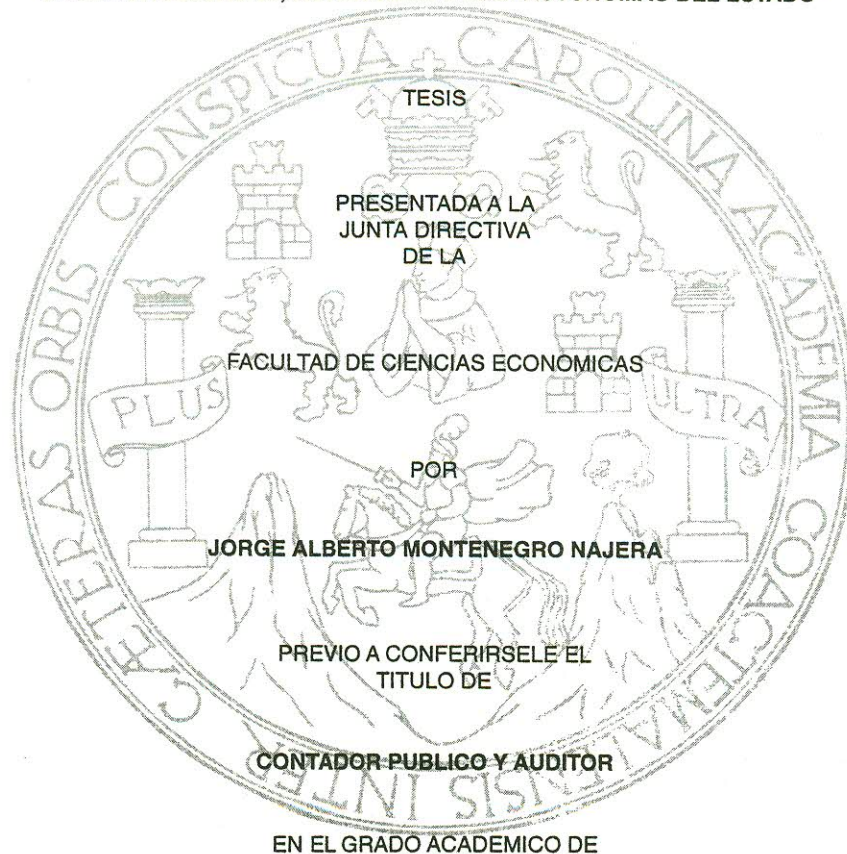


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

**"REESTRUCTURACION CONTABLE PARA EL TRATAMIENTO DEL
EFECTO INFLACIONARIO EN EMPRESAS
DESCENTRALIZADAS, AUTONOMAS Y SEMI-AUTONOMAS DEL ESTADO"**



LICENCIADO

Guatemala, septiembre de 1994

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

DL
03
TK (1376)

MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

| | |
|-------------|------------------------------------|
| DECANO: | Lic. Jorge Eduardo Soto |
| Secretario: | Lic. Roberto Salazar Casiano |
| Vocal 2o. | Lic. Josué Efraín Aguilar Torres |
| Vocal 4o. | P.C. Oswaldo Ciriaco Ixcayau López |
| Vocal 5o. | P.C. Fredy Orlando Mendoza López |

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL
EXAMEN GENERAL PRIVADO

| | |
|-------------|-----------------------------------|
| Presidente: | Lic. Carlos Augusto Carrera López |
| Secretario: | Lic. Enrique Cifuentes Cifuentes |
| Examinador: | Lic. Roberto Salazar Casiano |
| Examinador: | Lic. Tiberio Amílcar Castillo |
| Examinador: | Lic. José Armando Escobar Aguilar |

Ciudad de Guatemala,
23 de septiembre de 1993

Señor Decano
Licenciado Gilberto Batres Paz
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria, zona 12
Ciudad,

Apreciable Señor Decano,

Tengo el agrado de dirigirme a usted haciendo de su apreciable conocimiento, que atendiendo a designación hecha por esa decanatura, he procedido a asesorar el trabajo de tesis titulado, "REESTRUCTURACION CONTABLE PARA EL TRATAMIENTO DEL EFECTO INFLACIONARIO EN EMPRESAS DESCENTRALIZADAS, AUTONOMAS Y SEMIAUTONOMAS DEL ESTADO", correspondiente al estudiante de la Escuela de Auditoría, JORGE ALBERTO MONTENEGRO NAJERA.

Este estudio realizado por el señor MONTENEGRO NAJERA se considera que fundamentará su examen general público, previo a obtener su graduación profesional en el título de Contador Público y Auditor, y grado de Licenciado; por lo que se estima que este trabajo reúne los requisitos académicos y técnicos requeridos por nuestra prestigiada casa de estudios, y en consecuencia me permito solicitarle y recomendar que sea aceptado al tenor de las normas vigentes en la Facultad.

Al agradecer el honor concedido a mi persona en esta misión de asesoría, aprovecho la oportunidad para expresarle nuevamente, muestras de consideración y aprecio.

Atentamente;



Lic. RICARDO J. FUENTES V.
Contador Público y Auditor
Colegado No. 2446

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:
GUATEMALA, VEINTICINCO DE AGOSTO DE MIL NOVECIENTOS
NOVENTA Y CUATRO

Con base en el dictamen emitido por el
Licenciado Ricardo de Jesús Cifuentes Velásquez, quien
fuera designado Asesor y la opinión favorable del
Director de la Escuela de Auditoría, se acepta el trabajo
de Tesis denominado: "REESTRUCTURACION CONTABLE
PARA EL TRATAMIENTO DEL EFECTO INFLACIONARIO EN EMPRESAS
DESCENTRALIZADAS, AUTONOMAS Y SEMIAUTONOMAS DEL ESTADO",
que para su graduación profesional presentó el estudiante
JORGE ALBERTO MONTENEGRO NAJERA, autorizándose su
impresión.

LIBRO Y ENSEÑANZA A TODOS

LIC. ROBERTO SALAZAR CASIANO
SECRETARIO

LIC. JORGE EDUARDO SOTO
DECANO



PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

DEDICO ESTE ACTO

A DIOS CREADOR DE TODO EL UNIVERSO.

A LILY, A SU AMOR DE ESPOSA Y A MIS HIJOS DIEGO Y BARBARA.

A LA ABNEGACION Y ESFUERZO DE MI MADRE.

A TODAS LAS PERSONAS Y ENTIDADES QUE CONTRIBUYEN CON LA
EDUCACION

Y A USTED, ESTIMADO LECTOR.

INDICE

| | Página No. |
|---|------------|
| Introducción | i |
| CAPITULO I | |
| 1. La Empresa Estatal | 1 |
| 1.1 Antecedentes | 1 |
| 1.2 Definición | 2 |
| 1.3 Su importancia dentro del Estado | 4 |
| 1.4 Surgimiento de la empresa estatal en Guatemala | 4 |
| 1.5 Clasificación de las empresas estatales atendiendo a su origen e integración patrimonial | 7 |
| CAPITULO II | |
| 2. Sistema Integrado y Uniforme de Contabilidad Gubernamental, aplicable a empresas descentralizadas, autónomas y semi-autónomas del Estado en Guatemala | 10 |
| 2.1 Aplicación y cumplimiento de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados | 12 |
| 2.2 Estados financieros que presentan las empresas estatales | 14 |
| 2.3 Organos Fiscalizadores | 27 |
| 2.3.1 Internos | 27 |
| 2.3.2 Externos | 27 |
| 2.4 Presupuestos y proyecciones a corto plazo | 29 |
| CAPITULO III | |
| 3. La Inflación | 31 |
| 3.1 Diversas Teorías | 32 |
| 3.2 Causas y efectos de la inflación | 34 |
| 3.3 La inflación en Guatemala | 35 |
| 3.4 Problemas administrativos de la empresa estatal en economías inflacionarias | 38 |
| 3.5 Generación de pérdidas o ganancias en las empresas estatales | 42 |

CAPITULO IV

| | Página No. |
|---|------------|
| 4. Reestructuración contable para el tratamiento del efecto inflacionario en empresas estatales | 44 |
| 4.1 La información financiera y la inflación | 46 |
| 4.2 Métodos y técnicas contables aplicables para reconocer los efectos de la inflación en Guatemala y en otros países | 47 |
| 4.3 Caso práctico | 54 |
| 4.4 Efecto inflacionario de los precios en los bienes y servicios que ofrece la empresa estatal | 77 |

Conclusiones

Recomendaciones

Bibliografía

INTRODUCCION

El autor del presente trabajo de tesis, al abordar el tema "Reestructuración Contable para el Tratamiento del Efecto Inflacionario en Empresas Descentralizadas, Autónomas y Semi-Autónomas del Estado" consideró conveniente investigar cuáles son las técnicas o métodos utilizados en estas empresas, que, como cualquier otro ente económico, son afectadas por el alza generalizada de precios y la consecuente pérdida en el poder adquisitivo de la moneda. Este estudio permitió identificar la escasa comunicación que existe entre los administradores de los aspectos financieros en éstas empresas, pues, principios de contabilidad generalmente aceptados, como el que se refiere a "La Información Financiera en Economías Inflacionarias", tres años después de su publicación por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, ha sido superficial, desconocida o simplemente omitida su aplicación, pese a que en Guatemala, el fenómeno inflacionario permanece latente en nuestra economía desde hace ya varios años.

Como respuesta a las principales interrogantes planteadas, algunos de los administradores de las empresas del Estado, quienes amablemente contribuyeron a la realización de esta investigación, expresaron haber desarrollado técnicas propias, en el seno de las empresas que les han dado forma y aplicación, las que han sido poco discutidas o divulgadas pero que a la postre han demostrado ser funcionales para los objetivos que se persiguen; otros derivaron su responsabilidad cordialmente y hubo quienes sencillamente se negaron a proporcionar cualquier información relacionada con este tema, aún así, a todos ellos reitero mi agradecimiento, respeto y convicción de que, el producto de este trabajo sirva en alguna medida al reordenamiento y actualización de la información financiera en las empresas del Estado, como un pequeño aporte en la búsqueda de soluciones viables a los problemas que, como la inflación, les afectan.

CAPITULO I

1. La Empresa Estatal

En la actualidad la empresa estatal constituye un instrumento ejecutivo poderoso en manos del Estado, tanto en términos de orientación de las inversiones hacia determinados sectores o espacios, como en términos de política coyuntural; brinda a los gobernantes, la oportunidad de prestar bienes y servicios calificados como estratégicos, indispensables o necesariamente difíciles de ser otorgados por empresarios privados a la población, que, por requerir una estructura, o capital con cierto desarrollo, se estima que al Estado le corresponde en exclusiva la sustentación de los mismos; sin embargo, los gobernantes en representación del Estado, en contadas oportunidades logran crear alrededor de la empresa estatal, una imagen de eficientes administradores, por el contrario, la han caracterizado, como focos de nepotismo, botín político y hasta corrupción, o, en el peor de los casos representan a empresas públicas deficitarias, que más constituyen una carga para el Estado, su funcionamiento y operación.

Esta responsabilidad no es exclusiva de los administradores de la empresa estatal, es decir de los gobernantes, pues también los usuarios y consumidores de los bienes y servicios que ofrecen las empresas estatales, en algunos casos, contribuyen a corromperlas. Específicamente nos referimos acá al sector privado, a esos malos empresarios que, como gobernados, y en un afán de lucro inhumano y desmedido, degeneran el fin social para el cual fueron creadas, al subfacturar o evadir el pago respectivo.

Por otra parte, para los gobernados, la empresa estatal debería de constituir la oportunidad de obtener bienes y servicios de éstas, en forma continuada y a precios relativamente estables y más bajos de los que podría ofrecer la empresa privada, sin dar lugar a la discusión de que los bienes y servicios que ofrezcan sean de buena calidad, cubran las necesidades reales y ocupen diligentemente a una porción de la población económicamente activa.

1.1 Antecedentes

En la antigüedad, el Estado, como ente soberano, encargado de regir los designios de

una nación, creó empresas que le permitieron cumplir con sus objetivos políticos, económicos y sociales. Surge así, la recaudación de tributos o impuestos que financiaron el crecimiento urbanístico, alimenticio, y ante todo bélico de los grandes imperios. En Egipto por ejemplo, destacan hasta nuestros días las grandes pirámides, que, para el Estado de aquella época constituyó un gran reto su construcción. Nuestros ancestros mayas, a no ser porque se constituyeron en grandes empresarios al crear una división social del trabajo, acorde a su modo de producción (asiático), difícilmente hubieran dejado evidencias del alto grado de desarrollo en las ciencias y las artes. El arrojo y espíritu de conquista de muchos hombres, permite en nuestros días el descubrimiento y la conquista del espacio, que alguna vez ofrecerán beneficios colectivos a la humanidad.

La empresa en sí o el empresario de nuestra época deviene de dos corrientes doctrinales muy bien definidas: el empresario privado por ejemplo, obedece las reglas de juego de la llamada doctrina liberal, que niega la participación del Estado en todo negocio lucrativo por carecer éste de un interés personal; por el contrario, el interés del Estado es dominado más por un criterio político y por tanto, su actividad es más lenta, aún cuando busque el bien común social.

Como contraparte a lo anterior, la doctrina estatista objeta el argumento de la doctrina liberal, pues dice que no existe en la organización actual del Estado, ninguna razón de esencia que impida que el Estado se organice en las empresas que sustituyan a los particulares en forma semejante a ésta, estableciendo organizaciones que supriman las trabas y lentitudes de la organización burocrática y la selección de personal con un criterio político imparcial.

1.2 Definición

Algunos autores afirman que ni en Economía ni en Derecho existe un criterio unificado que defina a la empresa estatal, pues parten desde el hecho de denominarlas análogamente como "empresas públicas" o "entidades de servicio público", hasta llegar a clasificarlas o subdividir las sistemáticamente.

En el afán de ampliar en alguna medida nuestro conocimiento, encontramos que la empresa estatal es aquella que, controlada por el Estado, sin estar sujeta al régimen jurídico de los

organismos de la administración pública, se caracteriza por la presencia en la misma de corporaciones de derecho público; responden a directrices de política económica y constituyen una modalidad de intervencionismo estatal.

Existen variadas definiciones que pretenden describirla. A continuación algunas de las más significativas:

- a) Según el Centro Europeo de la Empresa Pública: Son todas aquellas empresas en las que el poder público (Estado) aunque no posea una participación mayoritaria, dispone de una parte del capital y de medios de presión suficientes para ejercer un control efectivo de sus operaciones;
- b) Según la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico Española, define que: las empresas públicas son empresas que lo mismo que las empresas comerciales, producen bienes y servicios con miras a su venta, a un precio que debe cubrir aproximadamente el precio de costo, pero que son propiedad del Estado o se encuentran situadas bajo su control;
- c) Según la Organización de Naciones Unidas: es un organismo de carácter industrial, comercial o financiero, parcial o totalmente poseído y sustancialmente controlado por el gobierno central".^{1/}

Así pues, las empresas estatales o públicas, como quiera llamárseles, constituyen unidades productivas de bienes y servicios que los venden en el mercado a un precio determinado y controlado de manera directa o indirecta por el poder ejecutivo en algunos casos, en otros, por el poder legislativo; sus fines y objetivos están plenamente definidos por la ley que les dio origen; la propiedad de su capital es pública; gozan de relativa autonomía de gestión; sus directores propietarios o suplentes, son funcionarios públicos que gozan de nombramiento **especial por parte de los representantes del Estado**; en el aspecto tributario, gozan de privilegios que facilitan su desarrollo; gran parte de sus negocios se realizan en el ámbito del derecho privado pero sus actividades se rigen por un régimen mixto de derecho público y privado; en algunos casos operan con precios iguales o inferiores al de sus costos de producción, y excepcionalmente generan utilidades como veremos más adelante.

^{1/} Diccionario Enciclopédico Economía, Tomo 2, página 403

1.3 Su Importancia dentro del Estado

Al referirnos al Estado como ente regulador de las relaciones sociales que rigen entre los hombres, encontramos diversas teorías que tratan de explicar su origen, existencia y razón de ser, sin embargo, basándonos en una observación actualizada y apegados a doctrinas jurídicas que tratan de definir los componentes o elementos del Estado, observamos que este término es aplicable a una sociedad humana, que ocupa un territorio de manera permanente y está sujeta a un poder soberano que crea, define y aplica un orden jurídico que estructura la sociedad estatal para obtener el bien público de sus componentes. Dentro de los enfoques globalistas en economía, se señala que el Estado busca el interés público, arbitra y concilia los distintos grupos de interés que existen en la sociedad; siendo interés público, un conjunto de valores y objetivos establecidos por la sociedad cuya realización es responsabilidad estatal.

Generalmente, el interés público se manifiesta en el crecimiento de la producción nacional y en el hecho de que otras variables relacionadas a ésta, se comporten favorablemente, por ejemplo: los salarios reales, la acumulación del capital, etcétera.

De esta manera, las empresas estatales constituyen mecanismos que inciden en los valores que adopte la inversión, el nivel de empleo y el producto nacional, en determinado momento. Es así como las decisiones de inversión pueden ser relevantes en momentos de crisis coyunturales de carácter recesional, en las que la intervención del Estado como inversionista subsidiario puede ser determinante para revertir el efecto desfavorable del ciclo económico, junto con otras decisiones que no les involucren y que pueden ser de carácter cambiario, monetario, crediticio, fiscal, etcétera.

1.4 Surgimiento de la Empresa Estatal en Guatemala

El surgimiento y formación de empresas estatales en Guatemala es, relativamente reciente, ninguna de ellas supera los cien años de antigüedad dentro de la esfera o influencia del control gubernamentales, aún considerando los períodos en que, siendo propiedad de empresarios privados, nacionales o extranjeros, el gobierno central intervino sus operaciones y/o el control administrativo total, producto del momento político histórico, social y económico

que les correspondió transcurrir. A excepción de los puertos de Champerico y de San José en el litoral Pacífico -actualmente en ruinas- y el de San Tomás o Barrios en el litoral Atlántico, así también algunas conexiones que por ferrocarril servirían para movilizar los productos agrícolas impulsados por la Reforma Liberal del año 1871. Así por ejemplo:

La empresa de aviación para transporte de carga y pasajeros AVIATECA, actualmente de capital mixto, fue intervenida por el Estado desde 1946 y se constituye en empresa pública desde 1950 mediante Decreto Ley 773 del Congreso de la República, presta servicio aéreo en el interior y en algunas rutas al exterior de la República, mediante Acuerdo Gubernativo 527-89 emitido por el presidente de la República, Aviateca fue privatizada.

LA EMPRESA PORTUARIA NACIONAL DE CHAMPERICO, es también entre ellas, de las más antiguas, data su formación como empresa estatal, desde 1955 mediante Decreto 334 del Congreso de la República actualmente su volumen de operaciones es muy bajo, sin embargo las autoridades del gobierno se han preocupado de rehabilitar su infraestructura y operaciones del muelle, recientemente se gestionaba un empréstito por 189 millones de quetzales para ampliar y construir el nuevo Puerto de Champerico, dada su ubicación geográfica.

