

Las empresas usan diversos formularios para completar sus procesos internos, los cuales van desde procesos productivos, hasta procesos administrativos. Los formularios son utilizados por empresas comerciales, de servicio, manufactura y financieras, generalmente estas utilizan formularios sencillos, y en la medida que la tecnología avanza, las formas son más sofisticadas, como por ejemplo los documentos de crédito, y especialmente los cheques, los cuales empezaron a imprimirse en serie mediante chequeras y luego se buscó un mecanismo que apoya el sistema contable, generando los cheques *voucher* en forma continua.

Las formas estándar adquirieron mayor auge con el apareamiento del mercado informático, ya que para poder imprimir información era necesario el uso de papel en forma continua; derivado de esta necesidad surgen en Guatemala, aproximadamente en el año 1982, las primeras empresas dedicadas a la producción y venta de formas estándar, principalmente para atender el mercado informático, con el aporte de los avances tecnológicos disponibles, tanto nacional como internacionalmente y las soluciones en sistemas para todos aquellos clientes en busca de ideas innovadoras.

1.2.1 Historia y operaciones

La empresa “Distribuidora de Formularios, S. A.”, fue fundada e inició operaciones comerciales el 01 de enero del año 2010, como una sociedad anónima, de acuerdo con las leyes de la República de Guatemala. Su actividad principal es la importación y venta de formularios impresos.

1.2.2 Principales políticas contables

A continuación se presenta un resumen de las principales políticas contables utilizadas en la preparación de los estados financieros de la empresa Distribuidora de Formularios, S.A., las cuales se encuentran en base a la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES):

- **Reconocimiento de ingresos y gastos** – La Compañía registra sus ingresos de acuerdo al método de lo devengado y sus gastos de acuerdo al método de acumulación.
- **Provisión para cuentas incobrables** - La ley del Impuesto Sobre la Renta requiere un reserva, dicha reserva no podrá exceder del tres por ciento (3%) de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar, al cierre de cada uno de los periodos anuales de imposición y siempre que dichos saldos se originen del giro habitual del negocio, financieramente la compañía registra una provisión para cuentas incobrables del 1% sobre saldos de clientes con morosidad de 0 a 60 días; 8% sobre saldos de clientes con morosidad de 61 días en adelante y 100% sobre saldos considerados incobrables.
- **Inventarios** - Los inventarios de formularios para la venta, son valuados bajo el método de Primeras Entradas Primeras Salidas –PEPS-. La reserva de valuación fue calculada en función al inventario que la administración consideró obsoleto. Para el año 2010 la Compañía decidió realizar el cambio del método de valorar su inventario de la base de Primeras Entradas Primeras Salidas, al de Promedio Ponderado.
- **Propiedad, planta y equipo** - Estos activos son valuados al costo de adquisición, y depreciados bajo el método de línea recta, las reparaciones importantes son capitalizadas y se deprecian en el tiempo de vida útil restante

del bien. La Ley del Impuesto sobre la Renta requiere que estos activos, exceptuando los terrenos, se deprecien por el método de línea recta a tasas fijadas de acuerdo con las disposiciones de la esta Ley.

- **Indemnizaciones** - De acuerdo con las disposiciones del Código de Trabajo de Guatemala, las prestaciones que van acumulándose a favor de los empleados, son pagadas en caso de despido injustificado o de muerte, a razón de un mes de sueldo por cada año ininterrumpido de servicio. La Compañía tiene la política de pagar las indemnizaciones de acuerdo a lo estipulado en el Código de Trabajo, y para cubrir el pasivo por este concepto, la Compañía crea una provisión calculada sobre la base de los sueldos y salarios pagados.
- **Registro de transacciones en moneda extranjera** – Las transacciones expresadas en moneda extranjera son convertidas a moneda local, y actualizadas al cierre de cada período contable. Las ganancias o pérdidas que se derivan del ajuste de los saldos, expresados en moneda extranjera, son incluidas en los resultados de cada período.

1.3 Características de las Empresas Distribuidoras de Formularios

Las Empresas Distribuidoras de Formularios, se caracterizan porque su actividad principal es la adquisición y venta de formularios impresos para diferentes clientes.

Las Empresas Distribuidoras de Formularios se encargan de importar o comprar localmente diferentes tipos de formularios pre-impresos, los cuales deben cumplir con los requerimientos previos hechos por los clientes.

1.4 Formas de organización

Las Empresas Distribuidoras de Formularios, como cualquier otra empresa en Guatemala, pueden optar por varias formas de sociedad, las cuales se encuentran en el Código de Comercio de Guatemala, Decreto 2-70, el cual regula las disposiciones generales sobre quienes “Son comerciantes y quienes en nombre propio y con fines de lucro, ejercen actividades como la intermediación en la circulación de bienes y la prestación de servicios”. (5: Art. 2).

Considerando entre estos a los comerciantes sociales que constituyen: “Son sociedades organizadas bajo forma mercantil, siendo exclusivamente las siguientes:

- Sociedad colectiva en comandita simple,
- Sociedad de responsabilidad limitada,
- Sociedad anónima,
- Sociedad en comandita por acciones.” (5: Art. 10)

“Tienen capacidad para ser comerciantes las personas individuales y jurídicas que, conforme al Código de Civil, son hábiles para contratar y obligarse”.(5: Art. 6)

Con lo que se adquieren ciertas obligaciones que se encuentra en el libro segundo del Código de Comercio de Guatemala, que refiere a: “Obligaciones profesionales de los comerciantes”, encontrándose dentro de estas, la obligación de inscribirse en el Registro Mercantil. Además deben considerar los aspectos siguientes:

- “Los comerciantes individuales que tengan un capital de dos mil quetzales o más;
- Todas las sociedades mercantiles;
- Las empresas y establecimientos mercantiles; etcétera.” (5: Art. 334).

Debiendo realizar ésta inscripción ante el Registro Mercantil, mediante declaración jurada contenida en el formulario proporcionado para tal efecto, con firma autenticada y que comprenda:

- “Nombre de la empresa o establecimiento;
- Nombre de propietario y número de registro como comerciante;
- Dirección de la empresa o establecimiento;
- Objeto;
- Nombre de los administradores o factores.” (5: Art. 336).

Concluido el trámite de inscripción, el Registrador Mercantil extiende la patente de comercio. “Esta deberá colocarse en lugar visible de toda empresa o establecimiento” (5:Art. 344).

Además de las obligaciones mencionadas, en el título tercero, capítulos uno y dos del Código de Comercio que trata “De la contabilidad y correspondencia mercantil” que indica que toda empresa debe llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo al sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados, en virtud de lo cual deben llevar los libros contables siguientes:

- “Inventarios,
- De primeras entradas o diario,
- Mayor o centralizador y
- Estados financieros, entre otros.” (5:368)

Esta información deberá estar operada en español y las cuentas en moneda nacional, salvo que se trate de empresas cuya sede se encuentra en el extranjero. Estas pueden tener un duplicado en otro idioma y en la moneda que deseen, siempre y cuando incluyan una columna para la conversión a moneda nacional,

siempre y cuando incluyan una columna para la conversión a moneda nacional, previo aviso al Registrador Mercantil, quien además debe autorizar los libros antes indicados (Artículos 368, 369, 372 Código de Comercio de Guatemala).

Teniendo además el propietario, la obligación de: “Todo comerciante debe conservar en forma ordenada y organizada durante un periodo no menor de cinco años, los documentos de su empresa salvo lo que dispongan otras leyes especiales.” (5: Art. 382).

Los que conciernen especialmente a actos o negociaciones determinadas podrán ser destruidos, cuando haya transcurrido el plazo de las acciones que de ellos se originen, quedando a discreción el sistema de archivo y custodia de valores, correspondencia y demás documentos del giro de la empresa (Artículos 383, 384 del Código de Comercio de Guatemala).

Ahora bien, lo relativo a las empresas se encuentra en el libro tres, Título tercero, que refiere a la empresa mercantil y sus elementos, específicamente el capítulo uno; “De la empresa mercantil”, comprendido en los Artículos 655 al 664; señalando en el Artículo 655, lo que una empresa mercantil es jurídicamente, lo cual se describe a continuación:

”Se entiende por empresa mercantil el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios. La empresa mercantil será reputada como un bien mueble.” (3: Art. 655)

En los Artículos del Código de Comercio de Guatemala siguientes se regula lo relativo a: su transmisión (Artículo 656); el contenido del contrato sobre una empresa mercantil (Artículo 657), la subrogación en el caso de su venta; (Artículo 658); la cesión de crédito (Artículo 659); la responsabilidad al adquirirla (Artículo 660); la extensión del embargo que pudiera recaer sobre el titular de la misma

(Artículo 661); paralización de las actividades (Artículo 662), prohibiciones en caso de enajenarla (Artículo 663); su usufructo y arrendamiento (Artículo 664).

1.5 Estructura organizacional

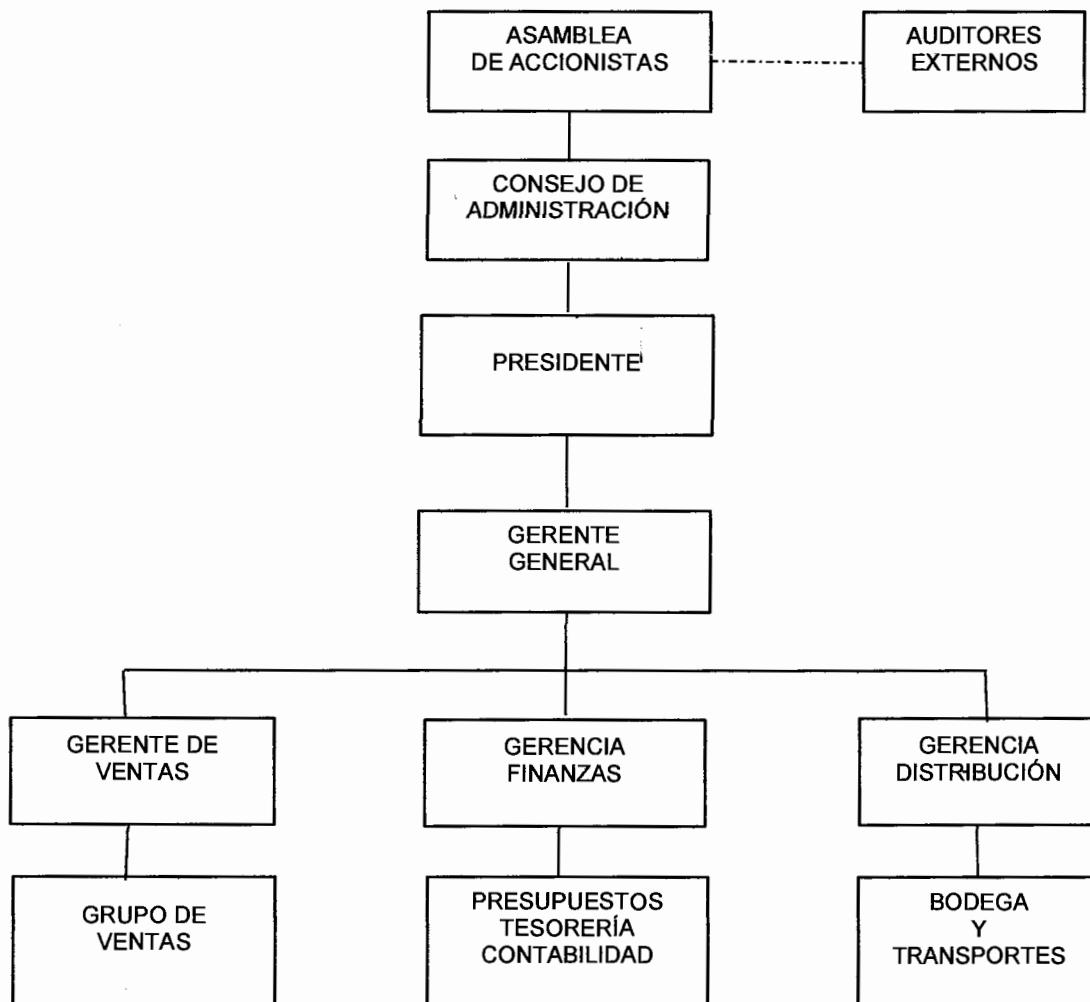
La empresa Distribuidora de Formularios, S.A., dispone la estructura organizacional siguiente:

- a. Asamblea de Accionistas: son los propietarios del capital accionario, en este caso manejan un capital en acciones comunes, nominativas y al portador.
- b. Consejo de Administración: es el cuerpo colegiado que dicta las políticas y estrategias para la mejor administración del negocio, estudia y aplica las estrategias que se implementarán en el negocio.
- c. Presidente: persona encargada de dirigir y controlar las actividades operativas de la empresa; dirige y forma parte del consejo de administración.
- d. Gerencia General: persona encargada de dirigir, organizar, planificar y desarrollar metas a corto y largo plazo, junto con objetivos anuales y entregar las proyecciones de dichas metas, para la aprobación de los gerentes corporativos.
- e. Gerente de Ventas: Se encarga de implementar las políticas y procedimientos para administrar bien el grupo de ventas.
- f. Grupo de Ventas: grupo de personas que se dedican a la promoción de negocios de formularios pre-impresos.
- g. Contabilidad: es el Departamento donde se registran contablemente todas las transacciones, tanto de ventas e ingresos como de gastos, costos y cuentas por pagar.
- h. Gerente de Finanzas: persona encargada de manejar los recursos económicos de la entidad, tales como ejecución presupuestaria, flujo de fondos, etcétera.

- i. Gerente de Distribución y Almacén: se encarga de administrar el almacén, la distribución de los pedidos y las órdenes de pedido.
- j. Bodega y Transportes: grupo de personas que se encargan de almacenar las mercancías, distribuirlas y/o resguardarlas.

ORGANIGRAMA DE LA ENTIDAD

Se presenta un modelo sugerido del organigrama de la empresa distribuidora de formularios pre-impresos.



Fuente: Elaboración propia

1.6 Administración del inventario en las Empresas Distribuidoras de Formularios

La empresa se dedica a la distribución de formularios continuos, para lo cual cotizan al cliente los tipos de formularios que este necesita, y posteriormente se solicita al proveedor las cantidades y tamaños específicos, en base a un modelo. Estos formularios, debido a sus características específicas, no son enviados a fabricar a las industrias gráficas o imprentas regulares, en lugar de esto regularmente se tienen que enviar a elaborar a empresas que cuentan con la maquinaria especializada para dicha función, por ejemplo: las formas continuas necesitan un troquelado especial, ya que otras empresas que se dedican a producción litográfica o imprentas no cuentan con dicha maquinaria.

Las formas normalmente son realizadas ajustándose al tamaño de papel tipo A4, repartiendo la información de manera vertical u horizontal, según la necesidad de cada usuario. Cabe señalar que este sistema debe usarse sólo en casos en que la forma no sea de uso frecuente, solo así se justificaría su gasto, pues los costos de fabricación son más altos que los costos de otra papelería. En caso de volúmenes mayores, el diseñador deberá evaluar costos, ya que normalmente el seguir manteniendo impresiones dentro de la empresa con volúmenes altos, trae como consecuencia costos altos.

Manejo de las existencias de formularios

La Gerencia de Distribución, se encarga de aplicar un plan o método para guiar y regular las operaciones de logística en la oficina, mediante la normalización del flujo de papeles, donde se establece la necesidad de hacer entregas de los pedidos de clientes, que se encuentran en bodega, debiendo revisar las existencias de dichos pedidos y hacer los ajustes y rectificaciones necesarios a la existencia para entregar, o si no hay existencia en bodega, hacer las solicitudes necesarias de compras.

Control de la distribución

Se trata de eliminar las entregas mínimas y hacer la consolidación de la carga para rediseñar las rutas y aumentar la eficiencia en la entrega, disminuyendo los errores por pedidos cruzados.

Inventarios físicos de existencias

Se hace referencia a procedimientos de control, para mantener un adecuado orden en la bodega, periódicamente se realizan recuentos físicos por personas independientes de quienes cotidianamente custodian o registran el inventario, por periodos semanales, quincenales y mensuales. Esto se hace según la necesidad, con el propósito de controlar las existencias en bodega, que no han sido entregadas o verificar que estas no presenten fallas en su elaboración, deterioro por mala manipulación, etcétera.

La lista de procedimientos mínimos que deben considerarse para hacer la revisión física de las existencias sería:

- a. Se deben ubicar los inventarios significativos y el método de verificación de inventario. Si hay múltiples ubicaciones, determinar aquéllas sobre las cuales se efectuará la observación de inventarios y se realizará pruebas del recuento.
- b. Manejo y ubicación de inventarios en o cerca de las áreas de recepción o de embarque, y de los inventarios que no son propiedad de la empresa o de cualquier otro inventario, cuya propiedad sea dudosa.
- c. Si los ítems no fueron preseleccionados para su recuento de registros de inventarios perpetuos previos, hacer una selección de ítems de los registros de recuento (por ejemplo, registros perpetuos, marbetes de recuento) y

pruebas de recuento. Resuelva las discrepancias rápidamente, basándose en documentos de soporte y tome nota de su corrección.

La empresa Distribidora de Formularios, S. A., durante el año 2010 utiliza el método de Primeras Entradas Primeras Salidas –PEPS- para valuar sus inventarios,

A continuación se presenta una lista de procedimientos relacionados con la adecuada verificación de la valuación de las existencias de inventarios, práctica que debe coincidir con la política contable relacionada con la administración y valuación de inventarios:

Valuación de las existencias

Para mantener un adecuado control en la valuación de las existencias en bodega, se hacen recuentos físicos periódicamente, y con esta información se procede a realizar las valuaciones correspondientes. Bajo el método de Primeras Entradas, Primeras Salidas, los primeros costos que entran al inventario son los primeros costos de las mercaderías que salen, al costo de las mercaderías vendidas o materias primas utilizadas para el costo de producción o para la venta.

Los procedimientos de verificación, de la correcta valuación de existencias utilizando el método de Primeras Entradas, Primeras Salidas – PEPS, debe tomarse en cuenta lo siguiente:

Selección de una muestra de existencias a analizar, con objeto de verificar su valoración de acuerdo con el procedimiento establecido por la entidad.