LA EMPRESA DE LOS FERROCARRILES DE GUATEMALA, FEGUA, fue estatizada en 1972 por Decreto Legislativo 60-72, expropiada a sus creadores norteamericanos, la antigua IRCA (INTERNATIONAL RAILWAYS OF CENTRAL AMERICA) actualmente es deficitaria y fuerte blanco para los empresarios privados que pretenden hacer lucrativas las empresas estatales, por supuesto, después de adquirirlas en propiedad. Actualmente se negocia la posibilidad de revitalizarla, vendiendo activos propiedad, de FEGUA por un valor aproximado a los cien millones de quetzales, con el propósito de poner las cuentas al día, esto es: cancelando viejas deudas a proveedores, el pasivo laboral, y si queda algo, invertir en nuevas máquinas que puedan competir con transportistas pesados por carretera independientemente de a quién le corresponda el control mayoritario, si al Estado o a los empresarios privados.

LA EMPRESA PORTUARIA NACIONAL SANTO TOMAS DE CASTILLA, creada en el año 1963 mediante Decreto Ley No. 63, constituye una de las empresas estatales que con sus operaciones y resultados financieros favorables ha contribuido al crecimiento de su capital

interno y el de la región. Recientemente fue modificada su ley orgánica, destaca en ella la redistribución de utilidades; sus operaciones se remontan al año 1955 como Puerto Matías de Gálvez, en el litoral Atlántico; por considerar a esta empresa estatal como una de las pocas empresas con mejor organización administrativa, más adelante, se muestra información relacionada con esta empresa y el tema que acá se plantea.

LA EMPRESA PORTUARIA QUETZAL, una de las empresas estatales de más reciente creación, según Decreto Ley 100-85 del Jefe de Estado del año 1985, realiza operaciones de tráfico portuario, carga y descarga de mercaderías y personas en el litoral del océano Pacífico, su construcción afectó a los moradores cercanos al modificar el ecosistema natural anterior. Sin embargo sus resultados financieros han sido favorables hasta la fecha.

LA EMPRESA GUATEMALTECA DE TELECOMUNICACIONES, GUATEL, fue creada en 1971 mediante Decreto 14-71 del Congreso de la República; sus objetivos principales están dirigidos a proporcionar servicios nacional e internacional, telefónico, telegráfico, telex, televisión, teleproceso, facsímil y gentex; recientemente se rompió el monopolio estatal en este servicio, al autorizar la operación de una empresa privada de teléfonos celulares. Actualmente la empresa estatal GUATEL opera con utilidades, sin embargo es muy criticada por la poca cobertura en el servicio que presta, pese a que su crecimiento ha aumentado considerablemente en los últimos años.

EL INSTITUTO NACIONAL DE ELECTRIFICACION, INDE, fue creado en 1959 mediante Decreto Legislativo No. 1287, a su cargo corresponde la electrificación nacional; la energía que produce es vendida a la Empresa Eléctrica de Guatemala, de capital mixto, y a empresarios municipales, quienes se encargan de su distribución a los consumidores finales, o en forma directa a algunos usuarios del interior de la República; por la magnitud de los proyectos hidroeléctricos (fuente natural generadora de energía a más bajo costo) cuya realización es muy controversial, el INDE optó recientemente por concesionar parte de la generación de energía a la compañía ENRON POWER Co. mediante barcazas instaladas en el océano Pacífico y próximamente en el océano Atlántico, pese a ello los consumidores constantemente sufren alzas en el precio del kilovatio hora de servicio.

EL INSTITUTO DE COMERCIALIZACION AGRICOLA, INDECA, creado en 1970 mediante

Decreto 101-70 con el fin de promover el servicio de comercialización agrícola y otros servicios relacionados con el almacenamiento, secado, limpieza, etc. de granos básicos; actualmente casi no comercializa productos agrícolas, limitando sus actividades a prestar otros servicios a los agricultores, tales como peso en las básculas, almacenamiento, limpieza, secado, etcétera, los que a la fecha le permiten operar.

Entre otras empresas estatales también se citan la GREMIAL NACIONAL DE TRIGUEROS, la EMPRESA DE PRODUCTOS LACTEOS DE ASUNCION MITA (PROLAC) y la ZONA LIBRE DE INDUSTRIA Y COMERCIO (ZOLIC) creadas mediante Decreto Legislativo 1490 en el año 1961, Decreto 97-71 en el año 1971, y Decreto 22-73 en el año 1973, con el propósito de incentivar y fomentar las actividades relacionadas con los trigueros de occidente, ganadería lechera en el oriente y una zona industrial y comercial cercana a puerto, en el Atlántico norte del país. Constantemente nos enteramos por los medios de comunicación que el Estado de Guatemala en atención a la subsidiariedad que presta a la población, promueve la creación de nuevas empresas estatales, tales como el denominado "Fondo de Inversión Social" (FIS), "Fondo Guatemalteco para la Vivienda" (FONGUAVI), el Instituto Nacional de Aguas, para citar algunos de los más importantes proyectos de gobierno, y la pregunta que obligatoriamente muchos de nosotros nos hacemos es: ¿generarán estas nuevas empresas beneficios reales a la población guatemalteca? La Constitución Política de la República de Guatemala, decretada en 1985, en su artículo 118 indica: "Es obligación del Estado orientar la economía nacional para lograr la utilización de los recursos naturales y el potencial humano, para incrementar la riqueza y tratar de lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional. Cuando fuere necesario, el Estado actuará complementando la iniciativa y la actividad privada, para el logro de los fines expresados".

1.5 Clasificación de las Empresas Estatales Atendiendo a su Origen e Integración Patrimonial

Para proceder a describir algunas de las clasificaciones de la empresa estatal en Guatemala, es conveniente antes, conocer el significado de DESCENTRALIZACION y AUTONOMIA que algunos autores designan a estos vocablos: "La descentralización administra-

tiva abarca todas las etapas del proceso mediante el cual se retiran poderes de administración de la autoridad central para distribuirlos en múltiples órganos que adquieren así capacidad de autodeterminación más o menos amplia".^{2/}

"La descentralización tiene lugar cuando se confía la realización de algunas actividades administrativas a organismos desvinculados en mayor o menor grado de la administración central".^{3/}

"La descentralización administrativa del poder central del Estado ha obedecido, en unos casos, a la necesidad de dar satisfacción a las ideas democráticas y a la conveniencia de dar mayor eficacia a la gestión de intereses locales, para lo cual el Estado constituye autoridades administrativas cuyos titulares se eligen por los mismos individuos cuyos intereses se van a ver comprometidos por la acción de dichas autoridades. En otros casos, la naturaleza técnica, industrial o comercial de los actos que tiene que realizar la administración, la obliga a sustraer dichos actos del conocimiento de los funcionarios y empleados centralizados y los encomienda a elementos que tengan la preparación suficiente para atenderlos".^{4/}

"Los entes autónomos son personas públicas estatales que tiene a su cargo determinados servicios de carácter nacional y están dirigidos por consejos o directorios que poseen plenos poderes de administración y actúan con autonomía bajo cierto contralor de las autoridades nacionales".^{5/}

Por su parte, la Secretaría General del Consejo Nacional de Planificación Económica, adscrita al Ministerio de Finanzas Públicas en Guatemala, en su manual de planificación y programación presupuestaria del Sector Público de Guatemala, clasifica e identifica la organización político-administrativa del sector público de la economía nacional, en un amplio número de instituciones, entidades, o entes públicos, con relativa independencia entre sí, con funciones precisas otorgadas por la Constitución de la República y las leyes. Atendiendo las diferentes clases de operaciones que realizan los agentes públicos, se han formado 5 grandes grupos que aglutinan a 21 subgrupos y aproximadamente 490 órganos, instituciones, empresas y/o gobiernos locales a saber, los que, a nivel de grupo están conformados por:

2/ Sayagués Lazo, Enrique. Tratado de Derecho Administrativo, Tomo 1, página 32.

3/ Fraga, Gabino Derecho Administrativo página 67.

4/ Chicas Hernández, Raul. Apuntes de Derecho Administrativo, página 96 y 97.

5/ Sayagués Lazo, Enrique, Op. Cit. página 21.

Gobierno Central;
Instituciones de Servicio Social, Educación, Fomento y otras;
Gobiernos Locales;
Empresas Públicas;
Instituciones Públicas y Financieras.

A su vez, las empresas públicas se subdividen en: empresas agrícolas, de transporte, de telecomunicaciones, de energía, de desarrollo urbano y de industria y comercio.

Con el propósito de establecer un marco de referencia para ésta y futuras investigaciones, en el presente estudio se analizan instituciones que encajan en la clasificación gubernamental como empresas públicas, las cuales integran su patrimonio o capital con los bienes muebles e inmuebles que a la fecha de su creación formaban parte del usufructo que tenían las empresas que les antecedieron o con el aporte en quetzales que el gobierno central otorgó a las mismas para iniciar operaciones, el que se vería incrementado con los resultados favorables anuales en la proporción en que por ley se designa, se deben reinvertir las utilidades en las propias empresas, sin embargo las mismas leyes creadas por la clase gobernante también pueden resolver que los resultados financieros, desfavorables de éstas, puedan disminuir el patrimonio constituido a través de los años, tal es el caso de FEGUA, que actualmente para poder reactivar sus operaciones, vende parte de sus activos fijos.

CAPITULO II**2. Sistema Integrado y Uniforme de Contabilidad Gubernamental, Aplicable a Empresas Descentralizadas, Autónomas y Semi-autónomas del Estado en Guatemala**

Para fundamentar este sistema, comenzaremos por convenir que la contabilidad, sin distinguos del ente al que sirve, es un lenguaje usado para comunicar ciertos hechos de interés y que, como todo lenguaje, posee reglas que deben ser sabidas y comprendidas por quienes lo utilizan. En tal sentido, la contabilidad puede ser definida como el conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos que permiten el registro sistemático de los hechos económicos de las organizaciones, con el objeto de satisfacer la necesidad de información destinada al control y apoyo del proceso de toma de decisiones de los administradores, como también, para el conocimiento de terceros interesados en la gestión. "Ahora bien, cuando esa contabilidad se aplica en las organizaciones públicas, donde están presentes, regulaciones jurídicas, normas, técnicas y/o prácticas administrativas que las singularizan, tales como el proceso jurídico de aprobación, programación y administración presupuestaria, el sistema legal de control fiscal, su tratamiento en las cuentas nacionales, etcétera, entonces, a esa contabilidad se le denomina Contabilidad Gubernamental, Pública o del Estado. A la Contabilidad Gubernamental se le asignan los siguientes propósitos:

- a) Registrar sistemáticamente todas las transacciones que se producen en las organizaciones públicas y que afectan la situación económico-financiera de éstas, por estar relacionadas con los procesos de captación o colocación de sus recursos.
- b) Suministrar información para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión financiera pública y para los terceros interesados en la misma.
- c) Presentar información contable y las referencias a sus soportes, ordenados de tal forma que faciliten la tarea de control de auditoría, sean estos internos o externos.
- d) Permitir que la información que sobre el sector público se procese y produzca, se integre automáticamente.

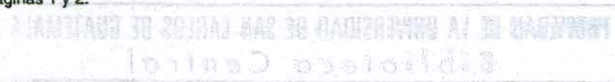
Para satisfacer estos propósitos, la contabilidad gubernamental debe producir los estados

financieros necesarios para mostrar los resultados de la gestión presupuestaria, financiera, económica y la situación patrimonial de las organizaciones públicas, todo ello dentro de un marco estructural que produzca información actualizada, oportuna y con la periodicidad que los usuarios la requieran".^{6/}

En Guatemala, el sistema integrado de contabilidad gubernamental, vigente desde el año de 1976 es producto del estudio, evaluación, diagnóstico, y diseño de implantación realizado por expertos de la Organización de Naciones Unidas, quienes a solicitud del gobierno de aquella época y con el propósito de uniformar la técnica contable utilizada por el gobierno central, entidades descentralizadas y empresas del Estado, establecieron un sistema que fuera compatible con la planificación, presupuestos y financiamiento programados dentro de los planes de desarrollo del Sector Público. "El sistema en sí, establece una metodología uniforme e integrada que facilita el registro, control y evaluación de las operaciones necesarias para la toma de decisiones sustentado en principios universales generalmente aceptados, permite entre otras cosas: encauzar la información proveniente del sector público hacia los objetivos de la contabilidad social y además, precisar el crecimiento, destino y fuente de los recursos del Estado, principalmente canalizados a través del presupuesto público; el origen y monto de las obligaciones mediatas e inmediatas a cargo del Tesoro Público; las causas que producen el déficit o el superávit de cada ejercicio fiscal el resultado de la ejecución presupuestaria; el crecimiento y destino de los bienes patrimoniales, las inversiones realizadas; el costo-beneficio por actividades del Estado; el crecimiento de la infraestructura, etcétera".^{7/} El sistema contempla un código y plan de cuentas que establece una nomenclatura, contable uniforme de diferente naturaleza para registrar, controlar y evaluar el universo de operaciones llevadas a cabo por el gobierno central, instituciones descentralizadas, empresas estatales, industriales y comerciales, necesario para la presentación de balances consolidados de todo el sector público, estados financieros proyectados tales como resultados de la ejecución de ingresos y egresos presupuestados, estados de superávit o déficit según el caso, de fuentes y usos de recursos financieros, estados de costos, de programas de funcionamiento prioritario, de

6/ Gutiérrez Ricardo A., Revista No. 25 Asociación Interamericana e Ibérica de Presupuesto Público. Página 42

7/ Manual General del Sistema Integrado y Uniforme de Contabilidad Gubernamental, Ministerio de Finanzas Públicas. Páginas 1 y 2.



proyectos de inversión terminados y en proceso.

2.1 Aplicación y cumplimiento de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

"Los Principios de Contabilidad, son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación de la entidad económica, las bases de cómputos de las operaciones y la presentación de la información financiera por medio de los estados financieros".^{8/} La Unidad de Asesoría Contable de la Dirección de Contabilidad del Estado en el año de 1985 al revisar el documento presentado por los expertos de Naciones Unidas, consideró oportuno agregar al manual referido aspectos generales y específicos que el original no contenía, la observancia obligatoria de los principios de contabilidad básicos generalmente aceptados, entre ellos, los siguientes:

- a. entidad
- b. negocio en marcha
- c. unidad monetaria
- d. conservatismo
- e. sustancia antes que forma
- f. costo histórico original
- g. realización
- h. período contable
- i. revelación suficiente
- j. importancia relativa
- k. consistencia o uniformidad

Los cuales son aplicables a toda contabilidad en general. Además incluyó una serie de principios que: "...son inherentes a la contabilidad gubernamental integrada, necesarios para establecer el enlace de ésta con el proceso presupuestario, entre los cuales pueden mencionarse:

^{8/} Pronunciamiento sobre Contabilidad Financiera No. 1, Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, IGCPA. Pág.4

- a. la simultaneidad
- b. el consumo de materiales por la administración
- c. importancia de los centros de costos
- d. unidad de almacén
- e. los servicios personales aplicados
- f. desplazamiento de la inversión según destino
- g. la depreciación como costo de funcionamiento
- h. inversión de la mano de obra (en las obras o construcciones en proceso)
- i. la depreciación como inversión (trasladando su costo a las obras o construcciones en proceso).^{9/}

La dificultad demostrada por algunos administradores de las empresas estatales analizadas, para permitirnos realizar nuestra investigación con cierta profundidad impidió reconocer cuáles de los principios básicos de contabilidad generalmente aceptados y cuáles de los principios contables inherentes a las empresas gubernamentales eran fielmente aplicados en la práctica contable; sin embargo al inquirirles verbalmente al respecto, todos afirmaron cumplir con estos preceptos. Los mismos administradores o encargados de los registros contables al consultarles respecto a que si en la empresa estatal para la cual laboraban, aplicaban en su práctica contable los métodos sugeridos por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, IGCPA, en el pronunciamiento de contabilidad No. 26 relacionados con reexpresión de la información financiera en economías inflacionarias, argumentaron que: no los conocían; que ellos los aplicarían si para el efecto la Dirección General de Contabilidad del Estado, les informara de su aplicación; o bien, que no era necesario pues los métodos que utilizan son producto de la experiencia particular acumulada por los administradores de la empresa estatal; uno de ellos manifestó que era necesario reconocer la pérdida del valor adquisitivo de la moneda y la eventualidad de ajustar la información financiera de acuerdo con índices generales de precios sugeridos, sin embargo no permitió conocer cuáles eran en sí, los métodos utilizados para reexpresar la información financiera de empresa estatal para la cual labora.

^{9/} Manual General del Sistema Integrado y Uniforme de Contabilidad Gubernamental. Op. Cit. páginas 37-40.

2.2 Estados Financieros que Presentan las Empresas Estatales

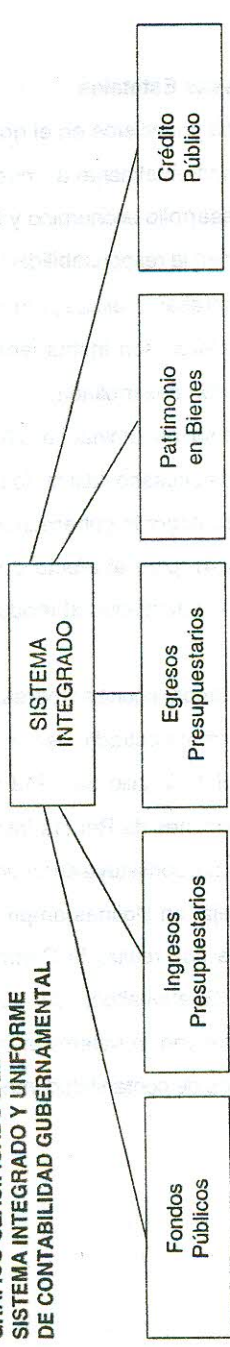
La preparación de los balances, cuadros y estados financieros en el gobierno central y demás instituciones del sector público, se orienta fundamentalmente a mostrar la forma como se han utilizado los recursos y su contribución al desarrollo económico y social, suministrando la información necesaria a los organismos que tienen la responsabilidad de las decisiones políticas en esos campos. Además en cuanto a las empresas públicas productoras de bienes y servicios, los balances, cuadros y estados financieros son instrumentos de gerencia de suma utilidad para precisar los resultados de la gestión desarrollada.

Para producir la información financiera o de control que permita determinar la situación administrativa y contable de las instituciones del estado, se hace necesario utilizar los libros y registros auxiliares mínimos siguientes: póliza de contabilidad integrada gubernamental y libros diario de control y de mayor general (Ver cuadros 2,3 y 4), para el efecto deberán clasificarse todas las operaciones que ejecute el ente interesado atendiendo al módulo del sistema que se verá afectado. (Ver cuadro No. 1)

Adicionalmente a los libros y registros señalados en el párrafo anterior, algunas empresas del Estado, aún utilizan el libro de caja de hojas móviles o libro de primera entrada, denominado comúnmente Caja Fiscal el que se encuentra vigente desde el 1 de julio de 1948 y que originalmente fue diseñado para ser utilizado por las Administraciones de Rentas Internas, Aduanas y la Tesorería Nacional y sus agencias, sin embargo, hoy día, constituye el documento fuente para el registro de operaciones de ingreso o egreso a caja, en algunas empresas e instituciones del Estado y sirve de guía o ruta en las revisiones que realiza la Contraloría General de Cuentas; algunas instituciones como el Instituto Guatemalteco de Turismo -INGUAT-, han eliminado su uso bajo el argumento de que al contar con un sistema integrado y uniforme de contabilidad, su uso ha sido sustituido por las pólizas de contabilidad integrada totalmente.

GRAFICO CLASIFICADO DEL SISTEMA INTEGRADO Y UNIFORME DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

CUADRO No. 1



ACTIVO CIRCULANTE
Caja y Bancos
Inversiones Financieras
Fondo de pensiones
Valores en tránsito

ACTIVO DIFERIDO
Depósitos Activos de Garantía
Responsabilidades Pendientes
Fondos para el servicio de bonos

PASIVO CIRCULANTE
Clas. exigibles por pagar
Depósitos a favor de terceros
Acreedores varios
Letras de Tesorería

PASIVO DIFERIDO
Pagos recibidos por anticipado

ACTIVO CIRCULANTE
Deudores corrientes

ACTIVO DIFERIDO
Deudores diferidos
Deudas de difícil cobro

SUPERAVIT
Superávit pr/Deudores Activos

CUENTAS DE RESULTADOS
Ingresos pto. corriente
Ingresos pto. de Capital
Liquidación del Ppto.

CUENTAS DE ORDEN
Presupuesto de Ingresos
Presupuesto de Ingresos por Ejecutar

CUENTAS DE RESULTADOS
Egresos pto. de Funcionamiento
Egresos Ppto. de Inversión
Egresos Ppto. de Operaciones
Liquidación de Ppto.

PASIVO CONTINGENTE

Cuotas de Func. Asig.
Cuotas de Inver. Asig.
Cuotas de Oper. Asig.
CUENTAS DE ORDEN
Presupuesto de Gastos
Presupuesto de Gastos por ejecutar

ACTIVO CIRCULANTE
Materias primas
Prod. en proceso
Prod. terminados

ACTIVOS VARIOS INMOVILIZADOS
Almacenes
Maq. y Equipo
Eq. de Oficina
Eq. de Transp.
Eq. de Comunic.
Eq. contra Incend.
Inver. permanentes
Construc. en Proc.
Cultivos en desarrollo
Bienes en tránsito
Const. adiciones y mejoras por contrato
Semovientes
Otros Activos

ACTIVO FIJO
Terrenos
Edificios
Instalaciones
Bienes de Uso Pub.
Obras Urbanísticas

CUENTAS DE RESULTADOS
Adquisiciones de Almac.
Adquisic. de Inmuebles
Servicios personales
Aplicados

Servicios no personales
Aplicados
Alta de bienes
Bajas de bienes
Costos de Funcionamiento
Depreciación de bienes
Costo de Venta
Fluctuaciones patrimoniales
Otros gastos aplicados

PASIVO A LARGO PLAZO

Deuda Pública Interna
Deuda Pública Externa
Deuda Flotante
Hipotecas a Largo Plazo

CUADRO No. 2

POLIZA DE CONTABILIDAD INTEGRADA

Poliza de Contabilidad Número 07 - 09 - 93
 Partida número 1 Hoja No. 1
 12 de septiembre de 19 93

| CUENTA MAYOR | SUB-CUENTAS AUXILIARES | CONCEPTOS | DEBITO | CREDITO |
|--------------|--|--|--|---------------------------|
| 03 - 301 | 0000-01-01-00-000 0000-02-00-00-000 0000-03-00-00-000 | MAQUINARIA Y EQUIPO DE PRODUCCION Maquinaria y equipo de practicaje Maquinaria y Equipo Otra maquinaria y equipo de producción | Q. 18,753.20 6,238.63 7,508.74 5,005.83 | |
| 03 - 303 | 0000-01-00-00-000 0000-02-00-00-000 0000-03-00-00-000 0000-04-00-00-000 | EQUIPO MEDICO SANITARIO Equipo Médico Quirúrgico Equipo Hospitalario Equipos para laboratorios Médico-Sanitarios Otros equipos Médico-Sanitarios | Q. 23,297.58 7,688.20 6,868.13 5,244.75 3,496.50 | |
| 13 - 709 | 0000-01-00-00-000 | FLUCTUACIONES PATRIMONIALES Adquisiciones de Activo | | Q. 42,050.78 42,050.78 |

Explicación:

Con la presente operación se incorporan los bienes anteriormente descritos a sus respectivos rubros de Activos Varios Inmovilizados

Hecho por

Jefe del Depto. de Contabilidad

| | |
|----------|------------|
| CALCULOS | REVISADO |
| | CUENTAS |
| | DOCUMENTOS |

DIRECTOR FINANCIERO

TRASLADO

CIUDAD GUATEMALA

CUADRO No. 4

LIBRO DE MAYOR GENERAL

| CUENTA DE MAYOR NUMERO | CUENTA | Balance de Agosto /93 | | Movimiento de Septiembre /93 | | Movimiento Acumulado | | Balance de Saldos al 30-09-93 | |
|------------------------------|-----------------------------------|-----------------------|--------|------------------------------|--------------|----------------------|--------------|-------------------------------|--------------|
| | | ACTIVO | PASIVO | D | C | D | C | D | C |
| 01 - 100 | Caja y Bancos | Q. 12,350.20 | | Q. 18,753.20 | | Q. 31,103.40 | | Q. 31,103.40 | |
| 03 - 301 | Maquinaria y equipo de Producción | | | 23,297.58 | | 26,754.36 | | 26,754.36 | |
| 03 - 303 | Equipo médico y Sanitario | 3,456.78 | | | Q. 42,050.78 | | Q. 42,050.78 | | Q. 42,050.78 |
| 13 - 709 | Fluctuaciones patrimoniales | | | | | | | | |

De conformidad con la experiencia guatemalteca, en la actividad de las finanzas públicas se combinan cinco elementos, o áreas a saber, las cuales están vinculadas a los presupuestos de ingresos y egresos, con la formación y cambio del patrimonio de los entes públicos, a través del registro contable de los mismos, de tal manera que para una mejor presentación de la información financiera la cual debe medir el impacto del ingreso y gasto público en el patrimonio e inversión pública se le ha clasificado en los siguientes módulos del sistema contable e integrado. (Ver página 15)

a. Area de Fondos Públicos

Conecta todo el movimiento de fondos, tanto de los que siguen el principio de unidad de caja, canalizados a través del Fondo General del Gobierno Central, como los que están regulados por disposiciones específicas, identificando las cuentas activas y pasivas originales en estas operaciones.

b. Area del Presupuesto de Ingresos

La contabilidad registra las recaudaciones acreditadas a los respectivos rubros presupuestarios. Además afianza los mecanismos que permiten el conocimiento real de las operaciones que incrementen el pendiente de cobro por la venta o suministro a crédito de bienes o servicios, o cuando se establece la causalidad de un impuesto o derecho a cobrar.

c. Area del Presupuesto de Egresos

Contabiliza al igual que en todas las otras áreas, por partida doble, todos los aspectos de ejecución del gasto y la forma en que las partidas presupuestarias se transforman en obligaciones financieras.

Como ya se mencionó anteriormente, la fuerte vinculación del presupuesto con la contabilidad permite que al instrumentalizar el presupuesto ejecutado dentro de los planes de desarrollo pueda utilizarse también a la contabilidad como un instrumento de medición de las obligaciones pasivas de diferente orden que se muestran en los estados financieros.

d. Area del Patrimonio en Bienes y Costos

Esta área registra la incidencia económica del gasto público; el crecimiento de

bienes en uso y para el uso, en poder de las dependencias gubernamentales; el desplazamiento de los bienes requeridos por los proyectos de construcción y producción de bienes o prestación de servicios. En el presupuesto por programas se asignan las partidas anuales para compra de materiales y equipos, haciéndose necesario establecer dentro del sistema contable las cuentas encargadas de llevar, simultáneamente las ejecuciones de presupuesto, el inventario permanente, el costo de la producción mueble y de la construcción de inmuebles, como también las cuentas de resultados que acumulan durante cada ejercicio fiscal los datos relacionados con las adquisiciones, los servicios aplicados, el costo de funcionamiento de la administración pública, el costo de las mercaderías producidas y vendidas o de los servicios prestados (costo de ventas) y demás cuentas que precisan las operaciones favorables y desfavorables del patrimonio público.

e. Area del Crédito Público

A causa de las características de los distintos tipos de crédito se analiza por separado la inclusión de operaciones contables y financieras originadas por la deuda pública interna y externa, en las instituciones del sector público.

Las operaciones relacionadas con el Crédito Público Interno, se canalizan a través del presupuesto de ingresos de capital. Cuando se presentan situaciones deficitarias producidas por la escasez de recursos, debidas generalmente a gastos extraordinarios o inaplazables, las instituciones del sector público, suelen emitir bonos, los que, respaldados por el Estado, devengan intereses, con el propósito de ponerlos a la venta y así disponer de los recursos que mejoren la situación financiera. Estos recursos, permiten a la Administración Pública la liquidez necesaria para hacer frente al pago de las obligaciones contraídas, financiando así sus gastos de capital incluidos en los presupuestos elaborados para cumplir con los planes de desarrollo.

Los recursos del crédito público externo, generalmente se utilizan para financiar proyectos de inversión, siguiendo las prioridades establecidas en los planes de desarrollo. Los presupuestos de ingresos y de egresos de capital detallan por una

parte el origen de la financiación y por otra, la forma como han de atenderse los programas y proyectos a los cuales se destinan los recursos.

Una vez definidas las áreas o módulos del sistema integrado y uniforme de contabilidad gubernamental, pueden producirse a través de las pólizas de contabilidad, los registros en el diario de control y sus respectivos traslados al mayor, los correspondientes balances de comprobación previos para la emisión de estados financieros básicos y auxiliares.

ESTADOS FINANCIEROS BASICOS

1. Balance General

En el sector público se le llama Balance de Situación General y es un estado que muestra la situación financiera de una institución en un momento dado, presenta información a una determinada fecha, demostrando los valores que integran los activos, pasivos y patrimonio de la institución.

El balance de situación de las instituciones del sector público es el resultado de un proceso integral de acontecimientos financieros, patrimoniales y económicos que conducen a obtener con toda claridad y precisión sus resultados al término del ejercicio fiscal; muestra la composición orgánica del capital de trabajo para precisar la fluidez de los recursos que lo forman y la proporción existente entre estos y los compromisos inmediatos y a corto plazo, a efecto de medir y ponderar la capacidad del gobierno para la cancelación de su pasivo, demuestra la cuantía del patrimonio, el endeudamiento, la inmovilización de sus activos, las inversiones efectuadas y la incidencia positiva o negativa de las operaciones realizadas con los recursos asignados en el presupuesto público.

2. Estado de Déficit o Superávit

Es un estado que presenta las operaciones registradas durante un período determinado en una institución, referido a todos aquellos productos, gastos y efectos patrimoniales (cuentas de resultados), refleja el resultado Superávit o Déficit o sea que constituye la presentación del efecto económico financiero de sus operaciones durante un período.

Este reporte sustituye al tradicional Estado de Pérdidas y Ganancias y es de aplicación a las empresas o instituciones del sector público, se presenta por el período contable de operaciones, referido a dos fechas dadas, llamado año presupuestario, que va de enero a diciembre de cada año.

Cuando al final del ejercicio los ingresos presupuestarios resultan superiores a los egresos la diferencia se denomina «Superávit Presupuestario». El superávit resultante se capitaliza y presenta en el balance, junto con un cuadro demostrativo de la situación presupuestaria.

Como en Guatemala la ejecución del presupuesto de ingresos se cumple sobre la base de las recaudaciones efectivas (método de lo percibido) y la ejecución del presupuesto de egresos se efectúa teniendo en cuenta los compromisos causados y no pagados más los gastos pagados para lo cual deben contabilizarse las respectivas cuentas pasivas. Al cierre del ejercicio las obligaciones presupuestarias se contabilizan como pasivos y afectan la disponibilidad del presupuesto vigente. Si estas obligaciones se cancelan o pagan en el año siguiente, constituyen operaciones de tesorería o de caja y no afectan el nuevo presupuesto.

REGISTROS Y ESTADOS AUXILIARES

3. Memoria Contable

Cuadro con el listado de cuentas, mostrando las operaciones del balance inicial o de apertura, movimiento de operaciones del período y los balances de las cuentas registradas más ajustes y operaciones de cierre del ejercicio. Sirve para verificar cada cuenta antes de producir el Balance de Situación General.

4. Cédula Demostrativa del Superávit Acumulado

Es la demostración y aclaración del movimiento, correcciones, ajustes y comportamiento de los resultados obtenidos durante el ejercicio vigente y acumulado de ejercicios anteriores, hasta llegar a integrar el superávit total acumulado a la fecha de elaboración y presentación.

5. Demostración del Superávit Patrimonial

Este cuadro es la demostración de la forma como afectaron las cuentas que

dieron origen al resultado patrimonial presentado en el Estado de Superávit (cuenta 10-572 Superávit Patrimonial).

6. Estado de Fuentes y Usos de Fondos

Es la demostración a base de volúmenes monetarios, de las variaciones ocurridas en el patrimonio de las instituciones del Sector Público, reflejando claramente el movimiento que tuvieron todas las cuentas durante el ejercicio.

7. Rotación del Capital Circulante

Este cuadro refleja en términos financieros el capital circulante o de trabajo, demuestra cómo se rotó (incremento o disminución) y mide la dinámica de las operaciones realizadas por las instituciones del Sector Público con el mismo.

8. Estado del Capital Circulante

Este estado es el reflejo disgregado por cada una de las cuentas de pasivo y activo circulantes del movimiento habido durante el período contable de la institución.

Mide y demuestra la forma como aumentó o disminuyó el Capital Circulante.

9. OTROS

a. Análisis al Balance de Situación General

El Balance de Situación General se debe elaborar en tal forma que facilite su análisis financiero. Este análisis se elabora estructurando los índices o relaciones de las cifras reflejadas en el balance de cuenta o grupos de cuenta y se presentan los índices más apropiados, como por ejemplo: Situación de liquidez, prueba ácida, solvencia técnica, expansión de activos, composición orgánica del capital, según la naturaleza o actividad de la institución del sector público que analice su balance.

Entre los índices de mayor ayuda para el análisis e interpretación de la situación financiera de una institución están los siguientes:

- Proporción del activo disponible sobre el realizable
- Proporción del activo disponible sobre el activo circulante
- Importancia del activo circulante sobre el activo total

- Importancia de activos varios inmovilizados sobre el activo total
- Importancia del activo fijo sobre el activo total
- Situación de tesorería (prueba ácida)
- Índice de solvencia técnica (independencia financiera)
- Incidencia del pasivo a largo plazo
- Incidencia de la amortización anual del pasivo al largo plazo
- Índice de solvencia
- Composición orgánica del capital propio

10. Análisis de Costos

a. Análisis de los Costos de Funcionamiento

En los presupuestos de egresos, como ya se explicó, se asignan las partidas para atender el funcionamiento de las instituciones públicas. A medida que el presupuesto se va ejecutando se adquieren bienes y servicios, cuya utilización o consumo debe establecerse para precisar si el importe de los mismos significa un costo de funcionamiento de las instituciones usuarias o un incremento de sus inversiones. La cuenta «costos de funcionamiento» acumula el valor de los materiales y bienes consumidos por las instituciones del sector público y el de los servicios personales y no personales y otros gastos, así como la depreciación de los bienes en uso. Su saldo representa el verdadero costo de funcionamiento de la administración pública. Por lo expuesto, las cuentas de egresos presupuestarios indican el total de las asignaciones erogadas y las de costos de funcionamiento la forma como se utilizaron o aplicaron.

b. Análisis de Costos de Inversiones

Utilizando las cuentas de construcciones en proceso, productos en proceso y otras asignadas en el sistema contable integrado, se establece permanentemente el avance físico y financiero de cada proyecto asignado en el presupuesto de inversión. Mediante este sistema van cargándose a los proyectos en proceso todos los costos directos e indirectos aplicados por concepto de servicios personales, servicios no personales, otros gastos aplicados a las inversiones y el costo

de los materiales utilizados y el de la depresión.

OTRAS ANALISIS

Se contemplan otros análisis y bases técnicas de evaluación de operaciones de cualquiera de las instituciones del Sector Público, tales como: Relación Beneficio-Costo, Tasa Interna de Retorno, Análisis de Sensibilidad, etc. los cuales se presentarán a criterio de la institución dependiendo del tipo o naturaleza de actividades de la misma.

11. Ejecución Presupuestaria

a. Presupuestos del ingresos

Se exige la presentación de los cuadros de informe de la ejecución de los presupuestos de ingresos, pues las entidades descentralizadas se rigen a la Circular 11-75 de la Dirección de Contabilidad del Estado y el control de las restantes instituciones del Sector Público se lleva en esa misma Dirección, debido a esto es optativa la presentación de dichos cuadros en el informe de Gestión Financiera.

Si a criterio de los funcionarios se presenta dicha ejecución en el Informe de Gestión se recomienda la elaboración a grandes niveles, tomando en cuenta grupos, sub-grupos y renglones aprobados, recaudados y sus diferencias.

b. Presupuestos de Egresos

Se exige la presentación de los Cuadros de Informe de la ejecución de los presupuestos de egresos, pues las entidades descentralizadas se rigen a la Circular 11-75 de la Dirección de Contabilidad del Estado y el control de las restantes instituciones del Sector Público se lleva en esa misma Dirección, debido a esto es optativa la presentación de dichos cuadros en el Informe de Gestión Financiera.

Si a criterio de los funcionarios se presenta dicha ejecución en el Informe de Gestión se recomienda la elaboración a grandes niveles, tomando en cuenta grupos, sub-grupos y renglones aprobados, ejecutados y sus diferencias.

12. Estado de Tesorería



Es la demostración de los recursos disponibles para atender el pago de obligaciones inmediatas contraídas por la institución. El efectivo y otros recursos convertibles en dinero constituyen la disponibilidad real de caja.

En el caso de que las disponibilidades sean superiores a las obligaciones inmediatas, se registra un superávit en Tesorería y en caso contrario, un déficit.

13. Cuadro de Integración del Capital en Giro

Este cuadro presenta el resumen del análisis de la composición orgánica del capital propio.

Se estructura tomando en cuenta los siguientes elementos:

- Grupo de cuenta, en el cual se anota el código que identifica a cada grupo.
- Conceptos, se anota el nombre de cada uno de los grupos que integran el activo.
- Capital Propio, la parte proporcional correspondiente a cada grupo de cuenta de activo.
- Capital Ajeno, la parte proporcional correspondiente a cada grupo de cuenta de activo.
- Capital Total, la parte proporcional correspondiente a cada grupo de cuenta de activo.
- Porcentaje del Total, en términos relativos se anota el porcentaje que corresponde a cada grupo de cuenta del activo.