Para ello, teniendo en cuenta que el método usado es PEPS, solicitar la identificación de aquellos proveedores de las existencias seleccionadas, y examinar las últimas facturas de las mismas, hasta determinar el total de

existencias de cada artículo. Debe tomarse en cuenta que los datos de las últimas facturas tienen que ser obtenidos partiendo de la última de ellas, hasta totalizar el número de unidades en existencia.

1.7 Legislación Aplicable

Las empresas Distribuidoras de formularios pre-impresos están sujetas a las leyes de la República de Guatemala y no hay exoneraciones ni beneficios especiales. Las leyes a las que están sujetas son las siguientes:

- **Código de Comercio Decreto 2-70 del Congreso de la República.**
Es aplicable a los comerciantes en sus actividades profesionales, los negocios jurídicos, mercantiles y cosas mercantiles.
- **Código de Trabajo Decreto 1441 del Congreso de la República.**
Esta ley regula los derechos y obligaciones de patronos y trabajadores, con ocasión del trabajo y crea instituciones para resolver sus conflictos.
- **Código Tributario Decreto 6-91 y sus Reformas del Congreso de la República.**
Regula la aplicación de sanciones, faculta a la Administración Tributaria para ejercer su función fiscalizadora y proporciona los recursos que están a disposición del contribuyente para su defensa.
- **Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República.**
Además de los delitos de orden penal, también norma los delitos de defraudación tributaria, la apropiación indebida de tributos y resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.

- Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 y sus Reformas del Congreso de la República.

Grava la renta neta que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos que se obtengan en el territorio Guatemalteco.

- La Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008 del Congreso de la República.

Se establece un Impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

- Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 y sus Reformas del Congreso de la República.

Se establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas (*). Según el artículo 3 de esta ley, "El impuesto es generado por:

- a. La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.

(*) Actualmente corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, según Decreto Número 1-98, Congreso de la República. Artículo 49.

- b. La prestación de servicios en el territorio nacional.
- c. Las importaciones.
- d. El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- e. Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
- f. Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
- g. La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.
- h. La venta o permuta de bienes inmuebles.
- i. La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
- j. La aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3 literal d) del artículo 7 de esta ley". (4: Art. 3)

CAPÍTULO II

INVENTARIOS

2.1 Definición

“Inventarios son activos: a) mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones; b) en el 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 el suministro de servicios.”(12:81).

También se consideran bienes tangibles que se tienen para la venta en el curso ordinario del negocio o para que sean consumidos en la producción o transformación de bienes o servicios para su posterior venta o comercialización. Los inventarios comprenden, además de las materias primas, los productos en proceso y productos terminados o mercancías para la venta, los materiales, repuestos y accesorios para ser consumidos en la producción de bienes que son transformados, para la venta o en la prestación de servicios.

La base de toda empresa comercial es la compra y venta de bienes; por ello es importante el buen manejo del inventario. El buen manejo permite a la empresa mantener el control de las existencias de mercadería. El inventario constituye una de las partidas del activo corriente que están listas para la venta, es decir, toda aquella mercancía que posee una empresa, para la venta o para su transformación en las actividades productivas de la misma. Algunos conceptos básicos, métodos, sistemas y controles relacionados a los inventarios en una empresa se presentan a continuación:

Inventario inicial: Representa el valor de las existencias de mercancías, materias primas, suministros, materiales en proceso y producto terminado al inicio del ejercicio contable. Esta cuenta se utiliza para declarar que cantidad, descripción, costo y monto de inventario se tiene al inicio del ejercicio contable y, no vuelve a tener movimiento hasta finalizar el periodo contable, cuando se cerrará, realizando el abono que se compensará con el cargo al costo de ventas directamente, cuando se utiliza el método de inventario pormenorizado. También se puede utilizar el método de inventario Perpetuo o Continuo, con el cual el negocio mantiene un registro diario para cada artículo del inventario; los registros muestran por lo tanto el inventario disponible todo el tiempo.

Compras: En esta cuenta, se registran las mercancías, materias primas y suministros comprados durante el período para utilizarlas en el proceso productivo, dentro del giro normal de operaciones del negocio. En esta cuenta no se deberá incluir compras de bienes fijos, tales como: la compra de terrenos, maquinarias, edificios, equipos, instalaciones, etcétera.

Devoluciones en compras: En esta cuenta se registran las transacciones que se generan por todas aquellas mercancías compradas, que la empresa devuelve por cualquier circunstancia; aunque esta cuenta disminuirá la compra de mercancías, no se abonará a la cuenta compras, sino deberá tener su propia cuenta contable.

Gastos de compras: Los gastos ocasionados por las compras de mercancías deben registrarse en esta cuenta.

Ventas: Esta cuenta controlará todas las ventas de mercancías realizadas por el negocio.

Devoluciones en ventas: Está creada para reflejar las devoluciones sobre compras realizadas por los clientes a la empresa, ya sea por mercadería dañada, obsoleta, o porque el cliente ya no quiere hacer negocios con la empresa.

Mercancías en tránsito: En algunas oportunidades, especialmente en empresas que hacen compras en el exterior, se efectúan ciertos desembolsos previo a la adquisición de las mercancías, las cuales pueden ser por adquisición de mercaderías, documentos o giros, para pago a los proveedores, los seguros que se deben pagar para resguardo de las mercancías, los fletes y acarreos, los honorarios por servicios aduanales y otros trámites. En este caso las mercaderías, por razones de distancia o cualquier otra circunstancia, aún no han sido recibidas en el almacén. Para contabilizar este tipo de transacciones se debe utilizar la cuenta: Mercancías en tránsito.

Mercancías en consignación: La cuenta llamada Mercancía en consignación, no es más que la cuenta que reflejará el valor de las mercancías que han sido recibidas por la empresa en "consignación", sobre la cual no se tiene ningún derecho de propiedad, por lo tanto, la empresa no está en la obligación de cancelarlas hasta que no se hayan vendido a terceros.

Inventario final: El Inventario actual o final se presenta al finalizar el periodo contable y corresponde a la existencia física de la mercancía, materias primas, suministros, materiales en proceso y producto terminado de la empresa y su correspondiente valor al cierre contable. Al relacionar el inventario final con el inventario inicial, se establece una variación que está soportada por las compras y ventas netas del periodo contable, de él se obtendrán las Ganancias o Pérdidas Brutas en Ventas del ejercicio. El control interno de los inventarios se inicia con la implementación de un Departamento de Compras, que se encargará de gestionar las compras de los inventarios siguiendo el proceso de compras, adjuntando la documentación (formas) de soporte.

2.2 Importancia de los inventarios

Es importante la adecuada administración y contabilización de los inventarios, debido a que son la parte medular en el giro de operaciones del negocio. El inventario es por lo general, el activo con mayor importancia, debido a que es la

base de las operaciones de compra y venta del negocio. Las empresas dedicadas a la compra y venta de mercancías, por ser ésta su principal actividad, y la que origina todas las restantes operaciones del negocio, necesita monitorear constantemente los movimientos de inventario y también necesita información resumida sobre estos, lo cual obliga a aplicar procedimientos para controlar y aperturar una serie de cuentas contables principales y auxiliares relacionadas con esos procedimientos.

El inventario es la totalidad de artículos tangibles que una empresa posee en un momento determinado, el cual es utilizado para la venta o para su utilización en el proceso de producción o transformación, durante el curso ordinario del negocio.

El inventario en una empresa es la principal fuente generadora de ingresos, porque la transformación y distribución del mismo genera transacciones, que se convierten en efectivo y por consiguiente se puede ejecutar el presupuesto de gastos operativos, que la alta dirección hubiere autorizado para el giro de operaciones. También mantiene una estrecha relación con el proceso productivo, porque en él se registran las existencias que se utilizan como materias primas, materiales o suministros, en la transformación de materias primas a productos en proceso o semielaborados, y convertidos en artículos disponibles para la venta en el mercado.

El desarrollo de actividades de compras y ventas de materias primas, materiales y otros accesorios, afecta directamente el inventario, por consiguiente ahí radica la necesidad de implementar adecuados procedimientos de registro y control interno, tanto en las existencias físicas como en su adecuado método de valuación, esto se debe principalmente a que estas cuentas afectan directamente el capital de trabajo.

El inventario es particularmente importante tanto para la entidad manufacturera como para la entidad distribuidora, las cuales pueden vender por mayor o al menudeo, siendo los ingresos provenientes de la venta de los productos que se ofrecen en el mercado, los que generan flujos de efectivo en las actividades de operación, que ayuda al sostenimiento del presupuesto de la entidad.

El inventario no es tan importante o significativo en el caso de las entidades que prestan servicios financieros o de otro tipo, tales como: los bancos y las entidades financieras, u otras que venden o prestan servicios, porque estas no se dedican a la fabricación o la venta directa de mercaderías.

2.3 Clasificación de los inventarios

Los inventarios son activos que agrupan una gran variedad de artículos, que dependen del giro de la actividad de cada empresa, por eso se ha tratado de presentar la clasificación siguiente:

De acuerdo a su utilización:

- Inventario de materia prima
- Inventario de producción en proceso
- Inventario de productos terminados
- Inventario de materiales y suministros
- Inventario de repuestos
- Inventario en tránsito
- Inventario de bajo movimiento y obsoletos

Inventario de materias primas

En toda actividad industrial concurren una variedad de elementos para el proceso productivo, tanto la participación humana, la maquinaria, como el involucramiento de artículos (materias primas) y materiales, que serán sometidos a un proceso de transformación para obtener al final, un artículo terminado o acabado, que posteriormente se estará trasladando al mercado, y por consiguiente puede ser utilizado nuevamente como materia prima, para un nuevo proceso de transformación.

A los materiales que intervienen directamente en la producción se les denomina "Materia Prima", los cuales son la base del proceso productivo de transformación, lo que genera la necesidad de tener existencias. La materia prima, es aquel o aquellos artículos sometidos a un proceso de fabricación que al final se convertirán en un producto terminado.

Inventario de productos en proceso

El inventario de productos en proceso, consiste de todos los artículos o elementos que se utilizan en el proceso de producción que han sufrido cambios en su estructura, y que para convertirse en productos para la venta, se tendrán que hacer agregados de mano de obra y materiales hasta lograr su total transformación. Es decir, son productos parcialmente terminados que se encuentran en un grado intermedio de producción, y a los cuales se les aplicó la labor directa y gastos directos e indirectos inherentes al proceso de producción, en un momento determinado.

Inventario de productos terminados

Los productos terminados son la mercadería disponible para la venta, son los artículos transferidos por el Departamento de Producción al Almacén de productos

terminados, por haber culminado su proceso y que a la hora de la toma física de inventario se encuentren aun en los almacenes, es decir, los que todavía no han sido vendidos. El nivel de inventario de productos terminados, va a depender directamente de las ventas, es decir, su nivel de rotación.

Inventario de materiales y suministros

En el inventario de materiales y suministros se puede incluir: Materias primas secundarias, sus especificaciones varían según el tipo de industria, un ejemplo en la industria cervecera, serían las “sales para tratamiento de agua”.

Los artículos de consumo destinados para ser usados en la operación de la industria, están formados por los combustibles, lubricantes, material de empaque, accesorios, etcétera.

Los artículos, materiales de reparación, mantenimiento de las maquinarias, aparatos operativos, y artículos de reparación por su gran volumen necesitan ser controlados adecuadamente; la existencia de estos varían en relación a sus necesidades.

De acuerdo al lugar o área física donde se encuentren:

- Inventario de mercadería en almacén
- Inventario en consignación
- Inventario en prenda o pignorado

Inventario de mercadería en almacén

Aquí se encuentran todas las mercaderías que están disponibles para la venta, si se trata de una empresa comercial. Por otro lado, si es una industria se pueden

encontrar: materias primas, materiales, suministros, accesorios y además todos aquellos productos que sirven en el proceso de producción.

Inventario en consignación

Se registra en esta cuenta las mercancías que han sido recibidas por la empresa en "consignación", sobre la cual no se tiene ningún derecho de propiedad, y por lo tanto la empresa no está en la obligación de cancelarlas hasta que no se hayan vendido.

Inventario en prenda o pignorado

Es mercadería que la empresa ha dado en garantía sobre préstamos financieros, de las cuales la empresa no puede disponer inmediatamente, porque se encuentran comprometidas como garantía por el financiamiento recibido y solamente la entidad financiera puede autorizar, previo el pago efectuado por el empresario a la entidad financiera.

2.4 Sistemas de control de inventarios

Control Interno

“El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración”(8:85).

Control Interno de Inventarios

El renglón de inventarios es generalmente el de mayor significación dentro del activo corriente, no solo en su cuantía, sino porque de su manejo proceden las utilidades de la empresa; de ahí la importancia que tiene la implantación de un

adecuado sistema de control interno para este renglón, el cual tiene las siguientes ventajas:

1. Mantener el mínimo de capital invertido.
2. Reduce altos costos financieros ocasionados por mantener cantidades excesivas de inventarios.
3. Reduce el riesgo de fraudes, robos o daños físicos.
4. Evita que dejen de realizarse ventas por falta de mercancías.
5. Evita o reduce pérdidas resultantes de baja de precios.
6. Reduce el costo de la toma del inventario físico anual.

En consecuencia, el control de inventarios se refiere a los métodos y procedimientos que se han adoptado para conservar las existencias, utilizando ciertos sistemas que se detallan a continuación:

2.4.1 Sistema de inventario perpetuo o continuo

Consiste en registrar las operaciones de mercancías de tal manera que se pueda conocer en cualquier momento el valor del inventario final, el costo de lo vendido y la utilidad o la pérdida bruta.

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

1. Inventario
2. Costo de ventas
3. Ventas
4. Bancos o Cuentas por cobrar

El negocio mantiene un registro diario para cada artículo del inventario. Los registros muestran por lo tanto el inventario disponible todo el tiempo. Los registros perpetuos, son útiles para preparar los estados financieros mensuales,

trimestrales o provisionales, porque en cualquier momento se puede establecer la cantidad y tipo de existencias y su costo.

El sistema perpetuo ofrece un alto grado de control, porque los registros de inventarios están siempre actualizados. Anteriormente, los negocios utilizaban el sistema perpetuo principalmente para los inventarios de alto costo unitario, como las joyas y los automóviles; hoy día con este método los administradores pueden tomar mejores decisiones acerca de las cantidades a comprar, los precios a pagar por la mercadería, la fijación de precios al cliente y los términos de venta a ofrecer. De esta manera se conoce inmediatamente la cantidad disponible de existencias, lo que ayuda a proteger el inventario.

El saldo de la cuenta inventario bajo el método de inventario perpetuo o inventario continuo, deberá presentar las existencias en el inventario, disponibles en cualquier momento. Los registros de inventario perpetuo proporcionan información para tomar las decisiones siguientes:

En las tiendas que se dedican a la venta de mobiliario, y no utilizan el método perpetuo, se mantiene existencia de mercancías en sus almacenes, por lo tanto los empleados no pueden examinar visualmente la mercancía disponible y dar respuesta en ese mismo instante, sobre la existencia o inexistencia de determinado artículo. El sistema perpetuo le indicará oportunamente la disponibilidad de dicha mercancía.

Si las empresas tienen como política, preparar estados financieros periódicamente, los registros de inventario perpetuo muestran la existencia final de inventario, no es necesario un conteo físico en ese momento; sin embargo, es necesario un conteo físico una vez al año para cerciorarse y verificar la exactitud de los registros.

Asientos contables bajo el sistema de inventario perpetuo: En el sistema de inventario perpetuo, el negocio registra las compras de mercadería cargando la cuenta contable de inventario de mercaderías. Cuando el negocio realiza una venta, se necesitan dos asientos: 1) Cargo a la cuenta de efectivo o a la cuenta por cobrar y se abona las ventas; 2) El incremento al Costo de Ventas y la disminución del Inventario de mercancías, para hacer la regularización de las existencias que se encuentran en la bodega.

La compañía registra la venta de la manera usual, cuando son ventas al contado, recibe efectivo, si son ventas al crédito, afecta las cuentas por cobrar; y abona a la cuenta de ventas, el precio de las mercancías vendidas. La compañía carga también la cuenta de costo de mercancías vendidas y abona el costo a inventario. El cargo a inventario, por las compras sirve para llevar un registro contable actualizado de la existencia de inventario disponible. La cuenta Inventario y la cuenta Costo de ventas de mercancías, llevan un saldo actual durante el periodo.

Registro en el diario

Para efectos prácticos no se tomará en cuenta el Impuesto al Valor Agregado en el ejemplo que se muestra a continuación:

P#X	Inventario	560,000	
	Cuentas por pagar		560,000
	Por la compra al crédito de stock para el inventario.	<u>560,000</u>	<u>560,000</u>
P#X	Cuentas por Cobrar	900,000	
	Ventas		900,000
	Por la venta de mercaderías al crédito	<u>900,000</u>	<u>900,000</u>
P#X	Costo de Ventas	540,000	
	Inventario Mercaderías		540,000
	Registro al costo de ventas por el valor de la mercadería vendida	<u>540,000</u>	<u>540,000</u>

Como se puede observar en las partidas anteriores, en los estados financieros queda reconocida la venta, el derecho de cobro, el costo de la venta y la disminución del inventario por la venta realizada.

No se requieren asientos al final del período, tanto en el inventario de mercaderías, como en el costo de ventas, pues estos se encuentran actualizados.

2.4.2 Sistema de inventario periódico o pormenorizado

El sistema de inventarios periódico, como su nombre lo indica, realiza un control cada determinado tiempo o periodo, y para eso es necesario hacer un conteo físico, para poder determinar con exactitud la cantidad de inventarios disponibles en una fecha determinada. Con la utilización de este sistema, la empresa no puede saber en determinado momento cuantas son sus existencias de mercancías, ni cuál es el costo de los productos vendidos.

La empresa solo puede saber el inventario exacto de mercadería el costo de lo vendido, en el momento de hacer un conteo físico, lo cual por lo general se hace al final de un periodo, que puede ser mensual, semestral o anual.

Para determinar el costo de las las mercaderías vendidas o realizadas en un periodo, es preciso realizar lo que suele llamarse como **Costo de ventas por diferencia de inventarios**, que consiste en tomar el inventario inicial, y sumar las compras, restarle las devoluciones en compras y el inventario final. El resultado es el costo de las mercaderías vendidas del periodo.