14. Guía de Presentación del «Informe de Gestión Financiera»

- Comentario General
- Balance de Situación General
- Análisis del Balance de Situación General
- Otros Análisis
- Ejecución Presupuestaria
- Estado de Tesorería
 - Integración del Capital en Giro
 - Estado de Superávit

- Cédula Demostrativa del Superávit Patrimonial
- Memoria Contable u Hoja de Trabajo
 - Estado de Fuentes y Usos de Fondos
- Rotación del Capital Circulante
- Estado del Capital Circulante

2.3 Organos Fiscalizadores

De conformidad con el Decreto 1126 Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas, artículos 1º y 2º «la función fiscalizadora de la Hacienda Pública y de la ejecución del Presupuesto General de Ingresos y egresos de la Nación, corresponde con exclusividad a la Contraloría de Cuentas. Su función se extiende a todas las personas que tengan a su cargo la custodia y manejo de fondos públicos u otros bienes del estado, del Municipio, de la Universidad, de las instituciones estatales, autónomas, semi-autónomas y demás entidades o personas que reciben fondos del Estado y las que hagan colectas públicas». Esta ley fue emitida el 21 de noviembre de 1956.

2.3.1 Organos Fiscalizadores Internos

Generalmente, los Decretos ley, emitidos por las Jefaturas de Estado o los Decretos del Congreso de la República a quienes les ha correspondido la creación del documento legal o ley orgánica que dio lugar a la formación de empresas estatales, contienen en su estructura organizacional la presencia de unidades, secciones, departamentos o divisiones de auditoría interna, las cuales se encargan de mantener vigentes los procedimientos de control interno administrativos y contables al nivel del desarrollo de cada empresa estatal en particular. A mayor y mejor control interno, mejor eficiencia y eficacia mostrada en los resultados financieros presentados por la empresa estatal, sin embargo, este tema, por su amplitud, debe ser motivo de un análisis minucioso, el cual no constituye un objetivo específico en la investigación.

2.3.2 Organos Fiscalizadores externos

En primer orden y por ley, corresponde a la Contraloría de Cuentas la



fiscalización de todos los entes o personas que tienen a su cargo el manejo, custodia, producción y prestación de bienes y servicios o fondos de carácter público, Practicando para el efecto, las auditorías, investigaciones, inspecciones, glosas y juicios de cuentas contenidos en el Reglamento a la Ley de la Contraloría de Cuentas, así también, el trabajo de fiscalización realizado por los contralores de cuentas debe observar: el estudio y aplicación de leyes, reglamentos y disposiciones que tienen relación con el desempeño de sus funciones de conformidad con el artículo 2º de la ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas, y de los artículos 27 y 32 del reglamento a dicha ley.

A guisa de comentario, se señala acá que los métodos, técnicas y procedimientos utilizados en la auditoría gubernamental, son tanto o más rígidos que el sistema uniforme de contabilidad integrada en sí, considerando que los mismos no se adaptan en algunos casos a las empresas o instituciones, que reciben el servicio de fiscalización de parte de la Contraloría de Cuentas, tanto es así, que en algunos casos, y por exigirlo también los programas y presupuestos de ciertas entidades estatales acuden a firmas de auditoría independientes, las que reportan o emiten opinión a organismos internos o externos que así lo exigen, sobre actividades específicas en las que se desenvuelven las empresas estatales.

También de conformidad con el artículo 24 del Reglamento de la Ley del Ministerio de Finanzas Públicas, "... corresponde a la Dirección de Inspecciones Fiscales, ejercer el control y fiscalización internos de todas las dependencias y personas que recauden, manejen fondos, valores, especies y demás bienes del Estado, así como de la correcta aplicación de los sistemas administrativos y la probidad del personal.»; entre las atribuciones más importantes que se le asignan a ésta Dirección se citan: revisión de operaciones por percepción, manejo o custodia de valores, especies y demás bienes del Estado, específicamente, efectuar investigaciones cuando existen denuncias de anomalías que afecten los intereses fiscales. En la práctica la presencia de los inspectores fiscales del Ministerio de Finanzas Públicas, es menos notoria, el ejercicio de su actividad fiscalizadora en las empresas del Estado en Guatemala, que la de los contralores de la Contraloría de Cuentas.

En materia de impuestos recaudados y pagados, corresponde a la Dirección General de Rentas Internas, la administración de los impuestos al valor agregado, sobre la renta y otros de conformidad con las leyes respectivas, la que comprende la aplicación, recaudación, y fiscalización de dichos impuestos. Excepcionalmente, la fiscalización de entidades bancarias, financieras, almacenadoras, afianzadoras y aseguradoras nacionales o estatales se efectuará por la Superintendencia de bancos.

2.4 Presupuestos y Proyecciones a Corto Plazo

Según versiones de diversos autores, las cuales son reconocidas y aceptadas en forma general, los planes y presupuestos a que da lugar un sistema de planificación, pueden dividirse según el tiempo que abarcan y su utilidad. En cuanto a los primeros, puede hacerse la distribución entre planes de largo, mediano y corto plazo. Se consideran planes de corto plazo aquellos cuya duración es de uno a tres años; de mediano plazo entre los tres y los siete años; y de largo plazo aquellos cuya duración es mayor de los siete años.

En cuanto a su utilidad, los planes y presupuestos se consideran como instrumentos de orientación, operación e información. Son de orientación, porque tienen como finalidad orientar la conducta del desarrollo en cierto tiempo, guiando las estrategias y planes globales del desarrollo de una actividad económica social (electrificación, telecomunicaciones, operaciones marítimas, portuarias, etc.). Son instrumentos de operación, porque constituyen mecanismos para llevar acciones o ejecución de los planes de desarrollo; ejemplo típico: los planes anuales operativos de los presupuestos por programas del sector público. Y por último, son informativos, pues constituyen los sistemas de estadísticas para el desarrollo, los que son requeridos en la planificación para alimentar la confección de planes y evaluar la ejecución de los mismos. Dentro de los planes operativos anuales y trienales del sector público, se plantean los requerimientos financieros, materiales y humanos, y se identifican las condiciones para la localización temporal (metas y recursos por sub-períodos anuales) y espacial de las actividades de acuerdo a exigencias del desarrollo económico, traduciendo en metas precisas y concretas para un año dado, los planteamientos del plan a largo o

CAPITULO III

3. La inflación

Muchos autores versados en las ciencias económicas han abordado el estudio y análisis del fenómeno denominado INFLACION, cada uno desde su perspectiva y haciendo uso de los elementos políticos y sociales que le interesa hacer destacar le atribuye un origen y efectos particulares. Para el ciudadano común y corriente, la inflación no es más que un alza generalizada de precios en los bienes y servicios que demanda y que castiga ostensiblemente su capacidad de compra. Para las empresas generadoras de bienes y servicios representa la imposibilidad de adquirir activos no-monetarios, es decir, nueva maquinaria y equipo que les permita crecer y desarrollarse, o que, para mantener un nivel de ingreso adecuado podría obligarlas a subir precios, con el propósito de obtener activos monetarios, suficientes para mantener sus negocios en marcha.

La inflación representa un alza constante y sostenida de el nivel general de precios de los bienes y servicios; para su interpretación o medición se hace necesaria una evaluación periódica y oportuna del comportamiento de los precios en determinado grupo de bienes y servicios (canasta básica). Esta medición permite conocer el ascenso o descenso de los precios formando determinados índices o coeficientes que matemáticamente nos expresan cuánto aumentaron los precios o cuánto menos vale el producto de intercambio -la moneda-. La determinación de índices de precios, muy común en nuestros días, permite la ponderación de precios a efecto de mantener una actualización de los mismos acorde al proceso inflacionario que sufren otros precios considerados dentro de una canasta básica o canasta familiar. Este comportamiento **de los precios, puede ser analizado por sectores**, creando índices de precios específicos para cada actividad, determinado el precio medio de: el valor de los transportes, de las medicinas, de los alimentos, bebidas, etc. Un análisis minucioso del comportamiento de los índices de precios indica también el porcentaje de crecimiento o descenso de la inflación, referido a una fecha o año base; también permite su proyección futura a corto plazo.

3.1 Diversas Teorías.

En nuestros días diversas escuelas se atribuyen teorías que tratan de explicar el fenómeno INFLACION, el economista mexicano Luis Pazos en su libro «El Gobierno y la Inflación», define siete teorías, entre ellas la suya propia, las que describe en forma sencilla y clara, pretendiendo que éstas sirvan de instrumento al gran público para que, conociendo en esencia los efectos y las soluciones a la inflación, contribuyan con las decisiones gubernamentales a mejorar la economía de nuestros países. Entre las principales teorías que tratan de explicar la inflación y una breve definición de las mismas, anota:

- a. Tesis Marxistas: Los partidarios de esta tesis aducen que la inflación constituye una contradicción del capitalismo, surgida en la formación de grandes monopolios económicos que concentran la riqueza, basada en la explotación de los obreros y en una sobreproducción o subconsumo.
- b. Los Estructuralistas: Sostienen que la inflación, en la mayor parte de los países iberoamericanos, es consecuencia de la concentración del ingreso, el desempleo, la existencia de grandes sectores marginados y la incongruencia entre lo que se produce y las necesidades de la mayor parte del pueblo. En resumen, de la desigual distribución del ingreso.
- c. Los Intermediarios y el afán de lucro: Atribuye que los intermediarios, los acaparadores, los especuladores y el afán de lucro excesivo, son responsables en alguna dosis de la inflación.
- d. Los Costos y Sobreprecios: Esta teoría afirma que la inflación se produce cuando los sindicatos exigen aumento de salarios por arriba del aumento de la productividad de los obreros, o bien, cuando los productores monopolistas de materias primas o productos utilizados en el proceso de fabricación aumentan sus precios.
- e. Aumento de la Demanda o Monetarista: Esta tesis recientemente cobra vigencia, fue expuesta en forma simple en 1566 por el economista Jean Bodín, quien decía que si la cantidad de dinero se duplicaba y la existencia de mercaderías, permanecía igual, el nivel general de los precios se tenía que duplicar. Incremen-

to del circulante por arriba de la producción; aumento de la demanda por arriba de la oferta.

- f. Sicológica o de la escuela austríaca: Esta teoría afirma que un aumento de circulante, provoca aumento en los precios, pérdida de confianza en la moneda, -rechazo que a su vez- provoca más inflación y desajustes económicos creados por políticas de gobierno que en su emisión de moneda exceden el ritmo de crecimiento de la producción.
- g. Por su parte, el señor Luis Pazos, indica que la inflación es el aumento del total de los medios de pago o medio circulante sin respaldo de un incremento equivalente de bienes y servicios en el mercado. En otras palabras, es un aumento de la demanda global (medios de pago o dinero) por arriba del aumento de la oferta global (producción de bienes y servicios) que trae como consecuencia el alza general de los precios.» ^{10/}

El economista chileno Alcides Horacio Saldivia en su estudio denominado «Déficit Fiscal e Inflación», atribuye a: «... una fuerte interacción o circularidad causal entre el déficit fiscal y la inflación; ya sea que éste se financie con emisión monetaria o deuda pública provoca inflación». Alcides Saldivia, afirma que: « desde hace pocos años, 15 ó 20 aproximadamente, existe una convergencia de las tres principales escuelas -monetarista, keynesiana y nueva escuela clásica- que sostiene que en el largo plazo, la inflación es siempre y en todas partes un fenómeno monetario, sin embargo a corto plazo subsisten diferencias sustanciales.» ^{11/}

Como puede observarse, los dos autores citados, explican desde su perspectiva el fenómeno inflacionario y podríamos señalar más estudios o teorías, sin embargo como el propósito del presente estudio no lo constituye la creación de un tratado sobre la inflación, nos detenemos acá, refiriendo que las teorías plateadas por el señor Pazos, específicamente las teorías estructuralistas y monetarias, son las que mejor explican o describen la inflación que nos ha tocado conocer en Guatemala.

10/ Pazos, Luis. "El Gobierno y la Inflación", páginas 19-37.

11/ Saldivia, Alcides Horacio. "Déficit Fiscal e Inflación". Páginas 35 y 3.

3.2 Causas y Efectos de la Inflación

En forma general puede afirmarse que las causas que determinan la aparición de la inflación son el déficit presupuestario que orienta a los gobiernos a emitir dinero o valores públicos sin respaldo para pagar sus deudas, la inestabilidad política, social, e incluso las guerras; de cualquier manera, los economistas reconocen y concuerdan en que un listado de causas, puede dividirse entre aquellas que se derivan del alza de los costos -como aumento salariales o alza en las tasas de interés- y las producidas por la presión de la demanda -aumentos de la oferta monetaria-. Sin embargo, para los expertos no es fácil llegar a un acuerdo respecto a cual es su origen primario y las políticas más exactas y adecuadas para contrarrestar el proceso inflacionario, sin afectar otras áreas de la economía, toda vez que la aplicación de medidas correctivas en determinado sector, eventualmente afecta otros sectores de la economía o viceversa.

Si bien es cierto, la inflación inhibe el ahorro, porque un crecimiento de la tasa inflacionaria superior a las tasas de interés que acreditan los bancos representa pérdida para los ahorrantes, induciendo a los propietarios del capital a efectuar aquellas inversiones que reditúan mayores beneficios; una de las actividades que aporta mayores beneficios a los inversionistas lo constituyen las exportaciones a países con monedas más estables, pues con igual cantidad de dinero extranjero, es posible adquirir mayor cantidad de dinero en el país que sufre un proceso inflacionario, si se considera que el precio de sus productos es estable.

Para los keynesianos, corriente económica interesada en llenar los vacíos de los ciclos económicos de inversión privada con gasto público, el que aumenta la oferta de empleo, (argumento por excelencia) y que indica, que el Estado ayuda al crecimiento económico estable, manipulando el nivel agregado de la demanda, a través de una política fiscal que incremente el gasto, controle las tasas de interés y aplique una política de ingresos negociada con los sindicatos y los empleadores; opinión distinta a la expresada por los monetaristas, quienes consideran que un intervencionismo estatal de las actividades económicas, sea éste, a través de las

mediano plazo. Es de suponer que en las proyecciones y presupuestos a corto plazo en períodos inflacionarios, deberá tenerse presente las condiciones naturales que afectan el desarrollo de las actividades programadas para cada empresa en particular, pues en tanto que algunos productos o insumos muestran de manera más marcada cambios en sus índices de precio, otros permanecen estables, aún en un ambiente inflacionario. De tal manera que las empresas y personas que demanden productos e insumos inflacionarios, naturalmente, tendrán que proyectar o presupuestar atendiendo al índice inflacionario específico, sea éste en la proporción que se mida y presente; por otra parte, aquellas empresas que operen o demanden productos con precios estables, recibirán en menor grado la proporción del efecto inflacionario en general.

variables mencionadas no puede ser efectiva, por cuanto que la información necesaria para conocer el comportamiento de las diversas variables, se obtiene con diferencias de tiempo que imposibilitan una decisión unánime y oportuna.

Por tales razones la participación del Estado en la economía de los países con procesos inflacionarios deberá ser orientada entonces a reducir y optimizar el gasto fiscal, de otra manera el espectro inflacionario no desaparecerá, pero esta tarea le corresponde tanto a los que ejercen, el gobierno, como a los empleados estatales e incluso, a los empresarios privados y usuarios de los bienes y servicios de las empresas estatales, labor un tanto titánica pero que al lograr un trabajo de conjunto que busque la eficiencia y la eficacia puede representar la eliminación de algunas de las causas u orígenes de la inflación.

« Sea cual fuere el origen o causa de la inflación, la información presentada a través de los estados financieros tradicionales, muestra el efecto del proceso inflacionario, convirtiéndose deficiente principalmente en tres áreas:

- a. En la evaluación de Inventarios
- b. En la depreciación de activos fijos
- c. En el reconocimiento de pérdidas o ganancias por desvalorización de activos y pasivos monetarios".^{12/}

3.3 La inflación en Guatemala

El registro de hechos generadores de inflación en la economía moderna de Guatemala es reciente. A mediados de la década de los años 70 se experimenta por primera vez un efecto de shock económico con motivo del alza a los precios del crudo petrolero la inflación para ese entonces alcanzó niveles entre los años de 1973 y 1976 que oscilaron entre el diez y el quince por ciento de crecimiento en relación a los años 50 y 60; para el período comprendido entre los años 1950 y 1970 la inflación promedio anual fue del orden del 1% y el promedio anual para la década de los 70 fue de menos del 9%. La relativa estabilidad económica de que gozó Guatemala durante

^{12/} La inflación y sus Efectos en el Sistema Tributario Guatemalteco. Ponentes: Lic. Manuel Gómez Maquín y Lic. Mauro Ixcamparij. Página 3.

más de la mitad del siglo XX según indica el economista guatemalteco Hugo Leonel Maúl Rivas investigador asociado del CIEN (Centro de Investigaciones Económicas Nacionales) obedeció a « ... un cambio en la composición de los activos del Banco Central (de Guatemala). Pues de un nivel en reservas monetarias internacionales de casi US\$700 millones en 1978 esos mismos se redujeron a US\$70 millones en 1981, perdiéndose solo entre 1980 y 1981 US \$ 460 millones. Esta reducción de la reserva en divisa internacional -el dólar norteamericano- debió provocar monetización interna sin embargo fue neutralizada mediante créditos externos para financiar el crédito fiscal y defender la paridad del quetzal contra el dólar".^{13/}

Acá se señala que la medida anterior dió origen al surgimiento de las pérdidas cambiarias en el Banco de Guatemala quien para financiar las deudas o pérdidas del gobierno central, además de contratar créditos externos, adquiría divisas a precios altos que después vendía a precios bajos, con el propósito de mantener la paridad ante el dólar, convirtiendo las utilidades generadas por reservas monetarias en pérdidas, llamadas hoy en día "pérdidas cuasi-fiscales", por no corresponder éstas directamente a la administración de gobierno, sino más bien a la administración de las actividades cambiarias y crediticias que dirige la Junta Monetaria a través del Banco de Guatemala.

A mediados de la década de los 80's el ritmo inflacionario en Guatemala mostró altibajos; para 1981 la inflación fue de 12.3%, en 1982 0.2%, en 1983 5.3%, en tanto que para 1985 ascendió al 19.5% y en 1986 hasta 32.8% en promedio descendiendo a niveles del 6% en octubre de 1987 ó 6.6% en mayo de 1988; al inicio de la década de los 90' la inflación mostró el mayor crecimiento a fines del año 1990 la que osciló alrededor del 60% para posteriormente descender hasta el 10% en diciembre de 1991. (Ver Cuadro No. 5)

En el año de 1985 el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores IGCPA realizó el I Congreso de Profesionales que concluyó emitiendo la preocupación e interés de los Contadores Públicos y Auditores asociados, en conocer y decidir sobre los aspectos necesarios de tomar en consideración en la información financiera,

13/ Maúl Rivas Hugo Leonel. La Inflación y sus orígenes. Revista Gerencia Guatemala vol. 248.

acorde a la situación económica que para ese entonces acusaba al fenómeno inflacionario en nuestro país. Posteriormente, la junta directiva del IGCPA de 1987/1988 a través de la Comisión de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitió el Pronunciamiento sobre Contabilidad Financiera número 21, "Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera" y en sustitución total de éste, en mayo de 1991 el Pronunciamiento No. 26 "La Información Financiera en Economías Inflacionarias", el cual en la parte referida al alcance en su inciso 2 indica: "Este pronunciamiento es aplicable a los Estados Financieros Básicos de cualquier entidad, pública o privada con fines lucrativos o no, e incluye los estados financieros consolidados de entidades que reporten en la moneda de su país." Desafortunadamente para las empresas del Estado, su aplicación es casi nula, habiéndose determinado en la presente investigación que las políticas para enfrentar el efecto de la inflación en las empresas del Estado de Guatemala no corresponden con los lineamientos sugeridos por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, puesto que en algunos casos, dichas políticas no existen, o bien, al no coincidir éstas, con el postulado anterior, permanecen ocultas por sus administradores con fines no conocidos por el público en general.

CUADRO No. 5
TABULACION DEL INDICE GENERAL DE PRECIOS ANUAL
VARIACIÓN RESPECTO AL MISMO MES DEL AÑO ANTERIOR

| MES | 1984 | 1985 | 1986 | 1987 | 1988 | 1989 | 1990 | 1991 |
|----------------|------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Promedio anual | 1.2 | 19.20 | 32.80 | 10.90 | 10.30 | 12.90 | 41.01 | 35.11 |
| Enero | - | 9.50 | 33.60 | 19.70 | 8.70 | 12.30 | 21.76 | 60.67 |
| Febrero | - | 9.60 | 35.20 | 18.60 | 9.10 | 12.20 | 23.12 | 57.46 |
| Marzo | - | 7.70 | 40.60 | 15.60 | 8.20 | 12.60 | 25.72 | 53.12 |
| Abril | - | 6.90 | 43.20 | 12.10 | 8.00 | 13.70 | 29.01 | 49.46 |
| Mayo | 5.9 | 11.20 | 38.90 | 12.70 | 6.60 | 14.60 | 35.70 | 42.52 |
| Junio | 0.6 | 18.20 | 39.40 | 9.10 | 7.80 | 13.70 | 39.80 | 38.67 |
| Julio | 0.6 | 19.00 | 37.50 | 8.00 | 10.80 | 10.20 | 44.54 | 34.25 |
| Agosto | -3.6 | 31.00 | 28.70 | 7.20 | 12.30 | 10.00 | 44.08 | 35.00 |
| Septiembre | -3.2 | 30.90 | 30.90 | 6.80 | 13.40 | 10.30 | 51.35 | 26.32 |
| Octubre | 2.1 | 29.40 | 26.60 | 6.00 | 13.70 | 11.40 | 54.58 | 21.51 |
| Noviembre | 7.5 | 27.50 | 24.00 | 7.90 | 12.30 | 14.50 | 56.16 | 17.65 |
| Diciembre | 7.2 | 27.90 | 21.40 | 9.30 | 12.30 | 20.20 | 59.84 | 10.03 |

Año base: 1983

FUENTE: INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA

3.4 Problemas Administrativos de la Empresa Estatal en Economías Inflacionarias

Entre los problemas administrativos más comunes en las empresas estatales de Guatemala, destacan la poca eficiencia en la prestación de los bienes y servicios que éstas ofrecen; esto obedece a diversos factores que se encuentran presentes en la mayoría de empresas estatales y que aunados al proceso inflacionario que las afecta, deviene en resultados reales por debajo de la presentación de resultados financieros favorables expresados a través de los Balances de Situación General y Estados de Superávit anuales. Para quienes conocemos un tanto de cerca el proceder de los administradores de la empresa estatal en Guatemala, no es raro observar que la selección de personal casi no existe, pues en muchas oportunidades, designan nombramientos para el desempeño de funciones con mucha responsabilidad en personas que por el simple hecho de ser amigos, parientes, o correligionarios, anteponen dicha condición a la capacidad, experiencia o conocimientos necesarios para una adecuada coordinación de esfuerzos, provocando este procedimiento el crecimiento burocrático que a su vez eleva costos administrativos y encarece los bienes y servicios a realizar.

Por su parte los procesos inflacionarios tienen sus propias armas para disminuir la eficaz participación de los servidores públicos, quienes deben estar atentos a los efectos resultantes de la valuación y depreciación de los activos fijos que intervienen en la producción, pues deben implementar las medidas correctivas y preventivas que permitan la reposición de activos que no sólo mantengan sino que también incrementen la capacidad operativa de las empresas estatales. Es lógico pensar que la máquina "X" que hace diez años costó Q.1000.00, es muy probable que hoy cueste Q.10000.00, adquirirla, suponiendo que no se ha modificado su técnica de funcionamiento, y que el servicio que prestará es similar a la anterior, esto desde luego, en un medio inflacionario, y si a cambio de una máquina, precisamos dos para mejorar la operación en determinado servicio, su costo de reposición e inversión habrá crecido 20 veces; lo anterior implica que la obtención de los recursos financieros debe ser producto de una efectiva estrategia empresarial, la cual debe estar concatenada a una adecuada adquisición de inventarios de activos fijos o de materias primas según sea el caso, pues en

EMPRESA ESTATAL "X"
 POSICIÓN MONETARIA EXTRAÍDA DE LOS BALANCES DE SITUACIÓN GENERAL
 DE LOS AÑOS 1990 Y 1991; CIFRAS EN MILES DE QUETZALES

| | Año 1990 | Año 1991 |
|-------------------------------|-------------|-------------|
| <u>Activos</u> | | |
| Circulantes disponibles | 61 | 117 |
| Circulantes realizables | 16 | 23 |
| Varios inmovilizados | 42 | 46 |
| Fijos -Neto- | 17 | 18 |
| | 136 | 204 |
| <u>Pasivos</u> | | |
| Exigibles | 40 | 12 |
| No exigibles | 21 | 40 |
| Contingente | 12 | - |
| Diferido | 11 | 13 |
| Largo plazo | 3 | 2 |
| Capital, Reservas y Superávit | 49 | 137 |
| | 136 | 204 |

Para el año 1990, la empresa en análisis muestra la siguiente situación:

| | Activos (Pasivos) Monetarios | Activos (Pasivos) No monetarios |
|-------------------------------|------------------------------------|---------------------------------------|
| <u>Activos</u> | | |
| Circulantes disponibles | 61 | |
| Circulantes realizables | 16 | |
| Varios inmovilizados | | 42 |
| Fijos -Neto- | | 17 |
| <u>Pasivos</u> | | |
| Exigibles | (40) | |
| No exigibles | (21) | |
| Contingente | (12) | |
| Diferido | (11) | |
| Largo plazo | (3) | |
| Capital, Reservas y Superávit | | (49) |
| Posición monetaria favorable | (10) | 10 |

Para el año de 1991, la situación de nuestra hipotética empresa en análisis, fue:

| | Activos (Pasivos) Monetarios | Activos (Pasivos) No monetarios |
|---------------------------------|------------------------------------|---------------------------------------|
| <u>Activos</u> | | |
| Circulantes disponibles | 117 | |
| Circulantes realizables | 23 | |
| Varios Inmovilizados | | 46 |
| Fijos -Neto- | | 18 |
| <u>Pasivos</u> | | |
| Exigibles | (12) | |
| No exigibles | (40) | |
| Diferido | (13) | |
| Largo plazo | (2) | |
| Capital, Reservas y Superávit | | (137) |
| Posición monetaria desfavorable | <u>73</u> | <u>(73)</u> |

Interpretando la posición favorable obtenida en el año de 1990 se concluye que la misma constituye una posición monetaria pasiva al exceder los pasivos monetarios a los activos monetarios; por consecuencia en períodos inflacionarios es más favorable contraer compromisos (deudas) que posean una cobertura amparada en activos no monetarios.

Para el año de 1991, nuestra hipotética empresa objeto del análisis que se persigue, muestra una posición monetaria activa, situación que repercute en una mayor exposición del patrimonio, pues buena parte del mismo está invertida en activos -monetarios-, los cuales por sí mismos son poco capaces de absorber la inflación, pues, en el momento de utilizarlos su poder adquisitivo se ve

disminuído. Ocurre distinto con los activos no monetarios que no tienen un valor nominal fijo pues el mismo puede ser determinado en el momento de su consumo, venta o liquidación, esto se demuestra con la mayor utilización de pasivos que al realizarse valdrán menos que cuando se contrajeron.

3.5 Generación de Pérdidas o Ganancias en las Empresas Estatales

El examen de un adecuado procedimiento en la generación de pérdidas y ganancias en las empresas estatales desde el punto de vista que nos preocupa en el presente trabajo de tesis, nos obliga a no basar nuestro criterio únicamente en el resultado financiero presentado por estados tradicionales, pues de ser así, estaríamos expuestos a formarnos una idea un tanto ajena a la realidad que el efecto inflacionario produce en las economías particulares de las empresas. De allí que es importante reflexionar sobre si los procedimientos utilizados para generar ganancias, están orientados a percibir utilidades no sólo desde la colocación o fijación de precios adecuados a mantener los márgenes de utilidad esperados, sino también a través de una adecuada política de uso y tratamiento de activos monetarios; para el caso del efectivo en moneda nacional, es preciso que se mantengan los volúmenes estrictamente necesarios de disponibilidad inmediata, en tanto que los excedentes deben ser colocados en inversiones que minimicen los riesgos, que gocen de convertibilidad inmediata y que ofrezcan rendimientos favorables, pues en caso contrario, los capitales ociosos, pierden su valor de compra a través del tiempo.

Un aspecto importante en la obtención de pérdidas o ganancias lo constituye el manejo de políticas de cobro a clientes y de pago a proveedores, pues los cobros deben ser obligadamente en estos períodos, casi automáticos, en el menor tiempo posible, si la inflación va en ascenso, para cobrar más rápido deben ofrecerse ventajas como descuentos por pronto pago, pues a más días, mayores posibilidades de que el efectivo cobrado tenga un valor menor al que tenía cuando fue otorgado el bien o servicio al cliente o usuario; por el contrario en relación al tiempo empleado para el pago de los proveedores el mismo deberá obedecer a un máximo de tiempo utilizado: en ambos casos las políticas de crédito y uso del financiamiento otorgado por los proveedores deben seguir muy de cerca el comportamiento del proceso inflacionario de las tasas de interés, aplicables en el sistema bancario, pues si éstas son menores que la tasa de inflación deben reducirse al máximo los plazos sobre condiciones de pago ofrecidas a los usuarios, o bien, deberán concederse descuentos por pronto pago, ligeramen-

te superiores a las tasas de interés bancario.

Nuestra investigación específica, permitió determinar que del grupo seleccionado para efectuar entrevistas y solicitud del material que sirviera de base para conocer el proceder de las empresas del estado en Guatemala, solamente un 20% del personal administrativo de esas empresas estuvo anuente a presentar los estados financieros que comprobaran los resultados obtenidos provenientes de sus operaciones. Obviamente las empresas que presentaron estados financieros al sustentante, generaron ganancias, asumiéndose que:- las que se negaron a proporcionar información lo hicieron por celo profesional, o porque sus registros contables no cumplen con los elementos necesarios para la presentación o sustentación de la situación financiera de las empresas del estado que administran, que se ajusten a principios de contabilidad generalmente aceptados y a preceptos legales o reglamentarios que les son aplicables-, pese a haber utilizado los argumentos necesarios en este tipo de investigación. De cualquier manera, acá se menciona que la responsabilidad de los administradores de la empresa estatal en obtener utilidades, no debe de estar orientada únicamente a la obtención de los recursos necesarios para la ejecución del presupuesto del año siguiente, pues es evidente que las mismas constituyen parte del patrimonio nacional, son de todos y su prosperidad o decaimiento tarde o temprano volverá a ellos.

CAPITULO IV

4. Reestructuración Contable para el Tratamiento del Efecto Inflacionario en Empresas Estatales

La reestructuración contable para el tratamiento del efecto inflacionario en empresas del estado, constituye uno de los muchos mecanismos existentes alrededor de estas empresas, que el sustentante del presente trabajo, considera debe de tenerse muy presente por parte de sus administradores en la actualidad, especialmente porque la mayoría de empresas estatales atraviesan una época difícil, en la que se discute incluso si su presencia en el ámbito nacional es necesaria o no. Esta decisión que ya en otros países ha sido abordada de diversas maneras, tarde o temprano contagiará a la sociedad guatemalteca en favor o en contra de éstas, pues, es importante señalar que empresa estatales como la del petróleo en Venezuela y Brasil, encabezan la lista de mayor rentabilidad dentro de su esfera en Latinoamérica, y, el petróleo, como cualquier otro bien de consumo, también es susceptible de ser mal administrado; en México, por ejemplo, se optó por vender a los empresarios privados, que algunas veces surgieron de los mismos empleados que las hacían funcionar, cientos de empresas estatales. De cualquier forma, las situaciones que ocasionan el fenómeno inflacionario, se puede decir que son problemas económicos generalizados y que para tomar decisiones al respecto es necesario conocer algunas características de éste fenómeno.

- a. Dependiendo del tipo de actividad que realice la empresa, de los insumos que utilice en su proceso productivo, así estará afecta a un índice inflacionario que le será particular.
- b. El efecto inmediato de la inflación se mide en una reducción automática de las utilidades o del superávit.
- c. En contraste de la característica anterior, la inflación también es responsable de resultados ficticios o distorsionados.
- d. La fijación de precios debe estar subordinada a estudios que con el mayor grado de certeza reduzcan la fricción o rechazo de tales medidas, posiblemente una combinación de beneficios colaterales, sirva como paliativo del efecto que producen.
- e. Los resultados obtenidos deben estar plenamente identificados, detectando con cuidado

el origen de éstos, pues una distribución de utilidades que no estén ajustadas a la realidad económica que afecta a la empresa, constituye un factor importante en su descapitalización o deterioro financiero.

Por supuesto, las características citadas anteriormente, son generales y habrían muchas más que considerar, al pretender implementar determinado sistema, método o técnica a aplicar en la reestructuración contable; de esa cuenta es que la adopción de determinado procedimiento inducirá a: no hacer nada; reevaluar algunos activos y/o sus depreciaciones; presentar estados financieros ajustados o reestructurados del período o incorporar directamente en la contabilidad el efecto de la inflación.

La inclusión de métodos para reestructurar la información contable en algunos países se aplica a cierta clase de empresas, en otros, a todas; en Guatemala son de observancia general.

Algunos países exigen la reestructuración para cotización en la Bolsa de Valores, otros, para información general a organismos financieros internacionales (BID, FMI, etc.). El Pronunciamiento No. 26 emitido por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores con relación a "La Información Financiera en Economías Inflacionarias" en la parte referida al alcance expresa que: "...4. Este pronunciamiento no establece una tasa absoluta a la cual pueda considerarse que una economía es inflacionaria. La decisión de reexpresar los estados financieros de una entidad de acuerdo con este pronunciamiento, dependerá del criterio del emisor de los Estados Financieros, considerando las características del ambiente económico que identifican la inflación de un país, las cuales incluyen, pero no se limitan, a las siguientes: e) La tasa de inflación acumulada en un período de tres años, se aproxima o supera al 100%". Lo anterior induce a pensar que año con año deberán revisarse los indicadores del comportamiento de la inflación y si la suma del índice inflacionario del año presente o que concluye con la de los índices inflacionarios de los dos años inmediatos anteriores se aproxima o supera el 100% deberá optarse por la aplicación de las recomendaciones y procedimientos sugeridos en el mismo; cabe señalar, que según el apartado 54 del mismo pronunciamiento, si se considera que la economía deja de ser inflacionaria deberá discontinuarse la presentación de estados financieros de conformidad con los preceptos que contiene. Bajo estas circunstancias, los importes expresados en la unidad monetaria de poder adquisitivo al final de período precedente, son la base para la presentación de las cifras en los estados financieros posteriores.

En todo análisis que se efectúe con el propósito de decidir la aplicación de procedimientos para tras-

ladar el efecto de la inflación en la información contable deben utilizarse estudios técnicos apropiados, midiendo las distintas alternativas existentes respecto a cada decisión a adoptar, tratando en la mejor manera posible de prever sus implicaciones inmediatas; también es conveniente estudiar y proyectar los estados financieros básicos, puesto que, como la aplicación de índices ó cualquier otro método de ajuste a la información financiera se aplica a las cifras o datos históricos de una entidad, en algunos casos es casi imposible corregir los resultados si no existen proyecciones previas que permitan reencauzar las empresas hacia los objetivos trazados.

4.1 La Información Financiera y la Inflación

Son pocas las empresas estatales en Guatemala, que por la actividad que realizan están expuestas a pérdidas de mercado por competir con otras que faciliten a los usuarios similares servicios o productos dentro del territorio nacional, sin embargo, factores externos a éstas, pueden aumentar este riesgo, con productos o servicios de procedencia extranjera; en estos casos, no sólo el precio es importante, sino también la calidad de los bienes y servicios a ofrecer debe distinguir nuestra intención de hacer rentables y funcionales sus operaciones. En este contexto, la información financiera en procesos inflacionarios debe ser oportuna, veraz y actualizada.

La frecuencia mínima y a tiempo para presentar la información financiera durante la inflación, es un elemento virtual en la decisión de políticas que se adopten para corregir o encauzar de manera más acertada el efecto de la misma. No es extraño pensar que los procedimientos burocráticos en algunos casos influyan en la oportunidad de presentar información financiera cierta, ajustada a principios contables y a los reglamentos y leyes que delimitan el accionar de las empresas del estado, sin perder de vista que la misma debe contener todos aquellos factores que influyen en sus resultados económicos y que son susceptibles de cuantificar.

La utilización y aceptación de principios contables así como la aplicación de los reglamentos y leyes que afectan a las empresas del estado de forma consistente, de un período a otro, garantizan la comparabilidad de la información financiera, la cual debe ser el producto de llevar registros contables de manera ordenada y actualizada. En Guatemala las empresas del Estado aceptan como modelo contable tradicional, el registro de todas las transacciones que realizan al costo en que originalmente se realizaron, es decir, enmarcados en el reconocimiento de el principio contable del costo histórico original, procedimiento que el grupo de empresas encuestadas respondió aplicar. Lo anterior implica

que en determinado momento, al tomar decisiones basadas en información financiera que expresa incorrectamente la situación financiera y/o los resultados de una entidad en períodos inflacionarios, se corren riesgos, entre los cuales pueden señalarse los siguientes:

- a. La capacidad de endeudamiento se ve reducida por efecto de la valuación de los activos fijos a costos históricos.
- b. Las depreciaciones de activos fijos al costo histórico no trasladan a los resultados del período, un gasto actualizado, ajustado por el efecto de la inflación, por tanto las utilidades son mayores, induciendo a decisiones equivocadas.
- c. La posición de negociación de la empresa se muestra débil, en los casos en que se discuten aumentos salariales por parte de los trabajadores, puesto que al expresar utilidades mayores a las reales en los Estados Financieros, dada la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, se frenan las inversiones o proyectos futuros de la empresa, reduciendo o gastando sin reposición su capacidad operativa.
- d. Las políticas de precios de los bienes y servicios que ofrezcan las empresas, guardan una estrecha interrelación con los volúmenes de incremento en las ventas a realizar, las que sin ser calculadas por métodos tradicionales conservarían menores utilidades por unidad vendida, ante costos elevados.
- e. Para aquellas empresas que reparten utilidades entre sus trabajadores se corren riesgos evidentes en la obtención de recursos a costos históricos.
- f. La reposición de la capacidad operativa no se mantiene por cuanto que la captación de recursos es insuficiente.
- g. El costo de la deuda al perder valor adquisitivo la moneda aumenta y es preciso una optimización de los recursos obtenidos para reducir al mínimo el traslado de su incremento al consumidor.