El sistema de inventarios periódico, al no ejercer un control constante, es un sistema que facilita la pérdida de los inventarios. Solo se pueden hacer seguimientos y verificaciones al final de un periodo, cuando se hacen los conteos físicos, lo cual permite o facilita posibles fraudes.

En el sistema de Inventario periódico, el negocio no mantiene un registro continuo del inventario disponible, más bien, al final del periodo se actualiza con la toma física de las existencias, el negocio hace un conteo físico del inventario disponible y aplica los costos unitarios para determinar el costo del inventario final. Ésta es la cifra del inventario que aparece en el balance general, y se utiliza también para calcular el costo de las mercancías vendidas.

El sistema periódico es generalmente utilizado para contabilizar los artículos del inventario que tienen un costo unitario bajo. Los artículos de bajo costo pueden no ser lo suficientemente valiosos para garantizar el costo de llevar un registro al día del inventario disponible. Para usar el sistema periódico con efectividad, el propietario debe tener la capacidad de controlar el inventario mediante la inspección visual. Por ejemplo, cuando un cliente le solicita ciertas cantidades disponibles, el dueño o administrador pueden visualizar las mercancías existentes.

Asientos bajo el sistema de inventario periódico: En el sistema periódico, el negocio registra las compras en la cuenta compras (como cuenta de gastos); por su parte la cuenta inventario continúa llevando el saldo inicial que quedó al final del período anterior. Sin embargo, al fin del período, la cuenta inventario debe ser actualizada en los estados financieros. Un asiento de diario elimina el Saldo Inicial, abonándolo a Inventario y cargándolo a Ganancias y Pérdidas. Un segundo asiento registra el Saldo Final, basándose en el conteo físico. Se carga inventario; y el abono a Ganancias y Pérdidas. Estos asientos pueden realizarse en el proceso de cierre o como ajustes.

Para determinar el costo de las mercancías vendidas por el sistema de inventario periódico, los registros contables deben mostrar; (1) el costo del inventario al comienzo y al final del año, y; (2) el costo de las mercancías compradas a lo largo del año. A partir de esta información, el costo de las mercancías vendidas durante el año se puede calcular como sigue:

Saldo Inicial (Inventario Inicial)		100,000
(+) Incrementos (Compras)	a)	500,000
Disponible para la venta		600,000
(-) Saldo Final (Inventario Final)		200,000
(=) Costo de Ventas	b)	400,000

Registro en el diario:

Para efectos prácticos no se tomara en cuenta el Impuesto al Valor Agregado en el ejemplo que se muestra a continuación:

P#X	Compras	a)	500,000	
	Cuentas por pagar			500,000
	Por la compra de stock para el inventario.		<u>500,000</u>	<u>500,000</u>
P#X	Cuentas por Cobrar		900,000	
	Ventas			900,000
	Por la venta de mercaderías		<u>900,000</u>	<u>900,000</u>
P#X	Costo de ventas	b)	400,000	
	Inventario (Final)		100,000	
	Compras			500,000
	Registro al costo de ventas por la mercadería vendida al final de año		<u>500,000</u>	<u>500,000</u>

Como se puede observar; en las partidas anteriores, en los estados financieros mensuales no queda reconocido el costo de venta y la disminución del inventario por la venta realizada, la cual queda el costo hasta el final del año; sin embargo si la compañía puede tener el inventario de las existencias mensuales, esta partida se puede operar mensualmente.

Con el propósito de documentar los procedimientos que pueden aplicarse al control de los inventarios, se han descrito los dos sistemas de control de inventarios; en la actualidad el sistema de inventario periódico es utilizado en negocios pequeños, los cuales son administrados directamente por el propietario,

quien se entera constantemente del movimiento de las existencias. Para negocios más grandes, este sistema no es adecuado, debido a que las operaciones que se generan, manejan inventarios en altos volúmenes y también causa dificultades en el proceso de elaboración de estados financieros, debido a que no se cuenta con un control específico para determinar las existencias a una fecha de corte específica; por consiguiente lo más adecuado es la utilización del sistema de inventarios perpetuo o continuo, que sí ayuda a establecer las existencias a determinada fecha para aplicar los costos de venta en la elaboración de información financiera periódica.

2.5 Generalidades de la sección 13; inventarios Norma Internacional de Información Financiera Para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF PARA PYMES)

La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), la emite el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad fueron emitidas el 9 de julio de 2010. En Guatemala fue adoptada según resolución No. JD 14004-2010, emitida por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, con vigencia obligatoria a partir del 1 de enero de 2011.

2.5.1 Alcance de esta sección

“Esta sección establece los principios para el reconocimiento y medición de los Inventarios. Inventarios son activos:

- (a) mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones;
- (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.” (12:81)

2.5.2 Esta sección se aplica a todos los inventarios, excepto a:

- (a) “Las obras en progreso, que surgen de contratos de construcción, Incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (véase la Sección 23 Ingresos de actividades ordinarias).
- (b) Los instrumentos financieros (véase la Sección 11 Instrumentos Financieros básicos y la Sección 12, Otros temas relacionados con los Instrumentos Financieros).
- (c) Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección. (Véase la Sección 34 Actividades especiales). “ (12:81)

2.5.3 Esta sección no se aplica a la medición de los inventarios mantenidos por:

- (a) “productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección y de minerales y productos minerales, en la medida en que se midan por su valor razonable menos el costo de venta con cambios en resultados, o
- (b) intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta, con cambios en resultados.” (12:81)

2.5.4 Información a revelar

“Una entidad revelará la siguiente información:

- (a) Las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de costo utilizada.
- (b) El importe total en libros de los inventarios y los importes en libros según la clasificación apropiada para la entidad.
- (c) El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo.
- (d) Las pérdidas por deterioro del valor reconocido o revertido en el resultado,
- (e) El importe total en libros de los inventarios pignoralados en garantía de pasivos.” (12:85)

2.6 Generalidades Norma Internacional de Contabilidad No. 2 Inventarios

A continuación se detalla como referencia técnica la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 2), contenida en las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF (Completas), anteriormente mencionamos la NIIF para PYMES, que contiene todo lo relacionado a Inventarios en la sección 13, sin embargo se hace necesario referirnos de igual forma en éste capítulo a la NIC 2, ya que contienen la misma teoría básica, en cuanto al tema de Inventarios.

2.6.1 Objetivo

El objetivo de la **Norma Internacional de Contabilidad NIC 2** es el siguiente:

“El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad del costo que debe reconocerse como un activo, para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto del período, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También suministra directrices sobre las fórmulas de coste que se usan para atribuir costos a los inventarios” (13: NIC 2, párrafo 1).

2.6.2 Alcance

“Se debe aplicar dentro de los estados financieros, preparados en el contexto del sistema de costo histórico, para contabilizar los inventarios que no sean:

- Obra en curso, resultantes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicio relacionados.
- Instrumentos financieros;
- Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección.

Esta norma no es de aplicación en la medición de los inventarios mantenidos por: Productores de productos agrícolas y forestales, productos agrícolas tras la cosecha o recolección, minerales y productos minerales, siempre que sean medidos por su valor neto de realización de acuerdo con prácticas bien

consolidadas en esos sectores. En el caso de que esos inventarios se midan al valor neto realizable, los cambios en este valor se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan esos cambios.

Intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, siempre que midan sus inventarios, al valor realizable menos costos de ventas. En el caso que esos inventarios se lleven al valor realizable menos costos de venta se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios. ” (13: NIC 2, párrafo 2, 3, 4,5).

2.6.3 Información a revelar

“En los estados financieros se debe revelar la siguiente información:

- Las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de los costos que se haya utilizado;
- El valor total en libros de los inventarios, desglosado en los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la empresa;
- El valor en libros de los inventarios que se han medido utilizando su valor neto realizable;
- El importe de las rebajas de valor de las existencias que se haya reconocido como gasto en el ejercicio.
- El importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se haya reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por existencias en el ejercicio.

Las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor.” (13: NIC 2, párrafo 36).

CAPÍTULO III

VALUACIÓN DE INVENTARIOS

3.1 Definición

Valuar los inventarios, consiste en determinar el método adecuado para establecer el costo de los productos, en las distintas etapas del proceso productivo hasta ser distribuidos. Valuar los inventarios es establecer las condiciones de los productos, si están en buenas condiciones para venderse, utilizarse o consumirse y si existen productos en malas condiciones. El objetivo de los métodos de valuación es determinar el costo que será asignado a las mercaderías vendidas, y el costo de las mercaderías disponibles al terminar el periodo. Se debe seleccionar el método que brinde a la empresa, la mejor forma de medir la utilidad neta del periodo.

En este capítulo mencionaremos la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), así como la NIC 2. Cabe mencionar que estas no tienen diferencia; sin embargo, vale la pena mencionar que la NIC 2 es la norma más completa y puede tener definiciones que la NIIF PYMES no tiene.

3.2 Métodos de valuación de Inventarios

La base primaria de la valuación de los inventarios es el costo. En el costo debe incluirse todos los desembolsos de adquisición, conversión y otros gastos directos e indirectos en que se incurra para llevar un artículo a su condición de disponibilidad.

Los métodos aceptados por la Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas Entidades (NIIF para PYMES) para determinar el costo de los inventarios son:

- Primeras entradas primeras salidas (PEPS)
- Promedio ponderado
- Identificación específica

Primeras entradas primeras salidas (PEPS)

Bajo el método PEPS, los primeros costos que entran al inventario, son los primeros costos que se incluyen en el costo de las mercaderías vendidas, o materia prima para establecer el costo de producción, a eso se debe el nombre de primeras entradas primeras salidas (PEPS). El costo del Inventario final se basa en los costos de las compras más recientes o sea a precios más actuales.

Método de costo promedio ponderado

Este método de costo es aceptado por las Normas Internacionales de Contabilidad, específicamente la NIC 2 Inventarios; y por la Norma Internacional de Información Financiera NIIF para las PYMES.

La NIC 2 señala que “Si se utiliza el método o fórmula del costo promedio ponderado, el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del período, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el período”. (13: Párrafo 27)

Se calcula dividiendo del costo total de inventarios al inicio del período, más las compras o producción del siguiente período, dividido entre el número total de

unidades al inicio del período, más las unidades compradas o producidas en el siguiente período.

El costo promedio resultante, es el que se utiliza para valorar el inventario final. Este método establece, que tanto las salidas de mercancías como el propio inventario, deben valorizarse de acuerdo con un costo promedio ponderado influenciado por los diferentes niveles de precios a los que se han adquirido o producido las mercancías. El cálculo de este costo promedio ponderado puede determinarse periódicamente; en forma mensual, semestral o anualmente, o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la empresa.

Método de costo promedio continuo:

Se determina cada vez que entran nuevas unidades a precios distintos al inventario, aplicando el último costo promedio, para valorizar tanto las salidas de mercancías, como las existencias a determinada fecha.

Identificación específica

Este método, para la valuación del inventario, utiliza el costo específico de compra o de producción de cada artículo, es aplicable en entidades donde es factible distinguir un artículo de otro.

“La identificación específica del costo significa que cada tipo de costo concreto se distribuye entre ciertas partidas identificadas dentro de los inventarios. Este es el tratamiento adecuado para los productos que se segregan para un proyecto específico, con independencia de que hayan sido comprados o producidos. Sin embargo, la identificación específica de costos resultará inadecuada cuando, en los inventarios, haya un gran número de productos que sean habitualmente intercambiables. En estas circunstancias, el método para seleccionar qué productos individuales van a permanecer en la existencia final, podría ser usado

para obtener efectos predeterminados en el resultado del periodo.” (13: Párrafo 24)

Valor neto realizable

“El costo de las existencias puede no ser recuperable en caso de que las mismas estén dañadas, si han devenido parcial o totalmente obsoletas, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de las existencias puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo 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”. (13: Párrafo 28)

3.3 Ventajas y desventajas de los métodos de valuación

Depende de la Empresa, los productos, y otras razones pero entre las ventajas y desventajas generales están:

Método de valuación de primeras entradas primeras salidas (PEPS)

Ventajas

- El inventario final se valúa a costos aproximados a los de realización.
- Es aplicable bajo el sistema de inventario periódico o bien, cuando se utiliza el método de inventario perpetuo.
- No se presta a manipulaciones al ser fácilmente comprobable el valor asignado a los inventarios finales.

- Al valuar, los inventarios según la corriente normal de existencias, se establece una política óptima de administración de los inventarios. Esto se debe a que primero se venderán o enviarán al costo de producción, las mercancías o los materiales que entraron al almacén en primer lugar, lo cual propicia que al finalizar el ejercicio, las existencias del inventario final queden valuadas prácticamente a los últimos costos de adquisición o producción del periodo, por lo que con este método, el inventario final mostrado en el balance general se valúa a costos actuales. Si la empresa mantiene una adecuada rotación de existencias, se logra que “los costos del inventario final sean cifras muy cercanas a los costos de reposición o reemplazo, por lo que esta información con cifras actuales es de mucha utilidad a la gerencia, en lo que respecta al renglón de inventarios y de su capital de trabajo.

Desventajas

- El costo de producción o de venta de las mercaderías se ve influenciado por los costos unitarios más antiguos, alejándose por lo tanto de los costos de realización.
- En épocas de inflación puede originar sobre estimación de utilidades, y por lo tanto más pago de impuesto sobre la renta. En el caso de devoluciones a proveedores o reingresos de materiales no utilizados en la producción, se pueden provocar dificultades si no se tiene definido con claridad el procedimiento a seguir, sobre todo en casos en que se han dado variaciones en los precios.

Método de valuación promedio

Ventajas

- El costo promedio es práctico y de fácil aplicación.
- Es consistente y no se presta a manipulaciones.

Desventajas

- No es útil en proyección de precios de venta.
- Al representar una mezcla de diversos costos de adquisición o de producción de los artículos, el costo promedio en un mercado inflacionario, será menor que el costo de realización y en un mercado que se ve influenciado por la inflación, excederá al costo de realización.

Método de valuación de identificación específica

Ventajas

- Este método es más ajustable porque puede dar resultados más significativos de compra y venta de artículos de alto precio, tales como botes, autos y joyerías.
- Pueden identificarse los artículos con toda precisión, para poder determinar su costo con exactitud.
- Pueden identificarse como pertenecientes a compras u órdenes de producción específica, pueden inventariarse a los costos que muestran las facturas los registros de costos.

- Ofrece una presentación realista de los inventarios y de las utilidades del periodo.
- Facilita la determinación de los costos relacionados con cada unidad.

Desventajas

- Laboriosidad que implican los registros pormenorizados de existencias.
- Su operación requiere de mayores costos administrativos.
- No es aplicable en industrias con diversidad de productos, altos volúmenes de producción y procesos continuos.

3.4 Importancia de la valuación precisa de los inventarios

Con el fin de registrar y controlar los inventarios, las empresas adoptan los sistemas adecuados para valorar sus existencias, y para poder fijar su posible volumen de producción y ventas.

Comprender el concepto, características y fundamentos de los sistemas de valoración de inventarios, puede ser de gran utilidad para la empresa, ya que son estos los que realmente fijan el punto de producción y ventas que se pueda tener en un periodo.

- La valuación de los inventarios es importante porque afecta la utilidad neta en el estado de resultados del periodo actual y del siguiente, así como la sección de los activos corrientes en el estado de situación financiera o balance.

- El adecuado manejo de los inventarios adquiere cada día mayor importancia, debido al alto porcentaje que estos representan en el estado de situación financiera y dentro de los costos operativos de la empresa.
- Debido al tamaño relativamente significativo del inventario y del hecho de que los productos pueden almacenarse en diferentes ubicaciones, un error puede no ser fácilmente visible, sin embargo en muchos casos, incluso un pequeño error en la valuación del inventario puede afectar materialmente la utilidad neta, por eso es conveniente mantener un riguroso cuidado al contar y fijar el precio del inventario al final del año.
- Un error en la valuación del inventario afectará en diversas medidas el balance general, incluyendo la razón de activos y pasivos corrientes, y el patrimonio total de los propietarios, afectará también, cifras claves en el estado de resultados, como el costo de ventas, la utilidad bruta y la utilidad neta. Un error en la valuación del inventario al final del año se trasladará al estado de resultados del año siguiente, ya que este inventario es el inventario inicial del siguiente periodo.
- Cualquiera que sea el método seleccionado por la administración de la empresa para llevar los registros de los inventarios y valuarlos adecuadamente, debe revisarse y evaluarse constantemente, cumpliendo con el control interno.
- Los diferentes métodos de valuación de los inventarios ayudarán a establecer los efectos en el cambio de la valuación de los mismos y el impacto que se refleja en los resultados del ejercicio.

3.5 Marco legal de la valuación de los inventarios

Según lo que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 26-92 y sus reformas, y su Reglamento, Acuerdo Gubernativo 206-2004, a continuación se detallan los artículos que afectan los Inventarios:

“El artículo 48, describe la obligación de practicar inventarios y forma de consignarlos. “Todo contribuyente que obtenga renta de la producción, extracción, manufactura o elaboración, transformación, adquisición o enajenación de frutos o productos, mercancías, materias primas, semovientes o cualesquier otro bien, está obligado a practicar inventarios al inicio de operaciones y al cierre de cada período de imposición. Para los efectos de establecer las existencias al principio y al final de cada período de imposición, el inventario a la fecha de cierre de un período debe coincidir con el de la iniciación del siguiente”. (7: Artículo 48)

Los inventarios deben consignarse agrupando los bienes conforme a su naturaleza, con la especificación necesaria dentro de cada grupo o categoría contable y con la indicación clara de la cantidad total, unidad que se toma como medida, denominación o identificación del bien y su referencia, precios de cada unidad y valor total. Las referencias de los bienes deben anotarse en registros especiales, con indicación del sistema de valuación empleado.

El artículo 49 presenta los lineamientos legales para la Valuación de inventarios. Para cerrar el ejercicio anual de imposición, el valor de la existencia de mercancías deberá establecerse con algunos de los métodos siguientes:

- 1) Para empresas industriales, comerciales y de servicios:
 - a) Costo de producción o adquisición. Este se establecerá a opción del contribuyente, al considerar el costo de la última compra o el promedio ponderado de la existencia inicial, más las compras del ejercicio a que se

refiere el inventario. Igual criterio se aplicará para la valoración de la materia prima y demás insumos físicos. La valoración de la existencia de productos elaborados o semielaborados y de bienes y servicios intermedios utilizados en la producción, se determinará también aplicando uno de los dos criterios indicados precedentemente.