4.2 Métodos y Técnicas Contables Aplicables para Reconocer los Efectos de la Inflación en Guatemala y en otros países.

En Guatemala, a partir del 1 de julio de 1991, el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, reconoce la obligación de la utilización del principio de contabilidad generalmen-

c) Capital Contable

Además debe determinarse

d) Resultado por tenencia de activos no monetarios.

Este existe sólo cuando se usa el método de costos específicos y representa la diferencia entre los incrementos determinados por costos específicos y las cifras reexpresadas según el índice de precios al consumidor.

e) Costo integral de financiamiento.

Este en época inflacionaria además de los intereses incluye el efecto por posición monetaria y las fluctuaciones cambiarias.

En la reexpresión de la información contable el IMCP observa que cada entidad podría optar por el método que de acuerdo con sus circunstancias elija. Sin embargo por razones prácticas el IMCP acepta que ambos métodos pueden combinarse siempre que la combinación se efectúe en distintos rubros del Balance.

A continuación se describe el procedimiento utilizado en la determinación del costo de servicio de carga y descarga de un contenedor en el Puerto Santo Tomás de Castilla como un ejemplo de una de las técnicas utilizadas en las empresas del estado en Guatemala, para trasladar el efecto de la inflación a sus registros contables.

Suponiendo que en la movilización de un contenedor en muelle participan los siguientes componentes del costo de operación. Mano de obra: un operador del porta contenedor o grúa pórtico, un operador de cabezal o tractor de plataforma, una cuadrilla de estibadores compuesta por diez hombres y un chequeador de personal; maquinaria: una grúa pórtico o porta contenedor, un cabezal o tractor de plataformas y una plataforma; combustibles, lubricantes, mantenimiento y repuestos; otros materiales como ganchos, lazos, planchas metálicas, etcétera. Se asume que para efecto de la aplicación de técnicas sugeridas en la absorción del efecto de la inflación, previamente se han determinado todos los prorrateos necesarios y que únicamente se describen acá los que se utilizan en la obtención del costo de operación del porta contenedor o grúa pórtico, así también, que algunas de las cifras consignadas no coinciden con las de un caso real, en virtud de que los costos reales varían de conformidad con las circunstancias específicas, sin embargo, el procedimiento expuesto sí coincide con el utilizado en la práctica diaria, salvo mejor opinión o fuente que se sirva ampliar los datos o forma de describirlos. El rendimiento esperado oscila alrededor de la movilización o descarga de seis contenedores por hora de trabajo.

**DETERMINACION DEL COSTO DE OPERACION PARA
CARGA O DESCARGA DE UN CONTENEDOR**

Por cada hora de trabajo se incurre en los siguientes costos:

| | | |
|--|-----------------|-----------------|
| Maquinaria | | Q.700.40 |
| Un cabezal | Q.150.00 | |
| Una plataforma | 50.00 | |
| Una porta contenedor o grúa pórtico | <u>500.40</u> | |
| Mano de obra | | 85.62 |
| Operador de cabezal | Q. 9.45 | |
| Operador de porta contenedor | 11.60 | |
| 10 ayudantes | 57.75 | |
| 1 cheque (caporal) | <u>6.82</u> | |
| Otros materiales | | 45.00 |
| Ganchos, lazos, planchas de metal, etc. | <u>Q. 45.00</u> | |
| Costo de Operación de descarga de 6 contenedores por hora | | <u>Q.831.02</u> |

| | |
|---|--------------------------|
| Costo de Adquisición de una grúa pórtico = Q.20 millones | |
| Vida útil estimada = 6 años funcionando las 24 horas del día = 52560 H.M. | |
| Costo H.M. = Q.20 millones ÷ 52560 H.M.= | Q.380.51 |
| Combustibles | 10.00 |
| Mantenimiento y repuestos | <u>30.00</u> |
| Sub-Total | Q.420.51 |
| (*) Costo de Capital (tasa variable) Q.420.51 x 0.11 | 46.25 |
| (**) Índice de Inflación (variable) Q. 420.51 x 0.08 | <u>33.64</u> |
| Costo de Operación de una grúa pórtico o porta contenedor | <u>Q.500.40 por hora</u> |

(*) Rendimiento mínimo esperado en una inversión financiera

(**) Índice de inflación aplicada según tasa de crecimiento variación porcentual noviembre-diciembre 1991, publicada por el INE^{14/}

te aceptado sobre "La Información Financiera en Economías Inflacionarias" el cual está contenido en su pronunciamiento No. 26 siendo aplicable a los Estados Financieros Básicos de cualquier entidad, sea ésta pública o privada.

Dicho pronunciamiento reconoce como métodos para la reestructuración de los estados financieros los siguientes:

- "a. Ajuste por cambios en el nivel general de precios; el cual consiste en ajustar la información financiera por medio de índices generales de precios.
- b. Ajuste por costos actuales o de reposición; el cual consiste en ajustar la información financiera de acuerdo a los valores que se generan en el presente en lugar de valores originados en el pasado".

La utilización de ambos métodos está claramente descrita en dicho pronunciamiento y su aplicación requiere de ciertos procedimientos mínimos, así como el uso de criterio; antes de entrar en detalle respecto de su aplicación, es conveniente echar un vistazo a otras técnicas y métodos utilizados tanto en Guatemala como en otros países.

En el año de 1977 a raíz del shock económico sufrido en Guatemala por el alza de los precios del petróleo y sus derivados el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administrativas de Empresas, de Guatemala promovió la realización del IV Congreso Nacional de Profesionales de las Ciencias Económicas, en dicho Congreso se arribó a diversas conclusiones relacionadas con el fenómeno de la inflación, entre ellas, la que se refería a: "La inflación y su impacto en los estados financieros"; básicamente dicha conclusión giró alrededor de que:

- "1) ...la información financiera preparada por la administración y verificada por Contadores Públicos deberá continuar reflejando los costos en unidades monetarias históricas.
- 2) ...la administración de las empresas, para orientarse en la toma de decisiones, deberá presentar estados complementarios que reflejen los efectos de la variación de la moneda, los que serían considerados como una extensión de los preparados sobre la base del costo histórico y no como un sustituto de éstos, revelando suficientemente la naturaleza de la conversión de las cifras históricas y el método utilizado.
- 3) ...la conversión (reestructuración o reexpresión) debería hacerse utilizando un índice

de precios que permita medir las variaciones en términos del poder adquisitivo integral de la unidad monetaria.

- 4) ...considerando que, en Guatemala no se cuenta con un índice de precios preparado para estos fines se estima que, ante tales circunstancias, es factible la utilización de costos de reposición, valores actuales o índices de precios específicos como un mecanismo inmediato, aunque transitorio, en tanto se fijan las bases para la conversión de las cifras..."

Como puede observarse entonces se sugerían técnicas o métodos a aplicar para la toma de decisiones involucrando en la menor dosis posible la aplicación de las técnicas recomendadas en los registros contables.

En otros países como Inglaterra por ejemplo, desde 1975 la Comisión Sandilands mediante el informe emitido "Inflation Accounting Committe" propuso la incorporación del costo de reposición en los balances financieros de todo el Reino Unido.

En Sur América, en cuatro países con exagerados niveles de inflación, es obligatoria la aplicación de algunos ajustes al nivel de precios con propósitos impositivos, utilizando para tal efecto, índices de precios elaborados por sus respectivos gobiernos así; en Uruguay desde 1958; en Chile, desde 1963; en Brasil, desde 1964; y en la Argentina, desde 1972.

En México desde 1980 se utiliza el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, usando el Índice Nacional de Precios al Consumidor, publicado por el Banco de México y el método de actualización de costos específicos (de reposición) con las siguientes excepciones en su aplicación: si en los inventarios el valor de realización es menor se usará éste; y, si en inmuebles, maquinaria y equipo si tuviera la intención de no reponerlos: si están fuera de uso, se valorarán al valor estimado de realización, si están en operación, a su costo histórico. En todo caso, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos -IMCP- considera que para reflejar adecuadamente los efectos de la inflación en primer término deben actualizarse los rubros que se ven significativamente afectados por la inflación siendo estos:

- a) Inventarios y Costo de Ventas
- b) Inmuebles, maquinaria y equipo, depreciación acumulada y del ejercicio

Al Costo de Operación por hora de Q.831.02 se agrega
un 10% de gastos indirectos integrados por supervisores
de muelle, cuadrillas de operación etc. = Q. 83.10

$$Q.914.12 + 6 = Q. 152.35$$

De donde Q.152.35 equivale al costo de servicio de carga y descarga de un contenedor. Con el precio determinado anteriormente se elaboran listas de precios en las cuales intervienen usuarios, navieras, personal de la empresa, del gobierno central y de asociaciones de empresas portuarias.

Las listas de precios anteriores modifican parcialmente el precio del servicio a prestar dependiendo de fluctuaciones al tipo de cambio de nuestra moneda en relación al dólar norteamericano, separando los componentes del costo que tienen origen de fabricación o adquisición en el extranjero, tales como maquinaria, respuestos, combustibles, lubricantes, etc., así:

Suponiendo que del componente del costo determinado un 54% del mismo es de origen extranjero y su adquisición deba pagarse en dólares norteamericanos y si cuando se elaboran las listas de precios la paridad del dólar ante el quetzal era de US\$ 1 = Q.5.30 y que cuando se presta el servicio la tasa de cambio es de US\$ 1 por Q.5.80 entonces el precio del servicio de carga o descarga de un contenedor es:

US\$ 1 — Q.5.30

$$\text{Si } Q.152.35 \times 54\% = Q.82.27$$

US\$ 1 — Q.5.80

entonces

$$\begin{array}{r}
 Q.82.27 - Q.5.30 \\
 \times \quad - Q.5.80 \\
 \hline
 \end{array}
 \quad
 \begin{array}{l}
 \\
 \\
 \\
 \end{array}
 \quad
 \begin{array}{l}
 Q.82.27 \times Q.5.80 \\
 x = \frac{\quad}{Q.5.30} = Q.90.03
 \end{array}$$

o sea que el nuevo precio de lista para la descarga de un contenedor es

$$Q.152.35 - Q.82.27 + Q.90.03 = Q. 160.11$$

El anterior procedimiento no merece comentario, por cuanto que por sí mismo expresa la incorporación del efecto de la inflación en la determinación del costo de ventas; se desconoce si en la práctica, también se realizan ajustes a las partidas del activo fijo del Balance General.

Otra empresa estatal el Comité Permanente de Exposiciones "COPEREX" no actualiza el precio del servicio que ofrece (el metro cuadrado arrendado durante las ferias industriales nacionales e internacionales) haciendo un análisis de costos interno, por el contrario sus tarifas corresponden con el tarifario que emplean otras instituciones similares del exterior, para servicios prestados a usuarios extranjeros, a los usuarios nacionales se les da un tratamiento un tanto más ventajoso, evidentemente el Parque Industrial instalado en pleno centro de la ciudad guatemalteca obtiene año con año utilidades que bien podrían obedecer a la política administrativa adoptada (tarifas similares a las aplicadas en parques industriales internacionales -dolarizadas-) o bien a la fuerte afluencia de usuarios y/o visitantes que recibe.

Haciendo hincapié en el origen de los métodos y técnicas empleados en la empresa de Guatemala sean éstas públicas o privadas puede decirse que las mismas, por sí, no constituyen caso nuevo o innovación en la forma de aplicarlas, toda vez que el grado de desarrollo técnico que ha alcanzado la contabilidad y la profesión del Contador Público y Auditor en Guatemala ha recibido poderosa influencia de organismos afines en países como Estados Unidos y México, es el caso que por ejemplo: "En Estados Unidos desde el año de 1979 la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standards Board) mediante su boletín FASB-33, estableció que todas aquellas empresas cuyas emisiones de bonos y/o acciones circulen en el ámbito financiero y posean activos fijos e inventarios cuyo costo sin depreciación exceda de US\$ 125 millones o activos totales que excedan de US\$ 1000 millones están obligadas a presentar información financiera adicional ajustada a los cambios en el nivel general de precios de conformidad con el Índice de Precios de los Consumidores Urbanos (Consumer Price Index For All Urbans Consumers o CPI-U) y desde diciembre de 1980 ésta información también debe ajustarse por el método de costo corriente o actualizado de mercado".¹⁵

Por otra parte la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee -IASC-) integrada por los principales organismos profesionales de contabilidad

¹⁵/Miller & Holzmann Guía de P.C.G.A. Página 36.

entre los cuales se encuentran Alemania, Francia, Inglaterra, Japón, Holanda, Escocia, Estados Unidos y México para citar algunos, en 1981 emitieron la Norma Internacional de Contabilidad No. 15 o NIC 15 denominada: "Información que refleja los efectos de los precios cambiantes" y que en México, por ejemplo, se aplica desde enero de 1983 en empresas cuyo nivel de ingresos, utilidades, activos o número de empleados juegan un papel importante en el ambiente económico en que operan. La IASC acepta que en la mayoría de países aún no existe consenso en cuanto a que si bien es cierto existen diversos métodos para reflejar el efecto de los precios cambiantes (por la inflación) y si la aplicación de los mismos puede ser incorporada a nivel de generación de estados financieros básicos o como un procedimiento para crear información complementaria, estimando que es necesario experimentar más antes de adoptar un método integral; siempre recomienda que aquellas empresas que elaboren estados financieros básicos con base en sus costos históricos, deben proporcionar información complementaria, reflejando el efecto inflacionario.

Aquí se hace preciso señalar que en Guatemala en el año 1988 se emitió por parte del IGCPA el pronunciamiento No. 21 denominado "Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera" el cual fue sustituido totalmente por el pronunciamiento No. 26 y disponía que era necesario adoptar los métodos sugeridos en la NIC 15 en forma un tanto experimental. A la sazón, desde julio de 1991 los métodos sugeridos con mayor difusión en Guatemala son: reestructuración de estados financieros basados en el enfoque de costos actuales, o, del nivel general de precios y como se mencionaba anteriormente el momento de su aplicación pareciera estar claramente definido en el apartado denominado REVELACIONES del pronunciamiento No. 26 en donde se instruye sobre la necesidad de aclarar las bases del tratamiento que se le da a los efectos de la inflación en los estados financieros, sin embargo, la aplicación de los procedimientos descritos en este pronunciamiento (26) para estados financieros anteriores a la fecha de su vigencia es aceptable.

4.3 Caso Práctico

La adaptación y utilización de los métodos aceptados por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores en su pronunciamiento No. 26 en la preparación y presentación de Estados Financieros ajustados por la inflación, en empresas del estado en Guatemala, presenta características especiales, por cuanto que el sistema integrado y uniforme de Contabilidad Gubernamental

mental en su esbozo original, contempla la revaluación de activos tomando en cuenta la marcada diferencia que existe entre el costo histórico de su adquisición y el valor actual de reposición de los mismos, esto con el propósito de adecuar el valor de los bienes activos a los nuevos precios de reposición, obteniendo así un valor real del patrimonio en concordancia con el poder adquisitivo de la moneda a determinada fecha. Este procedimiento según se indica, "...representa una plusvalía que no tiene carácter de beneficio realizado y, cualquiera que sea su origen, sólo podrá considerarse como tal, cuando se enajenen los bienes revaluados" ^{16/}; implícitamente se acepta que el método a utilizar debe ser el de costos actuales, sólo para efectos de presentación actualizada de la información contable no se señala en dicho sistema si los nuevos costos de reposición, también deberán trasladar a los costos de funcionamiento del período, la porción de depreciación del bien revaluado ni el procedimiento a seguir; en virtud de lo anterior en el siguiente caso práctico, se pretende hacer un ejercicio de lo que significa la aplicación de uno de los métodos aceptados para reestructurar la información contable en una de las empresas estatales y su efecto, a continuación se presentan los siguientes datos:

La denominación en el presente Caso Práctico, de una empresa estatal ficticia obedece a diversas circunstancias, entre las más importantes, pueden señalarse: La oportunidad de reunir datos, cifras, actividades y operaciones diversas que permitan la aplicación de las técnicas necesarias en un universo más amplio y no reducido como sería si los datos aportados correspondieran a una empresa real; por otra parte, la limitación de obtener información contable en detalle, derivada de la gestión desarrollada por las empresas estatales, constituyó un factor determinante en la utilización de cifras o datos que mezclados con casos reales permiten hacer la siguiente exposición de datos.