- b) Precio del bien.
- c) Precio de venta menos gastos de venta; y
- d) Costo de producción o adquisición o costo de mercado, el que sea menor.

Una vez adoptado cualquiera de estos métodos de valorización, no podrá ser variado sin autorización previa de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) y deberán efectuarse los ajustes pertinentes, de acuerdo con los procedimientos que disponga el reglamento, según las normas técnicas de la contabilidad. Autorizado el cambio, se aplicará a partir del ejercicio anual de imposición inmediato siguiente. Los inventarios deberán indicar en forma detallada la cantidad de cada artículo, su clase y su respectivo precio unitario.

En la valoración de los inventarios no se permitirá el uso de reservas generales constituidas para hacer frente a fluctuaciones de precios, contingencias del mercado o de cualquier otro orden.

2) Para la actividad pecuaria:

La valuación de existencias en establecimientos ganaderos, deberá, efectuarse considerando algunos de los siguientes métodos:

- a) Costo de producción.
- b) Costo estimativo o precio fijo.

- c) Precio de venta para el contribuyente; y
- d) Costo de adquisición.

Los ganaderos de ganado de engorde, optarán por el método de precio de venta, o de costo de adquisición.

Sin embargo, los reproductores comprados para sementales, incluidas las hembras reproductoras, deberán registrarse contablemente como activo fijo depreciable.

En el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas, Acuerdo Gubernativo Número 206-2004 del 22 de julio de 2004, del Ministerio de Finanzas Públicas, en su artículo 23, se dan los lineamientos para la correcta valuación de inventarios. Para efectos de autorizar un cambio de sistema de valuación de inventarios, conforme al artículo 49 de la Ley del Impuesto Sobre la renta, el contribuyente debe proporcionar la información siguiente:

1. La clase de bienes del inventario respecto de la cual se solicita el cambio de sistema de valuación.
2. El sistema de valuación utilizado.
3. Las razones para solicitar el cambio.
4. Las partidas contables de los ajustes que se efectúen con motivo del cambio solicitado y sus efectos fiscales.

La Administración Tributaria, previo a resolver, verificará la información indicada en los numerales anteriores, y podrá requerir cualquier otra que sea necesaria. La resolución de autorización regirá a partir del ejercicio inmediato siguiente a aquel en que se autorice el cambio.

Dentro de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES y las NIIF completas, se aceptan técnicas relacionadas con la ley las cuales se detallan a continuación:

Una entidad puede utilizar técnicas tales como:

- El método del costo estándar,
- El método de los minoristas o
- El precio de compra más reciente para medir el costo de los inventarios, si los resultados se aproximan al costo.

Una entidad medirá el costo de los inventarios,

- Métodos de primera entrada primera salida (PEPS) o
- Costo promedio ponderado,
- Costo promedio periódico.

Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo distintas. El método Última Entrada Primer Salida (UEPS) no está permitido en esta NIIF.

CAPÍTULO IV

CAMBIO EN EL MÉTODO DE VALUACIÓN DEL INVENTARIO

4.1 Aspectos a considerar por el cambio en el método de valuación del inventario

Las siguientes definiciones se consideran en la sección 10, Políticas Contables, Estimaciones y Errores, de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF) para PYMES:

Políticas Contables

Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros.

Existen diversas políticas contables y métodos de aplicación para una misma situación, donde se selecciona entre alternativas, así mismo existen características propias del funcionamiento de una empresa, por lo que es necesario utilizar el criterio para seleccionar la más adecuada a las circunstancias.

Cuando los estados financieros que se preparan de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera Para Pequeñas y Medianas Entidades – (NIIF para PYMES), Sección 10 y la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 8) Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, se debe divulgar en una nota a los mismos, con el título: Políticas Contables u otro similar, todas las políticas importantes de contabilidad, identificando y describiendo los principios o normas y métodos de contabilidad utilizados por la entidad, información que varía debido a la naturaleza y cantidad de políticas aplicables a

cada empresa específica, y que afectan materialmente la determinación de su situación financiera, los resultados de sus operaciones y su flujo de efectivo.

Existen diversas formas utilizadas por las empresas en cuanto a la presentación de las políticas contables, dentro de los estados financieros; algunas las presentan en una nota individual, otras como información complementaria, o bien en notas referentes a partidas específicas, por lo que se debe tener cuidado en no duplicar detalles, integraciones o información y dichas políticas pueden referenciarse a detalles presentados en otro lugar de los estados financieros.

Entre las políticas de contabilidad de las empresas podemos mencionar:

- Bases de consolidación
- Conversión en moneda extranjera
- Métodos de depreciación de activos fijos
- Amortización de intangibles
- Valuación de inventarios
- Contabilización de las inversiones
- Mantenimiento reparaciones y mejoras
- Contabilización de contratos de arrendamiento financiero
- Prestaciones laborales

Uniformidad de las políticas contables

Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros sucesos y condiciones que sean similares, a menos que la NIIF requiera o permita específicamente establecer categorías de partidas, para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si la NIIF requiere o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

4.2 Definición de un cambio en una política contable

Un cambio en una política contable se origina cuando la empresa selecciona otro principio, base, convención, regla o procedimiento diferente, al que ha utilizado anteriormente.

Siempre que se cumpla con los siguientes requerimientos según la sección 10, Políticas Contables, Estimaciones y Errores de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES),.

“Una entidad cambiará una política contable, solo si el cambio:

- (a) es requerido por cambios a esta NIIF, o
- (b) da lugar a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros sucesos o condiciones sobre la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.” (12:55)

“No constituyen cambios en las políticas contables:

- (a) La aplicación de una política contable para transacciones, otros sucesos o condiciones que difieren sustancialmente de los ocurridos con anterioridad.
- (b) La aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones, que no han ocurrido anteriormente o que no eran significativos.
- (c) Un cambio en el modelo de costo, cuando ya no está disponible una medida fiable del valor razonable (o viceversa), para un activo que la NIIF requeriría o permitiría en otro caso medir al valor razonable.” (12:55)

“Si la NIIF permite una elección de tratamiento contable (incluyendo la base de medición) para una transacción específica u otro suceso o condición y una entidad cambia su elección de política anterior, eso es un cambio de política contable.”(12:55)

Cuando se presentan situaciones que requieren que se modifique algunas políticas contables en una empresa, esto origina variaciones en la información financiera que se prepara en un período.

Un cambio en una política de contabilidad aplicada por una empresa, puede afectar significativamente la presentación de la situación financiera y los resultados de sus operaciones en un período contable, así como las tendencias mostradas en los estados financieros comparativos o períodos posteriores, por lo tanto, la divulgación del cambio debe ser de manera tal, que facilite el análisis y entendimiento de los estados financieros, evaluando el efecto.

De manera general, se puede decir que los cambios en políticas contables son decisiones que pueden afectar significativamente la presentación de la situación financiera y los resultados de operación de una empresa, en un período contable, así como, las tendencias comparativas mostradas en los estados financieros.

Entre los cambios más comunes que se presentan en las empresas están:

- Cambio en el método de valuación de inventario; ejemplo: del método de costos de Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS) al de Promedios.
- Otro ejemplo es el cambio en la valuación de inventarios, considerando que una empresa está valuando sus inventarios por el método de costos promedio, y quiere cambiar a un método que rebaje el costo de ventas, y que sus inventarios presenten el costo actual, porque se ajusta más a su realidad

financiera; y realiza al cambio al método de valuación de Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS).

- Un cambio en el método de depreciación del activo fijo que se ha venido utilizando, cambiando de línea recta a depreciación acelerada, o viceversa.
- Por ejemplo, si una empresa comercial no utiliza sus vehículos en forma constante y por lo tanto no se deprecian en forma rápida, puede cambiar el método de depreciación para aplicarle el más adecuado a sus necesidades.

4.3 Aplicación de los cambios en las políticas contables:

Según la sección 10 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES).

“Una entidad contabilizará los cambios de política contable como sigue:

- (a) una entidad contabilizará un cambio de política contable procedente de un cambio en los requerimientos de la NIIF, de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiere, especificadas en esa modificación;
- (b) cuando una entidad haya elegido seguir la NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición, en lugar de seguir la Sección 11, Instrumentos financieros básicos y la Sección 12, Otros temas relacionados con los Instrumentos financieros como permite el párrafo 11.2 (sección 11), y donde cambian los requerimientos de la NIC 39, la entidad contabilizará ese cambio de política contable de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiere, especificadas en la NIC 39 revisada; y
- (c) una entidad contabilizará cualquier otro cambio de política contable de **forma retroactiva.**” (12:55)

4.3.1 Aplicación retroactiva

“Cuando se aplique un cambio de política contable de forma retroactiva, la entidad aplicará la nueva política contable a la información comparativa de los periodos anteriores, desde la primera fecha que sea practicable, como si la nueva política contable se hubiese aplicado siempre.” (12:56)

“Cuando sea “impracticable” determinar los efectos en cada periodo específico de un cambio en una política contable, sobre la información comparativa para uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los importes en libros de los activos y pasivos al principio del primer periodo para el que sea practicable la aplicación retroactiva, el cual podría ser el periodo actual, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado, para ese periodo.” (12:56)

Ejemplo de la aplicación retroactiva de unos cambios en política contables:

La empresa **Distribuidora de Zapatos Modernos, S.A**, se dedica a la importación y venta de zapatos para dama en diferentes estilos y colores, inició sus operaciones en enero del 2010, año en el cual adoptó el método de Promedio Ponderado para valuar sus inventarios; a finales del año 2011 por instrucciones recibidas de su Casa Matriz, ubicada en el exterior, realizará el cambio de método de valuación de sus inventarios al de Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS), para lo cual, el departamento contable procede a realizar los procedimientos siguientes:

Para efectos ilustrativos solo se presentará la valuación de dos estilos de zapatos, ya que al realizar el ejercicio para el inventario completo es muy extenso y laborioso.

1. Se procede a obtener los kardex de los inventarios valuados bajo el método de Promedio, correspondientes a los dos años en que han tenido movimiento, los cuales se presentan a continuación:

AÑO 2010

DISTRIBUIDORA DE ZAPATOS MODERNOS, S.A. KARDEX (Expresado en Quetzales)											
BOTAS A LA RODILLA 00010025 CENTRAL ZAPATOS EXPORTADOS, S.A. DE C. V. UNIDAD PROMEDIO 2010											
ARTÍCULO: CÓDIGO: UBICACIÓN: PROVEEDOR: UNIDAD DE MEDIDA: MÉTODO DE VALUACIÓN: AÑO:											
ENTRADAS				SALIDAS				SALDO			
	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total	Unidades	Total
Ingreso	1,000	190	190,000				1,000	190	190,000		
Salida				500	190	95,000				500	95,000
Compra	2,000	205	410,000				2,500	202	505,000		
Salida				2,000	202	404,000				500	101,000
Compra	3,000	210	630,000				3,500	209	731,000		
Salida	2,000	215	430,000	500	209	104,429	3,000	209	626,571		
	8,000	820	1,660,000	3,000		603,429	5,000		1,056,571		

AÑO 2010

DISTRIBUIDORA DE ZAPATOS MODERNOS, S.A.
KARDEX
 (Expresado en Quetzales)

ARTÍCULO: SANDALIA
 CÓDIGO: 00010030
 UBICACIÓN: CENTRAL
 PROVEEDOR: ZAPATOS EXPORTADOS, S.A. DE C. V.
 UNIDAD DE MEDIDA: UNIDAD
 MÉTODO DE VALUACIÓN: PROMEDIO
 AÑO: 2010

	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total
Ingreso	1,000	225	225,000				1,000	225	225,000
Salidas				400	225	90,000	600	225	135,000
Compra	1,800	230	414,000				2,400	229	549,000
Salidas				1,600	229	366,000	800	229	183,000
Compra	2,500	240	600,000				3,300	237	783,000
Salidas				800	237	189,818	2,500	237	593,182
	5,300		1,239,000	2,800		645,818	2,500		593,182

AÑO 2011

DISTRIBUIDORA DE ZAPATOS MODERNOS, S.A.
KARDEX
 (Expresado en Quetzales)

ARTÍCULO: BOTAS A LA RODILLA
CÓDIGO: 00010025
UBICACIÓN: CENTRAL
PROVEEDOR: ZAPATOS EXPORTADOS, S.A. DE C. V.
UNIDAD DE MEDIDA: UNIDAD
MÉTODO DE VALUACIÓN: PROMEDIO
AÑO: 2011

	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total
Saldo Inicial							5,000	211	1,056,571
Salida				1,500	211	316,971	3,500	211	739,600
Compra	2,000	220	440,000				5,500	214	1,179,600
Compra	2,500	225	562,500				8,000	218	1,742,100
Compra	2,000	230	460,000				10,000	220	2,202,100
Salida				2,500	220	550,525	7,500	220	1,651,575
Compra	2,000	235	470,000				9,500	223	2,121,575
	8,500	910	1,932,500	3,500	223	781,633	6,000	223	1,339,942
				7,500		1,649,129	6,000		1,339,942

AÑO 2011

DISTRIBUIDORA DE ZAPATOS MODERNOS, S.A.

KARDEX
(Expresado en Quetzales)

ARTÍCULO: SANDALIA

CÓDIGO: 00010030

UBICACIÓN: CENTRAL

PROVEEDOR: ZAPATOS EXPORTADOS, S.A. DE C. V.

UNIDAD DE MEDIDA: UNIDAD

MÉTODO DE VALUACIÓN: PROMEDIO

AÑO: 2011

	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total
Saldo Inicial							2,500	237	593,182
Salida				2,000	237	474,545	500	237	118,636
Compra	2,000	245	490,000				2,500	243	608,636
Compra	1,800	250	450,000				4,300	246	1,058,636
Salida				500	246	123,097	3,800	246	935,539
Compra	3,000	255	765,000				6,800	250	1,700,539
Salida				1,500	250	375,119	5,300	250	1,325,420
	6,800		1,705,000	4,000		972,762	5,300		1,325,420

2. Se procede a realizar la valuación del movimiento de los inventarios, bajo el nuevo método de valuación de Primeras Entradas, Primeras Salidas.

AÑO 2010

DISTRIBUIDORA DE ZAPATOS MODERNOS, S.A.
KARDEX
(Expresado en Quetzales)

ARTÍCULO: BOTAS A LA RODILLA
CÓDIGO: 00010025
UBICACIÓN: CENTRAL
PROVEEDOR: ZAPATOS EXPORTADOS, S.A. DE C. V.
UNIDAD DE MEDIDA: UNIDAD
MÉTODO DE VALUACIÓN: PEPS
AÑO: 2010

	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total
Ingreso	1,000	190	190,000				1,000	190	190,000
Salida				500	190	95,000	500	190	95,000
Saldo							500	190	95,000
Ingreso	2,000	205	410,000				2,000	205	410,000
Salida				500	190	95,000	-	190	-
Salida				1,500	205	307,500	500	205	102,500
Saldo							500	205	102,500
Ingreso	3,000	210	630,000				3,000	210	630,000
Salida				500	205	102,500	-	205	-
Salida							3,000	210	630,000
Ingreso	2,000	215	430,000				2,000	215	430,000
Ingreso	8,000	820	1,660,000	3,000		600,000	5,000	212	1,060,000

AÑO 2010

DISTRIBUIDORA DE ZAPATOS MODERNOS, S.A.
KARDEX
 (Expresado en Quetzales)

ARTÍCULO: SANDALIA
 CÓDIGO: 00010030
 UBICACIÓN: CENTRAL
 PROVEEDOR: ZAPATOS EXPORTADOS, S.A. DE C. V.
 UNIDAD DE MEDIDA: UNIDAD
 MÉTODO DE VALUACIÓN: PEPS
 AÑO: 2010

	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total
Ingreso	1,000	225	225,000				1,000	225	225,000
Salida				400	225	90,000	600	225	135,000
Saldo							600	225	135,000
Ingreso	1,800	230	414,000				1,800	230	414,000
Salida				600	225	135,000	-	230	-
Salida				1,000	230	230,000	800	230	184,000
Saldo							800	230	184,000
Ingreso	2,500	240	600,000				2,500	240	600,000
Salida				800	230	184,000	-	230	-
Salida							2,500	240	600,000
	5,300		1,239,000	2,800		639,000	2,500		600,000

AÑO 2011

EMPRESA EJEMPLO, S.A.
KARDEX
 (Expresado en Quetzales)

BOTAS A LA RODILLA

00010025

CENTRAL

ZAPATOS EXPORTADOS, S.A. DE C. V.

UNIDAD

PEPS

2011

ARTÍCULO:

CÓDIGO:

UBICACIÓN:

PROVEEDOR:

UNIDAD DE MEDIDA:

MÉTODO DE VALUACIÓN:

AÑO:

	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total
Saldo inicial							3,000	210	630,000
Salida				1,500	210	315,000	2,000	215	430,000
							1,500	210	315,000
							2,000	215	430,000
Compra	2,000	220	440,000				2,000	215	430,000
Compra	2,500	225	562,500				2,500	225	562,500
Compra	2,000	230	460,000				2,000	230	460,000
Salida				1,500	210	315,000	-		
Salida				1,000	215	215,000	1,000	215	215,000
							2,000	220	440,000
							2,500	225	562,500
							2,000	230	460,000
							1,000	215	215,000
							2,000	220	440,000
							2,500	225	562,500
							2,000	230	460,000
Compra	2,000	235	470,000				2,000	235	470,000
Salida				1,000	215	215,000	-	215	-
Salida				2,000	220	440,000	-	220	-
Salida				500	225	112,500	2,000	225	450,000
Salida							2,000	230	460,000
							2,000	235	470,000
	8,500	910	1,932,500	7,500		1,612,500	6,000		1,380,000

AÑO 2011

DISTRIBUIDORA DE ZAPATOS MODERNOS, S.A.

KARDEX

(Expresada en Quetzales)

ARTÍCULO: SANDALIA

CÓDIGO: 00010030

UBICACIÓN: CENTRAL

PROVEEDOR: ZAPATOS EXPORTADOS, S.A. DE C. V.

UNIDAD DE MEDIDA: UNIDAD

METODO DE VALUACIÓN: PEPS

AÑO: 2011

	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total
Saldo inicial							2,500	240	600,000
Salida				2,000	240	480,000	500	240	120,000
							500	240	120,000
Compra	2,000	245	490,000				2,000	245	490,000
Compra	1,800	250	450,000				1,800	250	450,000
Salida				500	240	120,000	-		
							2,000	245	490,000
							1,800	250	450,000
							2,000	245	490,000
							1,800	250	450,000
Compra	3,000	255	765,000				3,000	255	765,000
Salida				1,500	245	367,500	500	245	122,500
							1,800	250	450,000
							3,000	255	765,000
							1,800	250	450,000
							3,000	255	765,000
	6,800		1,705,000	4,000		967,500	5,300		1,337,500

3. Se procede a realizar el análisis de las diferencias, para determinar el efecto que se da como resultado de la aplicación de los dos métodos de valuación de los inventarios, en el costo de ventas de la siguiente manera:

DISTRIBUIDORA DE ZAPATOS MODERNOS, S.A.
(Expresado en Quetzales)

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	INVENTARIO FINAL				COSTO DE VENTAS				DIFERENCIA			
		PROMEDIO		PEPS		DIFERENCIA		PROMEDIO		PEPS		UNIDADES	COSTO
		UNIDADES	COSTO	UNIDADES	COSTO	UNIDADES	COSTO	UNIDADES	COSTO	UNIDADES	COSTO	UNIDADES	COSTO
10025	Botas a la rodilla	5,000	1,056,571	5,000	1,060,000	-	(3,429)	3,000	603,429	3,000	600,000	-	3,429
10030	Sandalia	2,500	593,182	2,500	600,000	-	(6,818)	2,800	645,818	2,800	639,000	-	6,818
		7,500	1,649,753	7,500	1,660,000		-10,247	5,800	1,249,247	5,800	1,239,000		10,247

DISTRIBUIDORA DE ZAPATOS MODERNOS, S.A.
(Expresado en Quetzales)

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	INVENTARIO FINAL				COSTO DE VENTAS				DIFERENCIA			
		PROMEDIO		PEPS		DIFERENCIA		PROMEDIO		PEPS		UNIDADES	COSTO Q.
		UNIDADES	COSTO Q.	UNIDADES	COSTO Q.	UNIDADES	COSTO Q.	UNIDADES	COSTO Q.	UNIDADES	COSTO Q.	UNIDADES	COSTO Q.
10025	Botas a la rodilla	6,000	1,339,942	6,000	1,380,000	-	(40,058)	7,500	1,649,129	7,500	1,612,500	-	36,629
10030	Sandalia	5,300	1,325,420	5,300	1,337,500	-	(12,080)	4,000	972,762	4,000	967,500	-	5,262
		11,300	2,665,362	11,300	2,717,500		-52,138	11,500	2,621,891	11,500	2,580,000		41,891

RESUMEN

2010		2011	
Promedio	PEPS	Promedio	PEPS
Costo de Ventas	1,249,247	Costo de Ventas	2,621,891
Inventario Final	1,649,753	Inventario Final	2,665,362
Diferencia		Diferencia	
	10,247		10,247
	(10,247)		41,891
	0.00		(52,138)
			0.00

4. Se procede a realizar los ajustes correspondientes como resultado del cambio en el método de valuación de los inventarios, los cuales quedan de la manera siguiente:

a) Ajuste al saldo de utilidades retenidas año 2010 (Retroactivo)

El ajuste a contabilizar sobre las utilidades acumuladas, para cumplir con el requerimiento de la NIIF para PYMES, de aplicación retroactiva, es el siguiente:

	P# X1	
Inventarios	10,247	
Utilidades acumuladas		10,247
Para ajustar el saldo del Inventario inicial por el cambio de método valuación	<u>10,247</u>	<u>10,247</u>

Con este ajuste los inventarios al inicio de año quedan valuados bajo el método de primeras entradas primeras salidas, y el efecto se muestra en las utilidades de ejercicios anteriores.

b) Impuesto Sobre la Renta Diferido

Adicionalmente a lo anterior deberá calcularse el efecto de la diferencia temporal que se ocasiona, de la siguiente forma:

Cálculo del ISR		
Efecto por el cambio	10,247	
Tasa impositiva		31%
Impuesto Sobre la Renta gasto	<u>3,176</u>	
P#X		
Utilidades Retenidas	3,176	
Impuesto Sobre la Renta Diferido Pasivo		<u>3,176</u>
Reconocimiento del ISR diferido por el cambio contable en el método de Valuación del inventario año 2010	<u>3,176</u>	<u>3,176</u>

DISTRIBUIDORA DE ZAPATOS MODERNOS, S. A.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2010
(En Quetzales)

ACTIVO			
ACTIVO NO CORRIENTE	PEPS	PROMEDIO	DIFERENCIA
Terrenos	200,000	200,000	-
Edificios	150,000	150,000	-
Depreciación Acumulada	(10,000)	(10,000)	-
Otros Activos	5,000	5,000	-
Total de Activo No Corriente	345,000	345,000	-
ACTIVO CORRIENTE			
Caja y Bancos	175,000	175,000	-
Cuentas por Cobrar -Neto-	5,033,887	5,033,887	-
Inventarios	1,660,000	1,649,753	10,247
Total de Activo Corriente	6,868,887	6,858,640	10,247
TOTAL ACTIVO	7,213,887	7,203,640	10,247
PASIVO Y PATRIMONIO NETO			
Capital y Aportes	750,000	750,000	-
Reserva Legal	1,500	1,500	-
Resultados Acumulados	607,853	607,853	-
Resultado del Ejercicio	3,697,633	3,690,562	7,071
Total Patrimonio Neto	5,056,986	5,049,915	7,071
PASIVO NO CORRIENTE			
Provision para Indemnizaciones	485,000	485,000	-
Total de Pasivo no Corriente	485,000	485,000	-
PASIVO CORRIENTE			
Proveedores	1,393,725	1,393,725	-
Dividendos por Pagar	75,000	75,000	-
Cuentas por Pagar y Pasivos Acumulados	200,000	200,000	-
Impuesto Sobre la Renta Diferido	3,176		3,176
Total de Pasivo Corriente	1,671,901	1,668,725	3,176
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO	7,213,887	7,203,640	10,247

DISTRIBUIDORA DE ZAPATOS MODERNOS, S. A.
ESTADO DE RESULTADOS
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010
(En Quetzales)

	PEPS	PROMEDIO	DIFERENCIA
Ingresos	<u>5,895,345</u>	<u>5,895,345</u>	-
Venta Local	5,895,345	5,895,345	-
(-) Costo de Ventas	<u>1,249,247</u>	<u>1,249,247</u>	-
Ganancia Bruta en Ventas	4,646,098	4,646,098	-
(-) Gastos de Operación	<u>719,184</u>	<u>719,184</u>	-
Gastos de Venta	<u>501,363</u>	<u>501,363</u>	-
Sueldos y Salarios	125,800	125,800	-
Prestaciones	200,400	200,400	-
Comisiones	133,155	133,155	-
Comisiones de Agencia	42,008	42,008	-
Gastos de Administración	<u>217,821</u>	<u>217,821</u>	-
Sueldos	77,056	77,056	-
Prestaciones Laborales	12,822	12,822	-
Cuotas Patronales	24,894	24,894	-
Depreciaciones	22,201	22,201	-
Honorarios	71,008	71,008	-
Papelería y Útiles	9,840	9,840	-
Ganancia en Operación	<u>3,926,914</u>	<u>3,926,914</u>	-
Otros Gastos y Productos Financieros	<u>236,352</u>	<u>236,352</u>	-
Gastos	236,352	236,352	-
Comisiones Bancarias	4,500	4,500	-
Pérdida en Diferencial Cambiario	231,852	231,852	-
Ganancia del Ejercicio	<u>3,690,562</u>	<u>3,690,562</u>	-
Tasa Impositiva	31%	31%	-
Impuestos a Pagar	<u>1,144,074</u>	<u>1,144,074</u>	-
Utilidad Neta	<u>2,546,488.00</u>	<u>2,546,488.00</u>	-

c) Ajuste al saldo de utilidades retenidas año 2011

El ajuste a contabilizar sobre las utilidades acumuladas para cumplir con el requerimiento de la NIIF para PYMES, de aplicación retroactiva es el siguiente:

P# X1		
Inventarios	48,891	
Utilidades acumuladas		48,891
Para ajustar el saldo del Inventario inicial por el cambio de método valuación	<u>48,891</u>	<u>48,891</u>

Con este ajuste, los inventarios al inicio de año quedan valuados bajo el método de primeras entradas primeras salidas, y el efecto se muestra en las utilidades de ejercicios anteriores.

a) Impuesto sobre la Renta (ISR) Diferido

Adicionalmente a lo anterior, deberá calcularse el efecto de la diferencia temporal que se ocasiona de la siguiente forma:

Cálculo del ISR		
Efecto por el cambio	48,891	
Tasa impositiva	31%	
Impuesto Sobre la Renta gasto	<u>12,896</u>	
 Impuesto Sobre la Renta Gasto	 12,986	
 Impuesto Sobre la Renta Diferido Pasivo		 12,986
 Reconocimiento del ISR diferido por el cambio contable en el método de Valuación del inventario año 2011	 <u>12,986</u>	 <u>12,986</u>

DISTRIBUIDORA DE ZAPATOS MODERNOS, S. A.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2011
(En Quetzales)

ACTIVO			
ACTIVO NO CORRIENTE	PEPS	PROMEDIO	DIFERENCIA
Terrenos	200,000	200,000	-
Edificios	150,000	150,000	-
Depreciación Acumulada	-10,000	-10,000	-
Otros Activos	5,000	5,000	-
Total de Activo No Corriente	<u>345,000</u>	<u>345,000</u>	<u>-</u>
ACTIVO CORRIENTE			
Caja y Bancos	2,234,900	2,234,900	-
Cuentas por Cobrar -Neto-	5,653,518	5,653,518	-
Inventarios	2,707,253	2,665,362	41,891
Total de Activo Corriente	<u>10,595,671</u>	<u>10,553,780</u>	<u>41,891</u>
TOTAL ACTIVO	<u>10,940,671</u>	<u>10,898,780</u>	<u>41,891</u>
PASIVO Y PATRIMONIO NETO			
Capital y Aportes	750,000	750,000	-
Reserva Legal	2,000	2,000	-
Resultados Acumulados	4,032,262	4,032,262	-
Resultado del Ejercicio	5,411,423	5,382,518	28,905
Total Patrimonio Neto	<u>10,195,685</u>	<u>10,166,780</u>	<u>28,905</u>
PASIVO NO CORRIENTE			
Provisión para Indemnizaciones	99,000	99,000	-
Total de Pasivo No Corriente	<u>99,000</u>	<u>99,000</u>	<u>-</u>
PASIVO CORRIENTE			
Proveedores	445,000	445,000	-
Dividendos por Pagar	88,000	88,000	-
Cuentas por Pagar y Pasivos Acumulados	100,000	100,000	-
Impuesto Sobre la Renta Diferido	12,986		12,986
Total de Pasivo Corriente	<u>645,986</u>	<u>633,000</u>	<u>12,986</u>
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO	<u>10,940,671</u>	<u>10,898,780</u>	<u>41,891</u>

DISTRIBUIDORA DE ZAPATOS MODERNOS, S. A.
ESTADO DE RESULTADOS COMPARATIVO
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2011
(En Quetzales)

	PEPS	PROMEDIO	DIFERENCIA
Ingresos	8,835,200	8,835,200	-
Venta Local	8,835,200	8,835,200	-
(-) Costo de Ventas	2,580,000	2,621,891	(41,891)
Ganancia Bruta en Ventas	<u>6,255,200</u>	<u>6,213,309</u>	41,891
(-) Gastos de Operación	796,506	796,506	
Gastos de Venta	<u>542,574</u>	<u>542,574</u>	
Sueldos y Salarios	135,800	135,800	-
Prestaciones	210,176	210,176	-
Comisiones	140,698	140,698	-
Comisiones de Agencia	55,900	55,900	-
Gastos de Administración	<u>253,932</u>	<u>253,932</u>	
Sueldos	85,900	85,900	-
Prestaciones Laborales	13,500	13,500	-
Cuotas Patronales	33,332	33,332	-
Depreciaciones	23,900	23,900	-
Honorarios	85,600	85,600	-
Papelería y Útiles	11,700	11,700	-
Ganancia en Operación	<u>5,458,694</u>	<u>5,416,803</u>	41,891
Otros Gastos y Productos Financieros			
Gastos	<u>35,344</u>	<u>35,344</u>	
Comisiones Bancarias	2,135	2,135	-
Perdida en Diferencial Cambiario	<u>33,209</u>	<u>33,209</u>	-
	<u>35,344</u>	<u>35,344</u>	-
Ganancia del Ejercicio	<u>5,423,350</u>	<u>5,381,459</u>	41,891
Tasa Impositiva	31%	31%	
Impuestos a Pagar	<u>1,681,239</u>	<u>1,668,252</u>	
Utilidad Neta	<u>3,742,112</u>	<u>3,713,207.00</u>	

4.3.1.1 Información a revelar sobre un cambio en una política contable

“Cuando una modificación a la NIIF tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, o pueda tener un efecto en futuros periodos, una entidad revelará:

:

- La naturaleza del cambio en la política contable.
- El importe del ajuste para cada partida afectada de los estados financieros para el periodo corriente, y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable.
- El importe del ajuste relativo a periodos anteriores a los presentados, en la medida en que sea practicable.
- Una explicación en el caso de que la determinación de los importes a revelar de los apartados (b) o (c) anteriores, no sea practicable.” (12:56)

No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

“Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, una entidad revelará:

- (a) la naturaleza del cambio en la política contable.
- (b) las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información fiable y más relevante.
- (c) en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada, mostrado por separado:
 - (i) para el periodo corriente;
 - (ii) para cada periodo anterior presentado; y
 - (iii) para periodos anteriores a los presentados, de forma agregada.

- (d) Una explicación, en el caso de que sea impracticable la determinación de los importes a revelar en el apartado (c) anterior.

No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.” (12:56)

4.3.2 Cambio en una estimación contable

Las estimaciones contables consisten en las aproximaciones del monto de un elemento, partida o cuenta en un estado financiero, ante la ausencia de medios precisos de medición, que requiere del juicio profesional de un encargado de la materia.

En la presentación periódica de estados financieros de una empresa, se incluyen constantemente estimados y provisiones derivados de hechos futuros que no pueden saberse con certeza, lo que por su naturaleza ocurrirá y que existen en la fecha en que se preparan, por lo tanto no se conoce el monto real.

La administración tiene la responsabilidad de preparar y establecer las estimaciones contables que deben contener los estados financieros, así como los cambios en estimaciones contables que se realizan como resultado del cambio de circunstancias, sobre las cuales se basaron las estimaciones, las que pueden ser:

- La obtención de nueva información, condiciones cambiantes, revisar estimados o a medida que se obtiene experiencia adicional.

Las estimaciones contables más comunes en las empresas comerciales se presentan en las partidas siguientes:

- Provisión para cuentas incobrables.
- Obsolescencia de inventarios.

- Vida útil y valor residual de activos fijos.
- Costos de garantías.
- Provisión para prestaciones laborales.
- Asignaciones para reducir activos circulantes a su valor estimado de realización.
- Provisión para una pérdida que pudiera surgir de una demanda legal en proceso.

Como ejemplos de cambios en estimaciones contables se mencionan los siguientes:

- En las empresas la mayoría de ventas se realizan al crédito y de estas cuentas existen ciertos porcentajes que son irrecuperables, que varían en cada empresa; sin embargo, puede establecerse un porcentaje razonable para realizar una estimación que no va a variar cada año, aunque sí la estimación ya no es razonable, puede y debe realizarse un cambio en estimación.
- Otra circunstancia que se presenta en las empresas que realizan ventas de productos de temporada, es que cuando transcurren algunos años los productos se vuelven obsoletos, el gasto que origina se debe registrar, creando una estimación que sea razonable para cada período contable; si el porcentaje establecido ya no presenta la realidad de la empresa, se debe realizar un cambio en la estimación para obsolescencia de inventario.

4.3.2.1 Aplicación de los cambios en las estimaciones:

“Una entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable, de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del:

- (a) el periodo del cambio, si éste afecta a un solo periodo, o
- (b) el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afecta a todos ellos.

En la medida en que un cambio en una estimación contable de lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio, la entidad lo reconocerá ajustando el importe en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio, en el periodo en que tiene lugar el cambio.” (12:57)

4.3.2.2 Información a revelar sobre un cambio en una estimación

Cuando una modificación a la NIIF tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, o pueda tener un efecto en futuros periodos, una entidad revelará:

La naturaleza de cualquier cambio en una estimación contable y el efecto del cambio sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos para el periodo corriente. Si es practicable para la entidad estimar el efecto del cambio sobre uno o más periodos futuros, la entidad revelará estas estimaciones.

La divulgación del efecto en las cantidades del estado de resultados no es necesaria para estimaciones hechas en cada período en el curso ordinario de la contabilización, para partidas tales como: cuentas incobrables y obsolescencia de inventarios; sin embargo, se recomienda la divulgación si el efecto de un cambio en la estimación es importante.

Un cambio en estimación que es causado en todo o en parte por un cambio de principio, debe ser divulgado como un cambio en estimación, debido a que el efecto acumulativo atribuible al cambio en una estimación en el período contable, no puede ser separado de los efectos corrientes o futuros del cambio en estimación.

Cuando resulte imposible determinar si se ha producido un cambio de principio o un cambio en estimación, el cambio se deberá considerar como un cambio en estimación.

4.3.3 Correcciones de errores de periodos anteriores

Puede darse la circunstancia que en un ejercicio se detecten errores cometidos al preparar los estados financieros de uno o más ejercicios anteriores, puede tratarse de errores aritméticos, errores en la aplicación de principios contables, errores en la interpretación de hechos económicos, omisiones, etc.