La Empresa Estatal "Agua Láctea", dedicada exclusivamente a la producción de derivados de la leche de vaca, fue creada en el año de 1983, con el propósito de mejorar las oportunidades de los padres de familia para obtener productos lácteos a más bajo precio. En forma general, las actividades, datos y cifras para los años 1991 y 1992 son los siguientes:

A. Balance de Situación General

EMPRESA ESTATAL "AGUA LACTEA"
Balance de Situación General Comparativo
al 31 de diciembre de 1992 y 1991
Cifras en Quetzales

| | | Año 1992 | Año 1991 |
|---------------|---|-----------------|-----------------|
| ACTIVO | | | |
| 01 | Activo Circulante | 559200 | 591200 |
| 100 | Caja y Bancos | 17800 | 24800 |
| 101 | Inversiones Financieras | 10000 | 10000 |
| 107 | Documentos por Cobrar | 311200 | 296000 |
| 110 | Materias Primas y Materiales | 67000 | 78400 |
| 111 | Productos en Proceso Corriente | 40800 | 46000 |
| 112 | Productos Terminados | <u>112400</u> | <u>136000</u> |
| 02 | Activo Diferido | 13200 | 16400 |
| 201 | Gastos Prepagados | <u>13200</u> | <u>16400</u> |
| 03 | Activos Varios Inmovilizados | 348000 | 376000 |
| 301 | Maquinaria y Equipo de Producción -Neto- | <u>348000</u> | <u>376000</u> |
| 04 | Activos Fijos | 593600 | 523900 |
| 400 | Terrenos | 26000 | 26000 |
| 401 | Edificios | 730000 | 605000 |
| | (-) Depreciación Acumulada | <u>(162400)</u> | <u>(107100)</u> |
| | | <u>1514000</u> | <u>1507500</u> |
| PASIVO | | | |
| 06 | Pasivo Circulante | 325400 | 435500 |
| 500 | Cuentas Exigibles por Pagar | 98900 | 143400 |
| 505 | Utilidades por Distribuir | <u>226500</u> | <u>292100</u> |
| 09 | Pasivo a Largo Plazo | 585000 | 660000 |
| 550 | Deuda Pública Interna | <u>585000</u> | <u>660000</u> |
| 10 | Capital Reservas y Superávit | 603600 | 412000 |
| 570 | Patrimonio | 400000 | 400000 |
| 571 | Superávit y Presupuestario 1992 | 15000 | |
| 572 | Superávit Patrimonial 1992 | 176600 | |
| 576 | Superávit por Revaluación Activos | <u>12000</u> | <u>12000</u> |
| | | <u>1514000</u> | <u>1507500</u> |

B. Estado de Superávit

Empresa Estatal "Agua Láctea"
Estado de Superávit
del 1 de enero al 31 de diciembre de 1992
En Quetzales

| | Presupuesto Aprobado | Presupuesto Ejecutado | Diferencia |
|--|-------------------------|--------------------------|------------|
| 12 Ejecución del Presupuesto | | | |
| Operaciones Favorables (Ingresos) | | | |
| 600 Ingresos Presupuesto Corriente | 989000 | 997000 | 8000 |
| Sub-Total | 989000 | 997000 | 8000 |
| Operaciones Desfavorables (Egresos) | | | |
| 602 Egresos Presupuesto de Funcionamiento | 150000 | 143700 | 6300 |
| 605 Egresos Presupuesto de Operación | 839000 | 838300 | 700 |
| Total | 989000 | 982000 | 7000 |
| Superávit Presupuestario | | 15000 | 15000 |
| 13 Ejecución Patrimonial | | | |
| Operaciones Favorables (Incremento) | | | |
| 701 Adquisiciones de Inmuebles | 140000 | | |
| 702 Servicios Personales Aplicados | 136000 | | |
| 703 Servicios No Personales Aplicados | 7700 | | |
| 709 Fluctuaciones Patrimoniales | 1000 | | |
| 713 Ventas de Productos | 697300 | 982000 | |
| Operaciones Desfavorables (Decremento) | | | |
| 705 Bajas de Bienes | (15000) | | |
| 706 Costo de Funcionamiento | (143700) | | |
| 707 Depreciación de Bienes | (83300) | | |
| 708 Costo de Ventas | (540900) | | |
| 711 Cuentas Incobrables | (9100) | | |
| 714 Costo de Explotación | (13400) | (805400) | |
| Superávit Patrimonial | | 176600 | 176600 |
| Superávit del Período | | | 191600 |

C. Los índices de precios usados para reestructurar la información contable son los siguientes:

INDICES ANUALES

| Año | Índice | Año | Índice |
|------|--------|------|--------|
| 1983 | 106.1 | 1990 | 331.0 |
| 1984 | 107.4 | 1991 | 447.2 |
| 1985 | 128.0 | 1992 | 493.0 |
| 1986 | 169.9 | 1988 | 207.8 |
| 1987 | 188.4 | 1989 | 234.7 |

INDICES MENSUALES

| Mes/Año | Índice | Mes/Año | Índice | Mes/Año | Índice |
|------------|--------|---------------|--------|---------------|--------|
| Enero/91 | 435.1 | Septiembre/91 | 453.1 | Mayo/92 | 485.0 |
| Febrero/91 | 433.5 | Octubre/91 | 453.6 | Junio/92 | 488.7 |
| Marzo/91 | 434.1 | Noviembre/91 | 456.0 | Julio/92 | 496.5 |
| Abril/91 | 440.0 | Diciembre/91 | 462.0 | Agosto/92 | 500.4 |
| Mayo/91 | 444.8 | Enero/92 | 464.0 | Septiembre/92 | 503.8 |
| Junio/91 | 448.6 | Febrero/92 | 468.8 | Octubre/92 | 506.1 |
| Julio/91 | 449.6 | Marzo/92 | 477.7 | Noviembre/92 | 516.2 |
| Agosto/91 | 456.3 | Abril/92 | 481.4 | Diciembre/92 | 527.7 |

FUENTE : INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA

Boletín anual 1987 - 1992

D. Reestructuración del Balance de Situación General al 31 de Diciembre de 1991

Tomando en consideración que las partidas monetarias ya expresan el poder adquisitivo a la fecha del balance, únicamente se reexpresan las partidas no monetarias; son monetarias, el efectivo en Caja y Bancos en moneda nacional, los documentos por cobrar y las cuentas exigibles por pagar, así como la deuda pública en moneda local.

D.1 Inversiones Financieras

Corresponde esta inversión, a una adquisición en Bonos del Tesoro Público, con alto rendimiento y convertibilidad inmediata en efectivo, efectuada en 1990, su valor actual de mercado es de Q.13,000.00, su valor ajustado conforme al índice general de precios, es el siguiente:

| Valores Históricos | Índice de Precios | Factor de Conversión | Valores Ajustados |
|--------------------|-------------------|----------------------|-------------------|
| Inversión Q.10,000 | 462.0/331.0 | 0.89 1.396 | Q.13,960 |

El valor de mercado es menor que el valor ajustado por IGP, por tanto el Balance de Situación General debe presentar el valor de mercado, atendiendo al principio contable del conservatismo.

D.2 Inventarios

El inventario de materias primas y materiales tiene una rotación promedio de 6 meses y los inventarios de producto en proceso y terminado tienen una rotación promedio de 10 meses, por lo que los índices de corrección se calcularán de la siguiente forma:

Índice Final

Promedio de índices de materia prima

FUENTE: INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA - Boletín anual 1987 - 1988

$$\frac{462.0}{(449.6 + 456.3 + 453.1 + 453.6 + 456.0 + 462.0)/6} = \frac{462.0}{455.1} = 1.015$$

$$\frac{\text{Indice Final}}{\text{Promedio de inventario de productos en proceso y terminado}} = \frac{462.0}{449.81} = 1.027$$

$$(434.1 + 440.0 + 444.8 + 448.6 + 449.6 + 456.3 + 453.1 + 453.6 + 456.0 + 462.0) / 10 = 449.81$$

La integración de los inventarios al 31 de diciembre de 1991, así como su valor neto de realización y su valor reexpresado es la siguiente:

| Cuenta Contable | Valores Históricos | Factor de Conversión | Valores Ajustados | Valor Neto de Realización |
|------------------------------|--------------------|----------------------|-------------------|---------------------------|
| Producto Terminado | Q.136000 | 1.027 | 139672 | Q.150000 |
| Producto en Proceso | 46000 | 1.027 | 47242 | 52000 |
| Materias Primas y Materiales | 78400 | 1.015 | 79576 | 86000 |

Como puede observarse el valor neto de realización es mayor que el valor determinado mediante el ajuste por índices generales de precios, por tanto en el Balance de Situación General deben presentarse los valores ajustados de conformidad con los factores de conversión determinados, atendiendo al principio de conservatismo.

D.3 Gastos Prepagados

Los gastos prepagados o pagados anticipadamente corresponden a erogaciones por instalaciones efectuadas en locales arrendados así:

| Gastos Efectuados en: | Valores Históricos | Indice de Precios | Factor de Conversión | Valores Ajustados |
|-----------------------|--------------------|-------------------|----------------------|-------------------|
| Año 1990 | 3600 | 462.0/331 | 1.396 | 5026 |
| Mayo 1991 | 4200 | 462/444.8 | 1.039 | 4364 |
| Octubre 1991 | 8600 | 462/453.6 | 1.019 | 8763 |
| | 16400 | | | 18153 |

D.4 Maquinaria y Equipo de Producción

La planta industrial de diversa composición, fue renovada totalmente el 31 de diciembre de 1989, su costo y depreciación entonces se ajustaría así:

| | Valores Históricos | Indice de Precios | Factor de Conversión | Valores Ajustados |
|------------------|--------------------|-------------------|----------------------|-------------------|
| Maq. y Eq. Prod. | 480000 | 462.0/234.7 | 1.968 | 944640 |
| Dep. Acumulada | (104000) | 462.0/234.7 | 1.968 | (204672) |
| -Neto- | 376000 | 462.0/234.7 | 1.968 | 739968 |

D.5. Terrenos y Edificios

Los terrenos fueron adquiridos en 1985 a un precio relativamente bajo, no así las construcciones, las cuales fueron edificadas en los años 1987, 1988, 1990 y 1991 cuyo ajuste se describe así:

| | Propiedad | Valores Históricos | Indice de Precios | Factor de Conversión | Valores Ajustados |
|------|---|------------------------|----------------------|-------------------------|------------------------|
| 1991 | Terrenos | 26000 | 462.0/128.0 | 3.609 | 93834 |
| 1987 | Edificio 1 | 15000 | 462.0/188.4 | 2.452 | 36780 |
| | Dep. Acumulada | (10000) | 462.0/188.4 | 2.452 | (24520) |
| 1988 | Edificio 2 | 100000 | 462.0/207.8 | 2.223 | 222300 |
| | Dep. Acumulada | (40000) | 462.0/207.8 | 2.223 | (88920) |
| 1990 | Edificio 3 | 228000 | 462.0/331.0 | 1.396 | 318288 |
| | Dep. Acumulada | (37200) | 462.0/331.0 | 1.396 | (51931) |
| 1991 | Edificio 4 | 262000 | 462.0/462.0 | 1.000 | 262000 |
| | Dep. Acumulada | (19900) | 462.0/462.0 | 1.000 | (19900) |
| | Terrenos | 26000 | | | <u>93834</u> |
| | Edificios | 605000 | | | 839368 |
| | Depreciación Acum. | <u>(107100)</u> | | | <u>(185271)</u> |
| | -Neto- | <u>497900</u> | | | <u>654097</u> |
| | Total Activos Varios Inmovilizados | | | | <u>747931</u> |

D.6 Las Utilidades Retenidas

Por constituir un pasivo monetario se presenta con sus cifras históricas de conformidad con lo que al respecto, indica el punto 14 del pronunciamiento No. 26 del I.G.C.P.A.

D.7 El Patrimonio

Nuestra empresa estatal AGUA-LACTEA, objeto del análisis que se persigue obtuvo incrementos a capital en los años 1988 y 1989, adicionales al capital con que se inició en 1983 así:

| | Valores Históricos | Indice de Precios | Factor de Conversión | Valores Ajustados |
|----------------|-----------------------|----------------------|-------------------------|----------------------|
| 1983 | 40000 | 462.0/106.1 | 4.354 | 174160 |
| 1988 | 60000 | 462.0/207.8 | 2.223 | 133380 |
| 1989 | 300000 | 462.0/234.7 | 1.968 | 590400 |
| Totales | <u>400000</u> | | | <u>897940</u> |

D.8 Superávit por Revaluación de Activos

Este rubro, de conformidad con lo que para el efecto indica el manual de Contabilidad Integrada Gubernamental, debería absorber todos los ajustes efectuados al reexpresar los Estados Financieros, a excepción de los que se originan con el ajuste a la cuenta de Patrimonio, (aplicación diferente a la que se indica en el párrafo No. 25 del Pronunciamiento No. 26 del I.G.C.P.A.) propuesta por el sustentante. Posteriormente con los ajustes efectuados el Balance de Situación General reestructurado, muestra los siguientes valores en moneda constante al 31 de diciembre de 1991:

| | | Empresa Estatal "AGUA-LACTEA" | |
|---------------|--|--|----------------|
| | | Balance de Situación General al 31 de diciembre de 1991 | |
| | | Valores | Valores |
| | | Reestructurados | Históricos |
| ACTIVO | | | |
| 01 | Activo Circulante | 600290 | 591200 |
| 100 | Cajas y Bancos | 24800 | 24800 |
| 101 | Inversiones Financieras | 13000 | 10000 |
| 107 | Documentos por Cobrar | 296000 | 296000 |
| 110 | Materias Primas y Materiales | 79576 | 78400 |
| 111 | Productos en Proceso Corriente | 47242 | 46000 |
| 112 | Productos Terminados | <u>139672</u> | <u>136000</u> |
| 02 | Activo Diferido | 18153 | 16400 |
| 201 | Gastos Prepagados | <u>18153</u> | <u>16400</u> |
| 03 | Activos Varios Inmovilizados | 739968 | 376000 |
| 301 | Maquinaria y Equipo de Producción -Neto- | <u>739968</u> | <u>376000</u> |
| 04 | Activos Fijos | 747931 | 523900 |
| 400 | Terrenos | 93834 | 26000 |
| 401 | Edificios | 839368 | 605000 |
| | (-) Depreciación Acumulada | (185271) | (107100) |
| | | <u>2106342</u> | <u>1507500</u> |

| PASIVO | | | |
|--------|---------------------------------------|----------------|----------------|
| 06 | Pasivo Circulante | 435500 | 435500 |
| | 500 Cuentas Exigibles por Pagar | 143400 | 143400 |
| | 505 Utilidades por Distribuir | 292100 | 292100 |
| 09 | Pasivo a Largo Plazo | 660000 | 660000 |
| | 550 Deuda Pública Interna | 660000 | 660000 |
| 10 | Capital Reservas y Superávit | 1010842 | 412000 |
| | 570 Patrimonio | 897940 | 400000 |
| | 576 Superávit por Revaluación Activos | 112902 | 12000 |
| | | <u>2106342</u> | <u>1507500</u> |

E. Con los valores actualizados del Balance de Situación General al 31 de diciembre de 1991 se procede a convertir los mismos a unidades monetarias de poder adquisitivo al 31 de diciembre de 1992.

Para poder efectuar comparaciones entre los Balances de Situación General al 31 de diciembre de 1991 y el del 31 de diciembre de 1992, es necesario convertir el primero de éstos a unidades de poder adquisitivo al 31 de diciembre de 1992. Esta actualización se realiza en base a los índices de precios al final de cada año, de la siguiente manera:

| | | |
|-----------------------------------|-------|---------|
| Indice al 31 de diciembre de 1992 | 527.7 | |
| | = | = 1.142 |
| Indice al 31 de diciembre de 1991 | 462.0 | |

Aplicando el factor de corrección se obtienen los siguientes valores ajustados para el Balance de Situación General al 31 de diciembre de 1991:

Empresa Estatal "AGUA-LACTEA"
Balance de Situación General
al 31 de diciembre de 1991

| | | Unidades monetarias de poder adquisitivo al 31-12-92 | Unidades monetarias de poder adquisitivo al 31-12-91 | |
|---------------|--|--|--|--|
| ACTIVO | | | | |
| 01 | Activo Circulante | 685531 | 600290 | |
| | 100 Caja y Bancos | 28322 | 24800 | |
| | 101 Inversiones Financieras | 14846 | 13000 | |
| | 107 Documentos por Cobrar | 338032 | 296000 | |
| | 110 Materias Primas y Materiales | 90876 | 79576 | |
| | 111 Productos en Proceso Corriente | 53950 | 47242 | |
| | 112 Productos Terminados | <u>159505</u> | <u>139672</u> | |
| 02 | Activo Diferido | 20731 | 18153 | |
| | 201 Gastos Prepagados | <u>20731</u> | <u>18153</u> | |
| 03 | Activos Varios Inmovilizados | 845043 | 739968 | |
| | 301 Maquinaria y Equipo de Producción-Neto- | <u>845043</u> | <u>739968</u> | |
| 04 | Activos Fijos | 854137 | 747931 | |
| | 400 Terrenos | 107158 | 93834 | |
| | 401 Edificios | 958558 | 839368 | |
| | (-) Depreciación Acumulada | <u>(211579)</u> | <u>(185271)</u> | |
| | | <u>2405442</u> | <u>2106342</u> | |
| PASIVO | | | | |
| 06 | Pasivo Circulante | 497341 | 435500 | |
| | 500 Cuentas Exigibles por Pagar | 163763 | 143400 | |
| | 505 Utilidades por Distribuir | <u>333578</u> | <u>292100</u> | |
| 09 | Pasivo a Largo Plazo | 753720 | 660000 | |
| | 550 Deuda Pública Interna | <u>753720</u> | <u>660000</u> | |
| 10 | Capital Reservas y Superávit | 1154381 | 1010842 | |
| | 570 Patrimonio | 1025447 | 897940 | |
| | 576 Superávit por Revaluación Activos | <u>128934</u> | <u>112902</u> | |
| | | <u>2405442</u> | <u>2106342</u> | |

F. Reestructuración del Balance de Situación General presentado al 31 de Diciembre de 1992

F.1 Inventarios

La rotación del inventario de 1992, fue igual a la rotación en 1991 el inventario de materias primas y materiales, 6 meses, y los inventarios de productos en proceso corriente y terminados 10 meses, por tanto, los factores de conversión se calcularon de la siguiente forma:

$$\frac{\text{Indice final}}{\text{Promedio de índices de materias primas}} = \frac{527.7}{(496.5 + 500.4 + 503.8 + 506.1 + 516.2 + 527.7)/6} = \frac{527.7}{508.45} = 1.038$$

$$\frac{\text{Indice Final}}{\text{Promedio de índices de productos en proceso y terminados}} = \frac{527.7}{(477.7 + 481.4 + 485.0 + 488.7 + 496.5 + 500.4 + 503.8 + 506.1 + 516.2 + 527.7)/10} = \frac{527.7}{498.35} = 1.059$$

La integración de los inventarios al 31 de diciembre de 1992, así como su valor neto de realización y su valor reestructurado, es el siguiente:

| Cuenta Contable | Valores Históricos | Factor de conversión | Valores Ajustados | Valor Neto de Realización |
|--------------------------------|--------------------|----------------------|-------------------|---------------------------|
| Productos Terminados | 112400 | 1.059 | 119032 | 117000 |
| Productos en Proceso Corriente | 40800 | 1.059 | 43207 | 42000 |
| Materias Primas y Materiales | 67000 | 1.038 | 69546 | 69000 |

Como puede observarse el valor neto de realización es menor que los valores ajustados, por tanto los valores reestructurados por el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, no deben presentarse en los Estados Financieros, sino que los valores determinados como netos a realizar, atendiendo al principio de conservatismo.

F.2 Gastos Prepagados

Los gastos prepagados o pagados por anticipado corresponden a Q.2000 pagados en mayo/92, Q.8200 pagados en agosto/92 y Q.3000 en el año 1990.

| Mes/Año | Valores | Indice | Factor de Conversión | Valores Ajustados |
|-----------------|--------------|-------------|-------------------------|----------------------|
| | Históricos | de Precios | | |
| Diciembre, 1990 | 3000 | 527.7/331.0 | 1.594 | 4782 |
| Mayo, 1992 | 2000 | 527.7/485.0 | 1.088 | 2176 |
| Agosto, 1992 | 8200 | 527.7/500.4 | 1.055 | 8651 |
| Total | 13200 | | | 15609 |

F.3 Inversiones Financieras

Esta inversión financiera con alta tasa de rendimiento anual y convertibilidad inmediata fue adquirida en 1990 su valor de mercado es de Q.13000.

| | Valor | Indice de | Factor de | Valores |
|----------------------|-----------|-------------|------------|-----------|
| | Histórico | de Precios | Conversión | Ajustados |
| Inversión Financiera | 10000 | 527.7/331.0 | 1.594 | 15942 |

Como el valor de mercado de la inversión es menor que el valor ajustado, en la presentación que de este rubro se hace en el Balance de Situación General debe expresarse entonces el valor de mercado.