La corrección de errores se distingue de los cambios en políticas y estimaciones, sin embargo tienen la misma teoría básica en la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES) como se describe a continuación:

“Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

- (a) estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse, y
- (b) podría esperarse razonablemente, que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de esos estados financieros.

Estos errores incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, supervisión o mala interpretación de hechos, así como fraudes.” (12:57)

4.3.3.1 Aplicación de errores de períodos anteriores:

“En la medida en que sea practicable, una entidad corregirá de forma retroactiva los errores significativos de periodos anteriores, en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento:

- (a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores, en los que se originó el error, o
- (b) si el error ocurrió con anterioridad al primer periodo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio de ese primer período.

Cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa en un periodo específico de uno o más periodos anteriores presentados, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer período para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable (que podría ser el periodo corriente).” (12:57-58)

4.3.3.2 Información a revelar sobre errores de períodos anteriores

“Una entidad revelará la siguiente información sobre errores en periodos anteriores:

- (a) la naturaleza del error del periodo anterior.
- (b) para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección para cada partida afectada de los estados financieros.

- (c) en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección al principio del primer periodo anterior, sobre el que se presente información.
- (d) una explicación si no es practicable determinar los importes a revelar en los apartados (b) o (c) anteriores.

No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.” (12:58)

4.4 Generalidades de la Sección 10 Políticas Contables Estimaciones y Errores de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES)

Anteriormente mencionamos el tratamiento contable que debe seguirse a los cambios en Políticas Contables, Estimaciones y Errores según la Sección 10 de la Norma de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES) a continuación el objetivo y alcance de la sección.

Cabe mencionar que la misma teoría básica en esta sección de la NIIF para PYMES, se encuentra en la NIC. 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, edición 2010.

4.4.1 Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por esta, en ejercicios anteriores, y con los elaborados por otras entidades.

3.4.2. Alcance

Esta Norma se aplicará en la selección y aplicación de políticas contables, así como en la contabilización de los cambios en estas y en las estimaciones contables, y en la corrección de errores de ejercicios anteriores.

CAPÍTULO V

EFFECTOS FINANCIEROS POR EL CAMBIO EN EL MÉTODO DE VALUACIÓN DEL INVENTARIO EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA DISTRIBUCIÓN DE FORMULARIOS PRE-IMPRESOS (CASO PRÁCTICO)

5.1 Proceso de compra de formularios y material pre-impreso

El proceso de compra de formularios inicia con los pedidos de los clientes de las diferentes formas para su uso, después de tener los pedidos de clientes, se procede a solicitar la orden de producción al proveedor externo, en la cual se detalla el nombre de la forma y la cantidad a ser producida, especificando detenidamente cada detalle que deberá cumplir la forma; al recibir el producto se realizan los procedimientos siguientes:

Registro de Importación:

Se presenta un ejemplo, para efectos de ilustrar el proceso de compras y control de inventarios de la importación de 4 productos comprados en el año 2011, que son:

- Cheques Revsa
- Cheques Symatec
- Cheques Revlon
- Cheques Rexona

Ese año la compañía cambió voluntariamente la política contable de Valuación de inventario de la base PEPS a Promedio Ponderado.

Cuadro 1

IMPORTADOR:	DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.								
DIRECCIÓN:	CIUDAD GUATEMALA								
No. FORMULARIO ADUANERO:	BCR-0600058579								
FECHA INGRESO MERCADERÍA:	01/06/2011								
PROVEEDOR:	FORMULARIOS EXPORTADOS, S.A.								
FACTURA No.:	37 Y 39								
VALOR EN US\$:	94,355								
TIPO DE CAMBIO:	8.91								
No. DECLARACIÓN ADUANERA:	ISV-6073227								
No. FORMULARIO SAT-8009:	10323655								
TOTAL FACTURA Q:	812,374								
TOTAL IMPUESTOS Q:	97,485								
EXPRESADO EN:	Quetzales								
CODIGO	DESCRIPCION	CANTIDAD	PRECIOS	MONTO \$	TIPO DE CAMBIO	VALOR	IMPUESTO	TOTAL IMPORTACIÓN	COSTO UNITARIO
20	CHEQUES REVSA	12,000	4.13	49,520	8.91	441,429	52,971	494,400	41.20
4	CHEQUES SYMANTEC	2,000	4.48	8,961	8.76	78,496	9,420	88,000	44.00
10	CHEQUES REVLON	1,500	4.72	7,074	8.15	57,669	6,920	64,500	43.00
8	CHEQUES REXONA	8,000	3.60	28,800	8.15	234,780	28,174	262,960	32.87
		23,500		94,355		812,374	97,485	909,860	

En la cédula anterior se hace la descripción de la compra de mercaderías, que posteriormente serán trasladadas a la bodega a través de una cédula de control de ingresos de mercadería.

Registro del ingreso de mercaderías a bodega

Para efectos prácticos, a continuación se presenta el registro de la forma denominada "CHEQUES REVSA", en el control de existencias de la bodega, en base al método de valuación Primeras Entradas, Primeras Salidas. El control de ingresos muestra lo siguiente:

Cuadro 2

DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S. A.										
ARTÍCULO:	CHEQUES REVSA									
UBICACIÓN:	CENTRAL									
PROVEEDOR:	FORMULARIOS EXPORTADOS, S.A. DE C. V.									
UNIDAD DE MEDIDA:	UNIDAD									
MÍNIMO:	1									
MÉTODO VALUACIÓN:	PEPS									
FECHA:	COMPROBANTE:	ENTRADA			SALIDA			EXISTENCIA		
		UNIDAD	COSTO Q.	TOTAL Q.	UNIDAD	COSTO Q.	TOTAL Q.	UNIDAD	COSTO Q.	TOTAL Q.
01/01/2010	SALDO INICIAL							500	36.25	18,125
								500	37.50	18,750
								500	36.25	18,125
								500	37.50	18,750
16/06/2011	FSV-6073227	12,000	41.20	494,400				12,000	41.20	494,400
		12,000		494,400				13,000		531,275

La administración de la compañía Distribuidora de Formularios, S. A., después de realizar un análisis de las diferencias, de la valuación de sus inventarios bajo los métodos de Primeras Entradas Primeras Salidas –PEPS- y Promedio Ponderado, decidió cambiar el método de valuación de sus inventarios a partir del 01 de enero de 2011, por lo que a continuación se describe, los dos métodos y un análisis de los mismos.

5.2 Valuación del inventario sobre la base de Primeras Entradas Primeras Salidas

Procedimientos a desarrollar:

Como ya se mencionó anteriormente, el método PEPS parte del supuesto que las primeras unidades de productos que se compraron, fueron las que primero se vendieron. En una economía inflacionaria, esto quiere decir que el costo de las mercancías o productos vendidos se determina con base en los precios más antiguos, y en consecuencia, las utilidades presentadas van a ser artificialmente más altas, aunque los inventarios no vendidos queden registrados, en el balance, a los precios más próximos o actuales.

Para efectos prácticos se presenta la valuación del inventario bajo el método de Primeras Entradas Primeras Salidas –PEPS-, de los productos que se adquirieron en la importación que se presenta en el cuadro 1.

Cuadro 3

DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A. KARDEX (Expresado en Quetzales)											
ARTÍCULO: CHEQUES REVSA UBICACIÓN: CENTRAL PROVEEDOR: FORMULARIOS EXPORTADOS, S.A. DE C. V. UNIDAD DE MEDIDA: UNIDAD MÍNIMO: 1 MÉTODO VALUACIÓN: PEPS											
FECHA:	COMPROBANTE:	ENTRADA			SALIDA			EXISTENCIA			
		UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL	
01/01/2011	SALDO INICIAL							5,000	36.25	181,250	
16/06/2011	FSV-6073227	12,000	41.20	494,400				5,000	37.50	187,500	
16/06/2011	ENVIO MERCAD				5,000	36.25	181,250	12,000	41.20	494,400	
					5,000	37.50	187,500	-	36.25	-	
					5,000	41.20	206,000	-	37.50	-	
		12,000		494,400	15,000		574,750	7,000		288,400	

Cuadro 4

DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A. KARDEX (Expresado en Quetzales)											
ARTÍCULO: CHEQUES SYMANTEC											
UBICACIÓN: CENTRAL											
PROVEEDOR: FORMULARIOS EXPORTADOS, S.A. DE C. V.											
UNIDAD DE MEDIDA: UNIDAD											
MÍNIMO: 1											
MÉTODO VALUACIÓN: PEPS											
FECHA: COMPROBANTE:											
		ENTRADA			SALIDA			EXISTENCIA			
		UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL	TOTAL
01/01/2011								3,750		145,899	145,899
16/06/2011	FSV-6073227	2,000	44.00	88,000				5,000		197,500	197,500
16/06/2011	ENVIO MERCAD				3,750	38.91	145,899				88,000
					5,000	39.50	197,500				-
					250	44.00	11,000	1,750		77,000	77,000
		2,000		88,000	9,000		354,399	1,750		77,000	77,000

Cuadro 5

DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS,S.A. KARDEX (Expresado en Quetzales)											
ARTÍCULO: CHEQUES REVLON UBICACIÓN: CENTRAL PROVEEDOR: FORMULARIOS EXPORTADOS, S.A. DE C. V. UNIDAD DE MEDIDA: UNIDAD MÍNIMO: 1 MÉTODO VALUACIÓN: PEPS											
FECHA:	COMPROBANTE:	ENTRADA			SALIDA			EXISTENCIA			
		UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL	
01/01/2011	SALDO INICIAL							840	41.06	34,490	
16/06/2011	FSV-6073227	1,500	43.06	64,589				1,000	42.50	42,500	
16/12/2011	ENVIO MERCAD				840	41.06	34,490	1,840		76,990	
					1,000	42.50	42,500	1,500	43.06	64,589	
		1,500		64,589	1,840		76,990	1,500	43.06	64,589	
								1,500		64,589	
								1,500		64,589	
								1,500		64,589	
								1,500		64,589	

Cuadro 6

DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A. KARDEX (Expresado en Quetzales)											
ARTÍCULO: CHEQUES REXONA UBICACIÓN: CENTRAL PROVEEDOR: FORMULARIOS EXPORTADOS, S.A. DE C. V. UNIDAD DE MEDIDA: UNIDAD MÍNIMO: 1 MÉTODO VALUACIÓN: PEPS											
FECHA:	COMPROBANTE:	ENTRADA			SALIDA			EXISTENCIA			
		UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL	
01/01/211	SALDO INICIAL							1,000		30,869	
								500		15,500	
								1,500		46,369	
16/06/2011	FSV-6073227	8,000	32.87	262,954				8,000		262,954	
16/06/2011	ENVIO MERCAD				1000	30.87	30,869	-		-	
					500	31.00	15,500	-		-	
					3600	32.87	118,329	4,400		144,625	
		8,000		262,954	5,100		164,699	4,400		144,625	

Los resultados que muestran los 4 productos valuados bajo el método de PEPS, para el año 2011, partiendo de los saldos iniciales al 01 de enero de 2011, más compras, menos salidas de inventario, son los siguientes:

DISITRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.				
(En Quetzales)				
Descripción	Inventarios al 01-01 2011	Compras	Salidas	Inventario al 31-12-2011
CHEQUES REVSA	368,750	494,400	574,750	288,400
CHEQUES SYMANTEC	343,399	88,000	354,399	77,000
CHEQUES REVLON	76,990	64,589	76,990	64,589
CHEQUES REXONA	46,369	262,954	164,699	144,624
	835,508	909,943	1,170,838	574,613

5.3 Valuación del inventario sobre la base de Promedio Ponderado

El costo promedio se basa en el supuesto de que los inventarios lleguen a mezclarse, de tal manera que los costos de las unidades consumidas o vendidas pueden tomarse tanto del inventario inicial, como de las compras del período que se valúa, por lo que el costo del inventario se establece haciendo una división del costo total de los mismos, dentro del número de existencias en bodega.

El promedio periódico, mantiene el precio aplicado a un período determinado, semana, quincena, mes, etcétera., mientras que el promedio periódico inicial, valúa las unidades vendidas, al costo unitario establecido al inicio, y el inventario final queda valuado al costo promedio del período. En el caso del promedio periódico final, las unidades vendidas o consumidas, se valúan al costo unitario promedio, resultante del costo del inventario inicial, más el costo de la última compra del mes; el inventario final queda valuado a este costo.

El método del costo promedio ponderado, llamado a menudo método del costo promedio, se basa en el costo promedio ponderado del inventario durante el período, este método pondera el costo por unidad, como el costo unitario promedio durante un periodo, esto es, si el costo de la unidad baja o sube durante el periodo, se utiliza el promedio de estos costos.

El costo promedio se determina de la manera siguiente: se divide el costo de las mercancías disponibles para la venta (inventario inicial + compras), entre el número de unidades disponibles; se calcula el inventario final y el costo de mercancías vendidas, multiplicando el número de unidades por el costo promedio por unidad.

La valuación de las existencias de los productos bajo el método Promedio, se presenta a continuación:

Cuadro 7

DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.														
KARDEX														
(Expresado en Quetzales)														
ARTÍCULO: CHEQUES REVSA UBICACIÓN: CENTRAL PROVEEDOR: FORMULARIOS EXPORTADOS, S.A. DE C. V. UNIDAD DE MEDIDA: UNIDAD MÍNIMO: 1 MÉTODO VALUACIÓN: PROMEDIO PONDERADO														
FECHA:			COMPROBANTE:			ENTRADA			SALIDA			EXISTENCIA		
UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL
01/01/2011			SALDO INICIAL						10,000	36.88	368,750			
16/06/2011			FSV-6073227	41.20	494,400	12,000			22,000	39.23	863,150			
16/12/2011			ENVIO MERCAD			15,000	39.23	588,511	7,000	39.23	274,639			
					494,400	15,000		588,511	7,000		274,639			

Cuadro 8

DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.														
KARDEX														
(Expresado en Quetzales)														
ARTÍCULO: CHEQUES SYMANTEC UBICACIÓN: CENTRAL PROVEEDOR: FORMULARIOS EXPORTADOS, S.A. DE C. V. UNIDAD DE MEDIDA: UNIDAD MÍNIMO: 1 MÉTODO VALUACIÓN: PROMEDIO PONDERADO														
FECHA:			COMPROBANTE:			ENTRADA			SALIDA			EXISTENCIA		
UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL
01/01/2011			SALDO INICIAL						8,750	39.25	343,399			
16/06/2011			FSV-6073227	44.00	88,000	2,000			10,750	40.13	431,399			
16/12/2011			ENVIO MERCAD			9,000	40.13	361,171	1,750	40.13	70,228			
					88,000	9,000		361,171	1,750		70,228			

Cuadro 9

DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.
KARDEX
(Expresado en Quetzales)

ARTÍCULO: CHEQUES REVLON
UBICACIÓN: CENTRAL
PROVEEDOR: FORMULARIOS EXPORTADOS, S.A. DE C. V.
UNIDAD DE MEDIDA: UNIDAD
MÍNIMO: 1
MÉTODO VALUACIÓN: PROMEDIO PONDERADO

FECHA:	COMPROBANTE:	ENTRADA			SALIDA			EXISTENCIA		
		UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL
01/01/2011	SALDO INICIAL							1,840	41.84	76,990
16/06/2011	FSV-6073227	1,500	43.06	64,590				3,340	42.39	141,580
16/12/2011	ENVIO MERCAD				1,840	42.39	77,998	1,500	42.39	63,584
		1,500		64,590	1,840		77,997.60	1,500		63,584

Cuadro 10

DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.
KARDEX
(Expresado en Quetzales)

ARTÍCULO: CHEQUES REXONA
UBICACIÓN: CENTRAL
PROVEEDOR: FORMULARIOS EXPORTADOS, S.A. DE C. V.
UNIDAD DE MEDIDA: UNIDAD
MÍNIMO: 1
MÉTODO VALUACIÓN: PROMEDIO PONDERADO

FECHA:	COMPROBANTE:	ENTRADA			SALIDA			EXISTENCIA		
		UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL	UNIDAD	COSTO	TOTAL
01/01/2011	SALDO INICIAL							1,500	30.91	46,369
16/06/2011	FSV-6073227	8,000	32.87	262,954				9,500	32.56	309,323
16/06/2011	ENVIO MERCAD				5,100	32.56	166,058	4,400	32.56	143,266
		8,000		262,954	5,100		166,058	4,400		143,266

Los resultados que muestran los 4 productos valuados bajo el método de Promedio ponderado, para el año 2011, partiendo de los saldos iniciales al 01 de enero de 2011 más compras menos salidas de inventario, son los siguientes:

DISITRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.				
(En Quetzales)				
Descripción	Inventarios al 01-01-2011	Compras	Salidas	Inventario al 31-12-2011
CHEQUES REVSA	368,750	494,400	588,511	274,639
CHEQUES SYMANTEC	343,399	88,000	361,171	70,228
CHEQUES REVLON	76,990	64,589	77,996	63,583
CHEQUES REXONA	46,369	262,954	166,057	143,266
	835,508	909,943	1,193,736	551,715

5.4 Contabilización del inventario sobre la base de Primeras Entradas Primeras Salidas

La compañía registra sus inventarios por medio del sistema de inventario perpetuo, las partidas de diario que se registran para la contabilización del inventario y el costo de ventas de los 4 productos presentados en el punto 5.2, valuados bajo el método de valuación de Primeras Entradas Primeras Salidas, se presentan a continuación:

DISITRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.			
Partidas contables			
(En Quetzales)			
31/12/2011	P#1		
Inventarios		909,943	
Bancos			909,943
Registro de de la importación de cheques Revsa		909,943	909,943
31/12/2011	P#2		
Costo de Ventas		1,170,838	
Inventarios			1,170,838
Resgitro del costo de ventas		1,170,838	1,170,838
Inventario Saldo Inicial		835,508	
Compras		909,943	
(-) Invenario Final		574,613	
Costo de Ventas		1,170,838	

5.5 Contabilización del inventario sobre la base de Promedio Ponderado

La compañía registra sus inventarios por medio del sistema de inventario perpetuo, las partidas que se registran para la contabilización del inventario y el costo de ventas para los 4 productos presentados en el punto 5.3, bajo el método de Promedio, se presentan a continuación:

DISITRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.			
Partidas contables			
(En Quetzales)			
31/12/2011	P#1		
	Inventarios	909,943	
	Bancos		909,943
	Registro de compra por importacion	909,943	909,943
31/12/2011	P#2		
	Costo de Ventas	1,193,736	
	Inventarios		1,193,736
	Resgitro del costo de ventas	1,193,736	1,193,736
	Inventario Saldo Inicial	835,508	
	Compras	909,943	
(-)	Costo de Ventas	1,193,736	
	Invenario Final	551,715	551,715

5.6 Análisis de las diferencias de los dos métodos de valuación

Antes de analizar los resultados de los inventarios, valuados bajo los dos métodos, es importante mencionar el efecto que causa la inflación en la forma de valor los inventarios.

Efecto de la inflación

En economía, la inflación es el aumento sostenido y generalizado del nivel de precios de bienes y servicios, medido frente a un poder adquisitivo estable. Se

define también como la caída en el valor de mercado o del poder adquisitivo de una moneda en una economía en particular, lo que se diferencia de la devaluación, dado que esta última, se refiere a la caída en el valor de la moneda de un país, en relación con otra moneda cotizada en los mercados internacionales, como el dólar estadounidense, el euro o el yen. Este aumento en los precios provoca que el costo de la mercadería vendida y los costos de operación de la empresa aumenten, a veces de forma abrupta en periodos muy cortos de tiempo. Este aumento de los costos tiene un efecto negativo para la empresa, efecto que puede ser atenuado, mediante la elección correcta del método de valuación de inventarios.

El principal cuidado que debe tener la empresa en el manejo de sus inventarios, es la forma de valorar el flujo de unidades en sus inventarios, es decir, determinar el valor de entrada y el valor de salida de los mismos; para así poder comparar los ingresos originados por la venta de los inventarios con el costo de los mismos, obteniendo así la utilidad bruta del periodo. En una economía con inflación cero, es decir en que los precios se mantengan constantes a lo largo de un periodo de tiempo, el uso de uno u otro método de valuación es irrelevante, ya que como los precios no varían a lo largo del periodo, todos los métodos presentan el mismo costo de ventas, como se muestra en el cuadro siguiente:

MÉTODOS DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS PEPS Y PROMEDIO EN UNA ECONOMÍA CON CERO TASA DE INFLACIÓN		
(Expresado en Quetzales)		
	PEPS	PROMEDIO
Ventas	10,000	10,000
(-) Costo de ventas	6000	6000
Utilidad del ejercicio	<u>4,000</u>	<u>4,000</u>
(-) Gastos de ventas	1,500	1,500
(-) Gastos de administración	1,000	1,000
Utilidad del ejercicio	<u><u>1,500</u></u>	<u><u>1,500</u></u>

El costo de venta en una economía con cero tasa de inflación es el mismo, por lo que la utilidad sera también la misma, esto debido a que los precios de compra no sufren ningún aumento.

En cambio en una economía con una alta tasa de inflación, el precio de los productos aumenta a lo largo del período, por lo que la utilidad del ejercicio varía según el método de valuación empleado. Por lo que las empresas cuentan con una herramienta eficaz, que es la adopción de uno u otro método de valuación de inventarios, para variar el resultado del periodo.

**MÉTODOS DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS PEPS Y PROMEDIO EN
UNA ECONOMÍA CON ALTA TASA DE INFLACIÓN
(Expresado en Quetzales)**

	PEPS	PROMEDIO
Ventas	10,000	10,000
(-) Costo de ventas	5000	6000
Utilidad del ejercicio	<u>5,000</u>	<u>4,000</u>
(-) Gastos de ventas	1,500	1,500
(-) Gastos de administración	1,000	1,000
Utilidad del ejercicio	<u><u>2,500</u></u>	<u><u>1,500</u></u>

El costo de venta en una economía con inflación varía dependiendo del método usado, por lo que la utilidad será diferente, esto debido a que los precios de compra no sufren aumento.

El método de valuación de inventarios elegido por una empresa, tiene una gran importancia ya que guarda relación directa con el resultado del ejercicio, el inventario final, los flujos de efectivo, los presupuestos de la empresa, las variaciones en el patrimonio neto, el pago de impuestos etcétera. Por lo tanto es necesario que al momento de elegir que método de valuación usará la empresa, o de decidir si es necesario cambiar el método que se ha venido utilizando hasta el momento, los dirigentes deben contar con información útil y veraz sobre este importante tema, entre ésta debe tener disponible una comparación de los diferentes métodos a elegir, como resultado de esto, existe variedad de textos que tratan el tema de las diferentes formas de valorar los inventarios, pero que en esencia contienen todos la misma información.

Para efectos ilustrativos, se presenta un análisis comparativo de las diferencias determinadas en la valuación de los productos mencionados anteriormente, bajo los dos métodos de valuación.

Cuadro de variaciones del Inventario y Costo de ventas, según valuación de los dos métodos para los 4 productos:

DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.													
ANÁLISIS DE LAS DIFERENCIAS DE LOS PRODUCTOS VALUADOS BAJO PEP Y PROMEDIO PONDERADO													
(Expresado en Quetzales)													
CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	INVENTARIO FINAL				COSTO DE VENTAS							
		PEPS		PROMEDIO		DIFERENCIA		PEPS		PROMEDIO		DIFERENCIA	
		UNIDADES	COSTO	UNIDADES	COSTO	UNIDADES	COSTO	UNIDADES	COSTO	UNIDADES	COSTO	UNIDADES	COSTO
20	CHEQUES REYSA	7,000	288,400	7,000	274,639	-	13,761	15,000	574,750	15,000	588,511	-	(13,761)
4	CHEQUES SYMANTEC	1,750	77,000	1,750	70,228	-	6,772	9,000	354,399	9,000	361,171	-	(6,772)
10	CHEQUES REVLON	1,500	64,589	1,500	63,583	-	1,006	1,840	76,990	1,840	77,996	-	(1,006)
8	CHEQUES REXONA	4,400	144,625	4,400	143,266	-	1,359	5,100	164,699	5,100	166,058	-	(1,359)
		14,650	574,614	14,650	551,715		22,899	30,940	1,170,838	30,940	1,193,736		(22,899)

	PEPS	Promedio	Diferencia
Costo de Ventas	1,170,838	1,193,736	(22,899)
Inventario Final	574,614	551,715	22,899
			(0.00)

Como se puede observar, bajo el método PEPS se muestra un inventario final mayor para los cuatro productos, valuados bajo los dos métodos, también se presenta un aumento en el costo de ventas bajo el método promedio ponderado, con lo cual disminuye la utilidad del periodo.

Como se menciona anteriormente, la Compañía Distribuidora de Formularios, S.A., ha decidido cambiar el método de valuación de sus inventarios a partir del 1 de enero del año 2011, para lo cual realiza los siguientes procedimientos:

1. Se determina el efecto del inventario al 01 de enero de 2011, o sea que se valúa el total de las existencias del inventario bajo el método de promedio ponderado, para luego ser comparado con los saldos que muestra el inventario bajo el método de PEPS, luego se compara los resultados de los dos métodos, para determina el efecto por el cambio, para efectos prácticos se agregaron nuevos artículos para una mejor visualización, los resultados se muestran a continuación:

DISITRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.			
Inventarios al 01 de enero de 2011			
(Expresado en Quetzales)			
PRODUCTO	PEPS	PROMEDIO	DIFERENCIA
CHEQUES REVSA	388,750	358,900	29,850
CHEQUES SYMANTEC	343,399	331,875	11,524
CHEQUES REVLON	78,990	70,135	8,855
CHEQUES REXONA	48,369	41,398	6,971
HOJAS CONTINUAS	234,500	217,465	17,035
FORMULARIOS BI	235,800	219,026	16,774
SOBRES	154,000	146,380	7,620
RECIBOS DE CAJA	264,400	246,768	17,632
FACTURAS ALMCENES SIB	59,900	51,253	8,647
TARJETAS	84,079	76,647	7,432
TOTALES	1,892,187	1,759,847	132,341

a) Ajuste al saldo de utilidades retenidas

El ajuste a contabilizar sobre las utilidades acumuladas, para cumplir con el requerimiento de la NIIF para PYMES, de aplicación retroactiva, es el siguiente:

P# X1		
Utilidades Acumuladas	132,341	
Inventarios		132,341
Para ajustar el saldo del Inventario inicial por el cambio de método valuación	<u>132,341</u>	<u>132,341</u>

Con este ajuste los inventarios al inicio de año, quedan valuados bajo el método de promedio ponderado, y el efecto se muestra en las utilidades de ejercicios anteriores.

b) Impuesto Sobre la Renta (ISR) Diferido

Adicionalmente a lo anterior, deberá calcularse el efecto de la diferencia temporal que se ocasiona, de la siguiente forma:

Cálculo del ISR		
Efecto por el cambio	132,341	
Tasa impositiva	31%	
Impuesto Sobre la Renta gasto	<u>41,026</u>	

c) Reconocimiento contable:

P# X2		
Impuesto sobre la renta diferido	41,026	
Utilidades Retenidas		41,026
Reconocimiento del ISR diferido, por el cambio contable en el método de valuación del inventario	<u>41,026</u>	<u>41,026</u>

2. Se determina el efecto del inventario para el año 2011, o sea que se valúa el total de las existencias del inventario bajo el método de promedio ponderado, para luego ser comparado con los saldos que muestra el inventario bajo el método de PEPS, luego se comparan los resultados de los dos métodos, para determinar el efecto por el cambio, en el costo de venta, para efectos prácticos se agregaron nuevos artículos para una mejor visualización, los resultados se muestran a continuación:

DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.			
Inventarios al 31 de diciembre de 2011			
(Expresado en Quetzales)			
PRODUCTO	PEPS	PROMEDIO	DIFERENCIA
CHEQUES REVSA	288,400	274,639	13,761
CHEQUES SYMANTEC	77,000	70,228	6,772
CHEQUES REVLON	64,589	63,583	1,006
CHEQUES REXONA	144,625	143,266	1,359
HOJAS CONTINUAS	188,755	183,393	5,362
FORMULARIOS BI	248,262	243,793	4,469
SOBRES	347,900	341,638	6,262
RECIBOS DE CAJA	127,990	123,722	4,268
FACTURAS ALMCENES SIB	237,161	232,892	4,269
TARJETAS	196,342	188,862	7,480
	1,921,024	1,866,016	55,008

El ajuste para que los inventarios y el costo de venta queden de acuerdo al método de valuación de Promedio Ponderado, en el ejercicio actual, es el siguiente:

a) Ajuste al costo de ventas

P# X1	
Costo de ventas	55,008
Inventarios	55,008
Para ajustar el Costo de ventas del periodo actual, por el cambio en el método de valuación	55,008
	<u>55,008</u>

b) Impuesto Sobre la Renta (ISR) Diferido

Adicionalmente a lo anterior, deberá calcularse el efecto de la diferencia temporal que se ocasiona:

Cálculo del ISR	
Efecto por el cambio	55,008
Tasa impositiva	31%
Impuesto Sobre la Renta gasto	<u>17,052</u>

c) Reconocimiento contable:

P#2	
Impuesto Sobre la Renta Diferido	17,052
Impuesto Sobre la Renta gasto	<u>17,052</u>
Reconocimiento del ISR diferido, por el cambio contable en el método de Valuación del inventario	<u>17,052</u> <u>17,052</u>

5.7 Análisis de los estados financieros, conversión de la utilidad, de base PEPS a base Promedio Ponderado

Se presentan a continuación los estados financieros comparativos y las diferencias, para los dos años, resultado de la aplicación del cambio contable en los inventarios.

5.7.1 Estados financieros comparativos para el año 2010, valuados bajo los Métodos de Valuación PEPS y Promedio Ponderado

**DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.
ESTADO DE RESULTADOS
(En Quetzales)**

	PEPS 2010	PROMEDIO 2010	DIFERENCIA
Ventas	8,500,000	8,500,000	-
Costo de ventas	3,900,000	3,900,000	-
Utilidad bruta	4,600,000	4,600,000	-
Gastos generales	3,000,000	3,000,000	-
Utilidad antes de ISR	1,600,000	1,600,000	-
Impuesto sobre la renta	496,000	496,000	-
Utilidad Neta	1,104,000	1,104,000	-

DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
Al 31 de diciembre 2010
(En Quetzales)

ACTIVO	PEPS	PROMEDIO	DIFERENCIA
ACTIVO NO CORRIENTE			
Terrenos	100,000	100,000	-
Edificios	100,000	100,000	-
Depreciación acumulada	(10,000)	(10,000)	-
Otros activos	5,000	5,000	-
Total de Activo No Corriente	195,000	195,000	-
ACTIVO CORRIENTE			
Caja y Bancos	75,000	75,000	-
Cuentas por Cobrar -Neto-	762,521	762,521	-
Inventarios	1,892,187	1,759,846	132,341
Impuesto Sobre la Renta Diferido		41,026	(41,026)
Total de Activo Corriente	2,729,708	2,638,393	91,315
TOTAL ACTIVO	2,924,708	2,833,393	91,315
PASIVO Y PATRIMONIO NETO			
Capital y Aportes	750,000	750,000	-
Reserva Legal	1,500	1,500	-
Resultado del Ejercicio	1,104,000	1,012,685	91,315
Total Patrimonio Neto	1,855,500	1,764,185	91,315
PASIVO CORRIENTE			
Proveedores	950,859	950,859	-
Cuentas por Pagar y Pasivos Acumulados	118,350	118,350	-
Total de Pasivo Corriente	1,069,209	1,069,209	-
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO	2,924,708	2,833,393	91,315

De acuerdo a lo que se puede observar, el cambio en la política contable de valuación de los inventarios, para el año 2010 origina una diferencia temporal que afecta el cálculo del Impuesto Sobre la Renta; para explicar dicha diferencia se presenta lo un cuadro de cálculo comparativo del Impuesto Sobre la Renta Diferido

DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.
Cálculo del Impuesto Sobre la Renta Diferido
Año 2010

Concepto	ISR antes del cambio	ISR después del cambio
Utilidad antes del Impuesto Sobre la Renta 2010	1,600,000	1,600,000
Costo de venta ajustado		132,341
Utilidad imponible	1,600,000	1,467,659
Tasa impositiva	31%	31%
Impuesto Sobre la Renta	496,000	454,974
Impuesto Sobre la Renta Diferido		41,026

Este impuesto se define como un impuesto sobre la renta, pagado por adelantado.

Como se observa para el año 2010 el estado de resultados no sufre cambios, ya que el efecto es ajustado en las utilidades acumuladas, en el caso del balance, utilizando el método de valuación PEPS, el inventario ascendía a Q. 1, 892,187.00, mientras que aplicando el nuevo método adoptado por la compañía de Promedio Ponderado, el inventario presenta un monto de Q. 1, 759,847.00, generando una diferencia de Q.132,341.00, los cuales, son ajustados a Utilidades retenidas e Impuesto Sobre la Renta Diferido, tal como se presenta en el punto 5.6.

5.7.2 Estado financieros comparativos para el año 2011 valuados bajo los Métodos de Valuación PEPS y Promedio Ponderado

**DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.
ESTADO DE RESULTADOS
DEL 01 DE ENERO 2011 AL 31 DE DICIEMBRE 2011
(En Quetzales)**

	PEPS 2011	PROMEDIO 2011	DIFERENCIA
Ventas	10,000,000	10,000,000	-
Costo de ventas	4,800,000	4,855,008	(55,008)
Utilidad bruta	5,200,000	5,144,992	(55,008)
Gastos generales	3,200,000	3,200,000	-
Utilidad antes de ISR	2,000,000	1,944,992	55,088
Impuesto Sobre la Renta	620,000	602,948	17,052
Utilidad Neta	1,380,000	1,324,992	

DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
Al 31 de diciembre 2011
(En Quetzales)

ACTIVO	PEPS	PROMEDIO	DIFERENCIA
ACTIVO NO CORRIENTE			
Terrenos	100,000	100,000	-
Edificios	100,000	100,000	-
Depreciación acumulada	(8,000)	(8,000)	-
Otros activos	5,000	5,000	-
			-
Total de Activo No Corriente	197,000	197,000	-
ACTIVO CORRIENTE			
Caja y bancos	202,800	202,800	-
Cuentas por Cobrar -Neto-	2,145,800	2,145,800	-
Inventarios	1,921,024	1,866,016	(55,008)
Impuesto Sobre la Renta Diferido		17,052	17,052
Total de Activo Corriente	4,269,624	4,231,668	(37,956)
TOTAL ACTIVO	4,466,624	4,428,668	55,008
PASIVO Y PATRIMONIO NETO			
Capital y aportes	750,000	750,000	-
Reserva legal	1,500	1,500	-
Resultados acumulados	971,659	971,659	-
Resultado del ejercicio	1,380,000	1,342,044	(37,956)
Total Patrimonio neto	3,103,159	3,065,203	(37,956)
PASIVO CORRIENTE			
Proveedores	693,464	693,464	-
Cuentas por pagar y pasivos Acumulados	670,001	670,001	-
			-
Total de Pasivo corriente			-
	1,363,465	1,363,465	-
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO	4,466,624	4,428,668	(37,956)

Como se puede observar, utilizando el método de Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS), se obtuvo un costo de ventas para el año 2011 de Q4,800,000.00, y se mantuvo un inventario de Q 1, 921,024.00, estableciendo una utilidad antes de Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio de Q 2,000,000.00.

Mientras que, utilizando el método de Promedio Ponderado, se estableció un costo de ventas de Q 4,855,008.00 y en el inventario se presentó un monto de Q 1,866,016.00, estableciendo una utilidad antes del Impuesto Sobre la Renta de Q 1,944,942.00.

El efecto para el año 2011 es reflejado en un aumento para el Costo de ventas, y en una disminución en el Inventario final por un monto Q 55,008.00.

En conclusión el método PEPS genera una utilidad antes de Impuesto Sobre la Renta mayor en relación al Promedio Ponderado. En una economía inflacionaria, esto quiere decir que el costo de las mercancías o productos vendidos se determina con base en los precios más antiguos, y en consecuencia, las utilidades presentadas van a ser más altas, aunque los inventarios no vendidos queden registrados, en el balance, a los precios más próximos o actuales.

5.7.3. Efectos financieros del método: PEPS

- El efecto que tiene el Método PEPS, es que se mantiene más alto el costo del inventario final, comparado con el método de valuación de inventarios de Promedio Ponderado.
- La utilidad del ejercicio es mayor, comparado con el método Promedio Ponderado.

- Al establecer la utilidad del ejercicio en este método, hay un mayor pago de Impuesto, en relación al pago de impuesto sobre utilidades, usando del método Promedio Ponderado.

5.7.4 Efectos financieros con el método Promedio Ponderado

- En la valuación del método Promedio Ponderado, se determinó que, el valor del inventario final es el más bajo de los dos métodos y está reflejado en los Estados Financieros.
- Posee menor utilidad neta del ejercicio, y al finalizar la valuación se comprobó que la utilidad reflejada en los Estados Financieros, es menor en comparación al otro método.
- Por lo tanto, con este método se hace un pago menor de Impuesto Sobre la Renta.

5.7.5 Análisis por cuenta del resultado de la valuación de inventarios

5.7.5.1 Inventario final

Las empresas dedicadas a la compra y venta de mercaderías, por ser ésta su principal función y la que dará origen a todas las restantes operaciones, necesitarán de una constante información resumida y analizada sobre su inventario final.

Al relacionar el inventario final con el inventario inicial, las compras y ventas netas del período, se obtendrán las ganancias o pérdidas brutas en ventas de ese período; este manejo contable permitirá a la empresa mantener el control oportuno y conocer, al final del periodo contable, un estado confiable de la situación económica de la empresa.

Se debe considerar que si las utilidades son altas, el pago del Impuesto Sobre la Renta será elevado, por tal razón, el método que elija la empresa debe ser de acuerdo a los objetivos de la misma.

5.7.5.2 Utilidad del ejercicio

Las empresas necesitan conocer cuál es la utilidad que obtienen al aplicar un método de Valuación de inventarios, ya que le permitirá tomar decisiones correctas, por tal razón, se ha evaluado el efecto financiero, en la utilidad del ejercicio contable, ya que a través de la misma, la empresa podrá fijar sus objetivos a corto, mediano y largo plazo.

Los métodos de valuación de inventarios, tienen diferentes efectos financieros, de acuerdo a las características de la empresa, una mala interpretación, puede ocasionar distorsiones en la utilidad del ejercicio.

El método de valuación que se utilice, tiene un impacto importante en el costo de ventas, lo que obliga a la empresa a tener cuidado al momento de establecer los precios de venta que utilizará, ya que un mal manejo de estos, podría provocar resultados negativos para esta.

5.7.5.3 Pago del Impuesto Sobre la Renta (ISR)

El área fiscal tributaria en toda empresa, es importante, porque el pago de impuestos es una obligación que las empresas mercantiles tienen, por esa razón en esta investigación se ha considerado el efecto financiero que provocan los métodos de valuación de inventarios, en cuanto al pago del Impuesto Sobre la Renta.

Una inadecuada valuación de los inventarios puede provocar el pago excesivo de impuestos, y según los resultados obtenidos, se puede observar cómo el uso del método costo de la última compra, Promedio Ponderado y PEPS, afecta el pago del impuesto sobre la renta.

El empresario tiene derecho de estructurar su negocio de manera que sus costos sean reducidos, el Contador Público y Auditor debe tener conocimiento que los métodos de valuación de Inventarios, tienen efecto financiero y que pueden ser una herramienta para determinar posibles alternativas de ahorro tributario, dentro de los parámetros legales, que beneficien al empresario en las operaciones proyectadas por la empresa, a mediano y largo plazo.

De acuerdo a los resultados obtenidos, el método más recomendable para la empresa Distribuidora de Formularios, S.A., es el método Promedio Ponderado, debido a que este método mantiene estable el inventario final y disminuye el pago de Impuesto Sobre la Renta, es fácil de aplicar en las empresas comerciales, es práctico porque las salidas del inventario se valúan con el costo promedio establecido con el ingreso de cada compra, también porque este método es aceptado, tanto por la Norma Internacional de Contabilidad No. 2, y la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para Pymes) y la legislación guatemalteca, tiende a compensar los efectos de los incrementos o disminución de los costos de las mercaderías.

La empresa tendrá que divulgar el cambio del método de valuación del inventario por medio de una nota a los estados financieros.

Nota X

Inventarios

Para el año 2010 la Compañía valuó su inventario bajo el método de Primeras Entradas Primeras Salidas –PEPS- para el año 2011 se cambió al método a valuación de promedio ponderado, en virtud de que el cálculo de promedios simplifica los procesos de control y de valuación en relación al método PEPS. El efecto total del cambio que disminuyó los inventarios en año 2010 fue de Q.132, 315.00, lo que afectó las utilidades acumuladas, modificándose también el resultado del año en 2011, en Q. 55,008.00, en un aumento del Costo de ventas, y el efecto inicial acumulado al principio del 2011, fue de Q. 91,315.00. Asimismo, se determinó que el impuesto diferido que afectó a los resultados

del periodo 2010 fue de Q. 41,026.00, y para el año 2011 fue de Q. 17, 052.00, estos efectos se presentan en los Estados Financieros de la Compañía.

5.8 Efectos fiscales

La Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 y sus Reformas, del Congreso de la República de Guatemala en su artículo 49 Valuación de inventarios, establece que una vez adoptado cualquiera de los métodos de valuación aceptados por la misma, no podrá ser variado sin autorización previa, y deberán efectuarse los ajustes pertinentes, de acuerdo con los procedimientos que disponga el reglamento según las normas técnicas de la contabilidad. Autorizado el cambio se aplicará a partir del ejercicio anual de imposición inmediato siguiente. Los inventarios deberán indicar, en forma detallada, la cantidad de cada artículo su clase y sus respectivos precios unitarios, por lo que la empresa solicitó su cambio ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), siendo éste aceptado. A continuación se presentan las variaciones de los dos métodos:

DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.			
Cálculo del Impuesto Sobre la Renta Diferido 2011			
(En Quetzales)			
Concepto	ISR antes del cambio	ISR después del cambio	Diferencia
Utilidad antes del ISR	2,000,000	2,000,000	-
Ajuste al costo de ventas		55,008	(55,008)
Utilidad imponible	2,000,000	1,944,992	55,008
Tasa impositiva	31%	31%	
Impuesto Sobre la Renta	620,000	602,948	17,052
Impuesto Sobre la Renta Diferido		<u><u>17,052</u></u>	

DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.
Cálculo del Impuesto Sobre la Renta Diferido 2010
(En Quetzales)

Concepto	ISR antes del cambio	ISR después del cambio	Diferencia
Utilidad antes del ISR	1,600,000	1,600,000	-
Ajuste a utilidades retenidas 2010		132,341	(132,341)
Utilidad imponible	1,600,000	1,467,659	132,341
Tasa impositiva	31%	31%	
Impuesto Sobre la Renta	496,000	454,974	41,026
Impuesto Sobre la Renta Diferido		<u>41,026</u>	

En el cuadro anterior, se puede observar que utilizando el método de valuación Primero en Entrar, Primero en Salir (PEPS), se presenta una utilidad mayor en relación al uso del método de Promedio Ponderado, el cual presenta una utilidad más conservadora. En una economía inflacionaria, esto quiere decir que el costo de las mercancías o productos vendidos se determina con base en los precios más antiguos, y en consecuencia, las utilidades presentadas serán más altas, aunque los inventarios no vendidos, queden registrados a los precios más recientes.

Para visualizar mejor como se ve afectado el cálculo del Impuesto Sobre la Renta en los dos años en los cuales se aplica el cambio contable se muestra el cuadro siguiente:

DISTRIBUIDORA DE FORMULARIOS, S.A.

(Ejercicio 2010)	PEPS	PROMEDIO	DIFERENCIA
Utilidad antes de Impuesto a la Renta antes del cambio	1,600,000	1,600,000	-
(-) Costo de Venta Por cambio contable (1)		132,341	(132,341)
Utilidad Imponible	1,600,000	1,467,659	(132,341)
	31%	31%	
Impuesto a la Renta.	496,000	454,974	41,026

(Ejercicio 2011)	PEPS	PROMEDIO	DIFERENCIA
Utilidad antes de Impuesto a la Renta antes de aplicar cambio	2,000,000	2,000,000	-
Efectos del cambio año corriente		55,008	(55,008)
Base Imponible	2,000,000	1,944,992	(55,008)
Impuesto calculado	31%	31%	
Gasto Tributario	620,000	602,948	a) 17,052
Utilidad Neta:	1,380,000	1,250,729	

Como se puede observar la compañía para el año 2010, realiza el ajuste al inventario inicial y las utilidades acumuladas por un monto de Q. 132, 341.00, que genera un Impuesto Sobre la Renta de Q. 41,026.00. Una vez aprobado el cambio de método de valuación del inventario por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), se procede rectificar la declaración jurada del 2010 y a solicitar la devolución del impuesto pagado en exceso.

En año 2011 el ajuste al Costo de ventas es de Q. 55.008.00, el que genera un ISR de Q. 17,052.00, por lo que la empresa estaría ahorrando pago de Impuesto Sobre la Renta en el año 2011. Teniendo un ahorro total para los dos años de Impuesto Sobre la Renta de Q. 58,078 (Q. 17,052.00 + Q. 41,026.00).

El cálculo de los Impuestos de Solidaridad ISO no se ve afectado en el caso de la empresa Distribuidora de Formularios, S.A., ya que como se menciona en el artículo 7 de esa Ley, la base imponible de este impuesto la constituye la que sea mayor entre:

- a) La cuarta parte del monto del activo neto; o,
- b) La cuarta parte de los ingresos brutos.

En el caso de los contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible establecida en la literal b) del párrafo anterior.

En este caso, los ingresos son mayores a los activos, por lo cual ésta es la base para el cálculo de este impuesto, por lo que no se aplica ninguna rectificación a esta declaración, al no existir ningún pago adicional de impuesto.

Si fuera el caso, que la empresa haya pagado el Impuesto de Solidaridad sobre la base, de acuerdo al inciso a), la cuarta parte del activo neto, tendría que rectificar la declaración ante la Superintendencia de Administración Tributaria, ya sea pagando la diferencia, en el caso que se haya pagado de menos, o solicitando la devolución por pago indebido del impuesto.

El 5 de marzo del 2012, fue publicado en el Diario de Centro América el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, el cual entra en vigencia como se detalla a continuación:

EL 13 de marzo cobran vigencia:

Reformas al Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Timbres fiscales y papel sellado

Ley Aduanera Nacional

El 1 de enero del 2013:

Impuesto Sobre la Renta (ISR)

Impuesto Sobre Circulación de Vehículos (ISCV)

La Ley de Actualización Tributaria contiene en el **Libro I** las modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en el **Libro IV** a la Ley Impuesto al Valor Agregado, estas actualizaciones no contienen cambios importantes que puedan afectar de alguna manera, un cambio en el método de valuación del inventario.

CONCLUSIONES

1. Los inventarios en todas las empresas que se dedican a la venta de productos de consumo, sin excluir las empresas que distribuyen formularios pre-impresos, son de mucha importancia por ser uno de sus principales activos, debido a esto su adecuada valuación es muy importante, ya que el método de valuación que se adopte afectan directamente en el resultado de operación de la compañía por medio del Costo de Venta, y en el Balance General en los activos corrientes, y al afectar la utilidad, se ve afectado también cálculo del Impuesto Sobre la Renta.
2. En una economía inflacionaria, donde el precio de los productos aumenta a lo largo del período, la utilidad del ejercicio varía según el método de valuación utilizado por la empresa, por consiguiente, también el pago del Impuesto Sobre la Renta, por lo tanto es la gerencia quien debe apreciar los resultados de la comparación de los métodos de valuación de inventarios, y decidir que método se adecua más a sus necesidades.
3. Como resultado del presente trabajo, y del análisis financiero y fiscal, se puede decir que el cambio de método de valuación del inventario de Primeras Entradas Primeras Salidas al de Promedio Ponderado que la compañía quiere aplicar, es recomendable, debido a que es fácil de aplicar en las empresas comerciales, es práctico porque las salidas del inventario se valúan con el costo promedio establecido, conforme los valores de la nuevas compras, también porque este método es aceptado, tanto por la Norma Internacional de Contabilidad No. 2, la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para Pymes) como la legislación guatemalteca; ya que tiende a compensar los efectos de los incrementos o disminución de los costos de las mercaderías.

4. La administración de la compañía al llevar a cabo el cambio del método de valuación del inventario, debe tener presente que estos son categorizados en la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), como cambios en políticas contables, por lo cual tendrá que aplicar los lineamientos que dicha Norma establece, determinar los efectos del cambio y ajustar retroactivamente los Estados Financieros si fuera práctico realizarlo.

5. El Contador Público y Auditor, desempeña un papel importante en la asesoría y cálculo de los efectos financieros y fiscales que se originan en la utilización de los Métodos de Valuación de los Inventarios, y en el cumplimiento de la normativa relacionada al aplicar estos cambios.

RECOMENDACIONES

1. Que la administración de una empresa comercial evalúe cuál de los métodos de valuación de inventarios se adapta mejor a sus operaciones, con el fin de presentar en los estados financieros datos confiables, ya que estos tienen un impacto directo sobre la utilidad, por medio del costo de ventas, así como en los activos corrientes del estado de situación financiera.
2. Que previo a realizar un cambio en el método de valuación, la administración evalúe el impacto financiero que esto conlleva, el efecto del método que se ha utilizado, en relación con el que se piensa adoptar. Analizar el uso del método Promedio Ponderado, no sólo porque este método es aceptado, tanto por la Norma Internacional de Contabilidad No. 2, la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para Pymes) y la legislación guatemalteca, sino porque también tiende a compensar los efectos de los incrementos o disminuciones de los costos de las mercaderías, por lo que los Estados Financieros presentan información actualizada.
3. Que las empresas que se dedican a la comercialización de productos, evalúen la utilización de Método de Promedio Ponderado, por la facilidad que su cálculo y registro representan, y que es compatible con las normas de Información financiera vigentes. Es indispensable que la administración de la compañía considere que un cambio de este tipo, debe contabilizarse de forma retroactiva hasta la última fecha que sea práctico, y presentar estados financieros como si esta política se hubiera aplicado siempre, cumpliendo con las normas que regulan la información financiera.

4. Que los efectos retroactivos del cambio en el método de valuación de los inventarios, cuando esto sea práctico, deben aplicarse a las utilidades acumuladas al inicio del año, en el cual se realiza el cambio en la política contable de valuación de inventarios, realizando los ajustes correspondientes.

5. El Contador Público y Auditor, debe mantenerse actualizado en la materia que regula la información financiera, y ante todo, servir como un asesor eficiente para los empresarios en cuanto a los cambios de valuación de inventarios, sus efectos fiscales y financieros, teniendo en cuenta la confianza en la profesión.

BIBLIOGRAFÍA

1. ACUAL SULA, Margarito. "VALUACIÓN DEL INVENTARIO EN UNA INDUSTRIA DE PRODUCCIÓN DE JUGO DE NARANJA" Guatemala, Tesis Lic. Contador Público y Auditor, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2000, 132 páginas.
2. SÁNCHEZ MARTINEZ, Gustavo Edilcer. "ADMINISTRACIÓN DEL INVENTARIO" Guatemala, Tesis Lic. Contador Público y Auditor, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2001, 82 páginas
3. American Institute of Accountants. "AUDITORÍA PARA CONTADORES PÚBLICOS y AUDITORES". — Estados Unidos de Norte América.-- 1992.-- 1020 páginas.
4. Congreso de la República de Guatemala. "LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO". Decreto 27-92 y sus reformas.
5. Congreso de la República de Guatemala. "CÓDIGO DE COMERCIO". Decreto 2-70.
6. Congreso de la República de Guatemala. "LEY DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ". Decreto Numero 19-04. (Derogado en el año 2008)
7. Congreso de la República de Guatemala. "LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO". Decreto 26-92 y sus reformas.
8. Comité Internacional de Práctica de Auditoría. "NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA".- 1999, 603 Págs.

9. DIXON, ROBERT L. "CONTABILIDAD PARA EJECUTIVOS". Bogotá, Colombia, Editorial McGraw-Hill, 1980, 390 Págs.
10. FIGUEROA CELAYA, Roberto. "CONTABILIDAD FINANCIERA, BOLETÍN SERIE C, y B-12. Aplicación de sus Reglas Particulares. México. Primera edición, 2001. Editorial Prentice Hall, 417, Págs.
11. GUAJARDO CANTÚ, Gerardo. "CONTABILIDAD FINANCIERA". México. Segunda edición, 1999. Editorial McGraw-Hill, 619 Págs.
12. International Accounting Standards Committee Foundation. Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para pequeñas y Medianas Entidades (Pymes). 2009, 257 Págs.
13. International Accounting Standards Committee Foundation. Normas Internacionales de Información Financiera 2010. NIC. 2. Inventarios.
14. International Accounting Standards Committee Foundation. Normas Internacionales de Información Financiera 2010. NIC. 8. Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y errores.
15. KOONTZ, Harold.- "PLANEACIÓN EN ADMINISTRACIÓN". México. McGraw-Hill. 1990, 771 Págs.
16. MEIGS, Johnson. "CONTABILIDAD LA BASE PARA DECISIONES GERENCIALES". México. Primera edición, 1988. Editorial McGraw-Hill. 1093 Págs.
17. MEIGS, Williams, HAKA, Bettner. "CONTABILIDAD LA BASE PARA DECISIONES GERENCIALES". México. Undécima edición, mayo 2000. Editorial McGraw-Hill. 707Págs.

18. ROBINSON HORNGEN, Harrison. "CONTABILIDAD". México. Tercera edición, 1997. 593 Págs.
19. ROBINSON HORNGEN, Harrison. "CURSO PRÁCTICO DE CONTABILIDAD GENERAL". México Contabilidad. Editorial Hispanoamericana.
20. ROMERO LÓPEZ, Álvaro Javier. "CONTABILIDAD INTERMEDIA". México Primera edición 1998. Editorial McGraw-Hill. 733 Págs.
21. DIXON, ROBERT L. "CONTABILIDAD PARA EJECUTIVOS". Bogotá, Colombia, Editorial McGraw-Hill. 390 Págs.
22. www.monografias.com/trabajos93/formularios/formularios.