F.4 Maquinaria y Equipo de Producción

| | Valores Históricos | Indice de Precios | Factor de Conversión | Valores Ajustados |
|-----------------------------------|-----------------------|----------------------|-------------------------|----------------------|
| Maquinaria y equipo de producción | 480000 | 527.7/234.7 | 2.248 | 1079040 |
| Depreciación acumulada | (132000) | 527.7/234.7 | 2.248 | (296736) |
| -Neto- | 348000 | 527.7/234.7 | 2.248 | 782304 |

F.5 Activos Fijos

Durante el período se dio de baja a instalaciones que estaban contabilizadas en los edificios y su nuevo valor en libros así como las construcciones terminadas durante el año 1992 se describen así:

| | Valores Históricos | Indice de Precios | Factor de Conversión | Valores Ajustados |
|----------------------|-----------------------|----------------------|-------------------------|----------------------|
| 1985 Terrenos | 26000 | 527.7/128.0 | 4.123 | 107198 |
| 1987 Edificio 1 | 5000 | 527.7/188.4 | 2.801 | 14005 |
| -Dep. Acumulada | (3400) | 527.7/188.4 | 2.801 | (9523) |
| 1988 Edificio 2 | 96000 | 527.7/207.8 | 2.539 | 243744 |
| -Dep. Acumulada | (48000) | 527.7/207.8 | 2.539 | (121872) |
| 1990 Edificio 3 | 227000 | 527.7/331.0 | 1.594 | 361838 |
| Dep. Acumulada | (55200) | 527.7/331.0 | 1.594 | (87989) |
| 1991 Edificio 4 | 262000 | 527.7/447.2 | 1.180 | 309160 |
| -Dep. Acumulada | (39800) | 527.7/447.2 | 1.180 | (46964) |
| Abril /92 Edificio 5 | 20000 | 527.7/481.4 | 1.096 | 21920 |
| -Dep. Acumulada | (4000) | 527.7/481.4 | 1.096 | (4384) |
| Junio /92 Edificio 6 | 120000 | 527.7/488.7 | 1.080 | 129600 |
| - Dep. Acumulada | (12000) | 527.7/488.7 | 1.080 | (12960) |
| Total Edificios | 730000 | | | 1080267 |
| (-) Dep. Acum. | (162400) | | | (283692) |
| - Neto - | 567600 | | | 796575 |
| Terrenos | 26000 | | | 107198 |
| Total Activos Fijos | 593600 | | | 903773 |

F.6 Utilidades por Distribuir

De conformidad con la teoría expresada en el Manual del Sistema Integrado y Uniforme de Contabilidad Gubernamental, los montos obtenidos como resultado de la revaluación de activos, no deben considerarse ni como beneficio ni como capital, pues no constituyen una utilidad realizada ni un patrimonio definitivamente acumulado.

F.7 Patrimonio

Al reestructurar los aportes a Patrimonio, los que es evidente que sin su presencia, no existiría tal empresa y considerando que como no tuvo movimiento durante 1992, su saldo queda reexpresado así: $897940 \times 527.7 / 462.0 = 1025447$

Posterior al cálculo de los ajustes efectuados, el Balance de Situación General reestructurado, al 31 de diciembre de 1992 se muestra así:

EMPRESA ESTATAL "AGUA LACTEA"
BALANCE DE SITUACION GENERAL
AL 31 de diciembre de 1992

| | Valores Reestructurados | Valores Históricos |
|------------------------------------|-------------------------|--------------------|
| ACTIVO | | |
| 01 Activo Circulante | 570000 | 559200 |
| 100 Caja y Bancos | 17800 | 17800 |
| 101 Inversiones Financieras | 13000 | 10000 |
| 107 Documentos por Cobrar | 311200 | 311200 |
| 110 Materias Primas y Materiales | 69000 | 67000 |
| 111 Productos en Proceso Corriente | 42000 | 40800 |
| 112 Productos Terminados | 117000 | 112400 |
| | <u>570000</u> | <u>559200</u> |

| | | | | | |
|----|---|-----------------|----------------|-----------------|----------------|
| 02 | Activo Diferido | | 15609 | | 13200 |
| | 201 Gastos Prepagados | <u>15609</u> | | <u>13200</u> | |
| 03 | Activos Varios Inmovilizados | | 782304 | | 348000 |
| | 301 Maquinaria y Equipo de Producción - Neto - | <u>782304</u> | | <u>348000</u> | |
| 04 | Activos Fijos | | 903773 | | 593600 |
| | 400 Terrenos | 107198 | | 26000 | |
| | 401 Edificios | 1080267 | | 730000 | |
| | (-) Depreciación Acumulada | <u>(283692)</u> | | <u>(162400)</u> | |
| | | | <u>2271686</u> | | <u>1514000</u> |
| | PASIVO | | | | |
| 06 | Pasivo Circulante | | 325400 | | 325400 |
| | 500 Cuentas Exigibles por Pagar | 98900 | | 98900 | |
| | 505 Utilidades por Distribuir | <u>226500</u> | | <u>226500</u> | |
| 09 | Pasivo Largo Plazo | | 585000 | | 585000 |
| | 550 Deuda Pública Interna | <u>585000</u> | | <u>585000</u> | |
| 10 | Capital Reservas y Superávit | | 1361286 | | 603600 |
| | 570 Patrimonio | 1025447 | | 400000 | |
| | 571 Superávit Presupuestario 1992 | 16050 | | 15000 | |
| | 572 Superávit Patrimonial 1992 | 129437 | | 176600 | |
| | 576 Sup. por Revaluación de Activos | <u>190352</u> | | <u>12000</u> | |
| | | | <u>2271686</u> | | <u>1514000</u> |

G. Reestructuración del Estado de Superávit

Tomando en cuenta la oportunidad en que la empresa efectúa sus operaciones, es conveniente utilizar un índice promedio anual de inflación o bien mensual para reestructurar el Estado de Superávit de un período determinado. En los casos en que se aplique un índice promedio anual el mismo se calcula así:

$$\frac{527.7}{(464.0 + 468.8 + 477.7 + 481.4 + 485.0 + 488.7 + 496.5 + 500.4 + 503.8 + 506.1 + 516.2 + 527.7)/12} = \frac{527.7}{493.02} = 1.070$$

G.1 Ejecución de Presupuestos

En la aprobación y ejecución de los presupuestos de ingresos y egresos, por corresponder las mismas a diversas fechas, la empresa estatal "Agua Láctea" optó por ajustar sus valores de conformidad con el índice de precios promedio, calculado así:

| | Valores Históricos | Índice de Precios | Factor de Conversión | Valores Ajustados |
|---|--------------------|-------------------|----------------------|----------------------|
| Ingresos Presupuesto | | | | |
| Corriente | 989000 997000 8000 | 527.7/493.02 | 1.070 | 1058230 1066790 8560 |
| Sub - Total | 989000 997000 8000 | 527.7/493.02 | 1.070 | 1058230 1066790 8560 |
| Egresos | | | | |
| Presupuesto Funcionamiento | | | | |
| | 150000 143700 6300 | 527.7/493.02 | 1.070 | 160500 153759 6741 |
| Egresos Presupuesto de Operación | | | | |
| | 839000 838300 700 | 527.7/493.02 | 1.070 | 897730 896981 749 |
| Sub - Total | 989000 982000 7000 | 527.7/493.02 | 1.070 | 1058230 1050740 7490 |
| Superávit Presupuestario | | | | |
| | 15000 15000 | 527.7/493.02 | 1.070 | 16050 |

G. 2 Ejecución Patrimonial

G. 2.1 Adquisición de Inmuebles y Bajas de Bienes

Se presentan de conformidad con el Balance de Situación General reestructurado.

**G.2.2 Servicios Personales Aplicados, Servicios No Personales
Aplicados, Cuentas Incobrables y Costo de Explotación.**

Estos gastos se incurren en forma uniforme durante el período, por lo tanto, se ajustan mediante el factor promedio de corrección.

| Conceptos | Valor Histórico | Factor de Conversión | Valor Ajustado |
|-------------------------|--------------------|-------------------------|-------------------|
| Servicios Personales | 136000 | 1.07 | 145520 |
| Servicios No Personales | 7700 | 1.07 | 8239 |
| Cuentas Incobrables | 9100 | 1.07 | 9737 |
| Costo de Explotación | 13400 | 1.07 | 14338 |

G.2.3 Fluctuaciones Patrimoniales

En esta cuenta se registra la ganancia o pérdida obtenida en Venta de Activos, su reestructuración se realiza, tomando como base la fecha en que se efectuaron las transacciones así:

| Conceptos | Valores Históricos | Indices de Precios | Factor de Conversión | Valores Ajustados |
|--------------------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|----------------------|
| Precios de Venta | | | | |
| Marzo | 4000 | 527.7/477.7 | 1.105 | 4420 |
| Junio | 400 | 527.7/488.7 | 1.080 | 432 |
| Septiembre | 2600 | 527.7/503.8 | 1.047 | 2722 |
| Total Ventas de Activos | <u>7000</u> | | | <u>7574</u> |
| Costo Neto | | | | |
| Activos de 1987 | 3000 | 527.7/188.4 | 2.801 | 8403 |
| Activos de 1990 | 600 | 527.7/331.0 | 1.594 | 956 |

| | | | | |
|-------------------------------|-------------|-------------|-------|---------------|
| Activos de 1988 | <u>2400</u> | 527.7/207.8 | 2.539 | <u>6094</u> |
| Total Costo de Activos | <u>6000</u> | | | <u>15453</u> |
| Resultado en Venta de Activos | <u>1000</u> | | | <u>(7879)</u> |

G.2.4 Ventas y Costo de Ventas

La empresa estatal "Agua-Láctea" determina sus ventas y producción mensualmente, por lo tanto la reestructuración de valores se realiza de la siguiente forma:

| Ventas | Valores Históricos | Indices de Precios | Factor de Conversión | Valores Ajustados |
|--------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|----------------------|
| Enero | 57166 | 527.7/464.0 | 1.137 | 64998 |
| Febrero | 51796 | 527.7/468.8 | 1.126 | 58322 |
| Marzo | 42901 | 527.7/477.7 | 1.105 | 47406 |
| Abril | 44386 | 527.7/481.4 | 1.096 | 48647 |
| Mayo | 41100 | 527.7/485.0 | 1.088 | 44717 |
| Junio | 39789 | 527.7/488.7 | 1.080 | 42972 |
| Julio | 28716 | 527.7/496.5 | 1.063 | 30525 |
| Agosto | 48002 | 527.7/500.4 | 1.055 | 50642 |
| Septiembre | 70917 | 527.7/503.8 | 1.047 | 74250 |
| Octubre | 80382 | 527.7/506.1 | 1.043 | 83838 |
| Noviembre | 96473 | 527.7/516.2 | 1.022 | 98595 |
| Diciembre | <u>95672</u> | 527.7/527.7 | 1.000 | <u>95672</u> |
| Total | <u>697300</u> | | | <u>740584</u> |

En la determinación del Costo de Ventas intervienen los elementos básicos del costo de producción y otros gastos de fabricación así:

| Conceptos | Valores Históricos | Factor de Conversión | Valores Ajustados |
|-----------|-----------------------|-------------------------|----------------------|
|-----------|-----------------------|-------------------------|----------------------|

| | | | |
|-------------------------|--------|------|--------|
| * Mano de Obra | 107800 | 1.07 | 115346 |
| * Gastos de Fabricación | 124500 | 1.07 | 133215 |

*Gastos incurridos uniformemente durante el período.

| Materia Prima | Valores Históricos | Índice de Precios | Factor de Conversión | Valores Ajustados |
|------------------|-----------------------|----------------------|-------------------------|----------------------|
| Enero | 18740 | 527.7/464.0 | 1.137 | 21307 |
| Febrero | 17340 | 527.7/468.8 | 1.126 | 19525 |
| Marzo | 17028 | 527.7/477.7 | 1.105 | 18816 |
| Abril | 11754 | 527.7/481.4 | 1.096 | 12882 |
| Mayo | 20260 | 527.7/485.0 | 1.088 | 22043 |
| Junio | 29930 | 527.7/488.7 | 1.080 | 32324 |
| Julio | 33960 | 527.7/496.5 | 1.063 | 36099 |
| Agosto | 34900 | 527.7/500.4 | 1.055 | 36820 |
| Septiembre | 36690 | 527.7/503.8 | 1.047 | 38414 |
| Octubre | 23330 | 527.7/506.1 | 1.043 | 24333 |
| Noviembre | 17042 | 527.7/516.2 | 1.022 | 17417 |
| Diciembre | <u>18826</u> | 527.7/527.7 | 1.000 | 18826 |
| Total | <u>279800</u> | | | <u>298806</u> |

Inventarios inicial y final de productos terminados y en proceso:

Estos se presentan de conformidad con los valores reestructurados del Balance de Situación General.

Con los datos anteriores al preparar el Costo de Ventas con valores ajustados para cada rubro se determinó lo siguiente:

Empresa Estatal "Agua Láctea"
Estado de Superávit
 Del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1992
 En quetzales

| | Valores Reestructurados | | |
|-------------------------------------|-------------------------|-----------------------|--------------|
| | Presupuesto Aprobado | Presupuesto Ejecutado | Diferencia |
| 12 Ejecución del Presupuesto | | | |
| Operaciones Favorables (Ingresos) | | | |
| 600 Ingresos Presupuesto Corriente | 1058230 | 1066790 | 8560 |
| Sub-total | <u>1058230</u> | <u>1066790</u> | <u>8560</u> |
| Operaciones Desfavorables (Egresos) | | | |
| 602 Egresos Presupuesto | 160500 | 153759 | 6741 |
| Funcionamiento | 897730 | 896981 | 749 |
| 605 Egresos presupuesto Operación | 1058230 | 1050740 | 7490 |
| Sub-total | | <u>160500</u> | <u>16050</u> |
| Superávit Presupuestario | | | <u>15000</u> |

| | Valores Históricos | | |
|-------------------------------------|----------------------|-----------------------|--------------|
| | Presupuesto Aprobado | Presupuesto Ejecutado | Diferencia |
| 12 Ejecución del Presupuesto | | | |
| Operaciones Favorables (Ingresos) | | | |
| 600 Ingresos Presupuesto Corriente | 989000 | 99700 | 8000 |
| Sub-total | <u>989000</u> | <u>997000</u> | <u>8000</u> |
| Operaciones Desfavorables (Egresos) | | | |
| 602 Egresos Presupuesto | 150000 | 143700 | 6300 |
| Funcionamiento | 839000 | 838300 | 700 |
| 605 Egresos presupuesto Operación | 989000 | 982000 | 7000 |
| Sub-total | | <u>150000</u> | <u>15000</u> |
| Superávit Presupuestario | | | <u>15000</u> |

| | | | |
|---|----------|---------------|---------------|
| 13 Ejecución Patrimonial | | | |
| Operaciones Favorables (Incrementos) | | | |
| 701 Adquisición de Inmuebles | 151520 | | |
| 702 Servicios Personales Aplicados | 145520 | | |
| 703 Servicios No Personales Aplicados | 8239 | | |
| 709 Fluctuaciones Patrimoniales | (7879) | | |
| 713 Ventas de Productos | 740584 | 1037984 | |
| Operaciones Desfavorables (Decrementos) | | | |
| 705 Bajas de Bienes | (39760) | | |
| 706 Costo de Funcionamiento | (153759) | | |
| 707 Depreciación de Bienes | (89131) | | |
| 708 Costo de Ventas | (601822) | | |
| 711 Cuentas Incobrables | (9737) | | |
| 714 Costo de Explotación | (14338) | (908547) | |
| Superávit Patrimonial | | <u>129437</u> | <u>129437</u> |

| | | |
|----------|----------|--|
| 140000 | | |
| 136000 | | |
| 7700 | | |
| 1000 | | |
| 697300 | 982000 | |
| (15000) | | |
| (143700) | | |
| (83300) | | |
| (540900) | | |
| (9100) | | |
| (13400) | (805400) | |

| | | |
|--------|--------|---------------|
| 176600 | 176600 | |
| | | <u>191600</u> |

SUPERAVIT DEL PERIODO

145487

4.4 Efecto Inflacionario de los Precios en los Bienes y Servicios que ofrece la Empresa Estatal

La importancia de las políticas de precios en las empresas del estado, en una economía inflacionaria, no radica exclusivamente, en el reconocimiento de los efectos de la inflación y la utilización del método más acertado para éstas, antes bien, es mucho más importante que en el entorno de la empresa, existan políticas que orienten los objetivos de la misma, hacia la maximización de la eficiencia y la eficacia de sus operaciones. La solución a los problemas financieros en las empresas del Estado no sólo debería apoyarse en una política que en forma aislada resuelva la incorporación del costo inflacionario a sus operaciones, también es preciso considerar actitudes que comprometan la firme voluntad de aumentar y mejorar la cobertura de bienes y servicios a la población con responsabilidad.

Una sana política de precios, deberá considerar que su definición implica la oportunidad de cumplir con los objetivos previstos en de la creación de las empresas del Estado, permitiéndole el crecimiento y permanencia de sus operaciones en el medio económico donde se desenvuelve. La tarea de observar y medir periódicamente el comportamiento de las distintas variables económicas que influyen en los resultados o en el patrimonio de las empresas del Estado tiene carácter prioritario; la anticipación en cuanto a la proyección de los volúmenes de efectivo necesarios para cumplir con los planes de desarrollo de la empresa, exige la determinación de precios de venta que incluyan los posibles costos de reposición, para el cumplimiento de sus objetivos más esenciales, procurando al máximo, evitar ajustes de precios periódicos o de corto plazo, para no exponerse continuamente al "shock" que los nuevos precios causan entre la población de consumidores.

Aspectos como el comportamiento de los precios en los elementos del costo (materia prima, gastos de fabricación, salarios) o la eventual inversión en activos, pueden predecirse con un amplio conocimiento del historial económico de la empresa.

En resumen la dinámica relación que existe entre el costo - precios - utilidades, y su pleno conocimiento, contribuirán a que los administradores decidan por las mejores políticas de precios a aplicar.

CONCLUSIONES

1. En las empresas del Estado, específicamente aquellas a los que nos referimos en este trabajo; se pudo comprobar que si cumplen con la obligación de efectuar registros contables para la determinación de resultados provenientes de sus operaciones; a excepción de la Empresa Portuaria Nacional de Champerico, se comprobó también que algunas de estas, presentan regularmente Estados Financieros Básicos y otros registros y estados que acompañan al informe de Gestión Financiera.
2. Ya existen políticas dirigidas a reconocer el efecto de la inflación en algunas empresas estatales, existiendo entre ellas procedimientos, técnicas o métodos, poco discutidos, divulgados o aceptados en el medio de la profesión contable. (Referencia: página 51 de este mismo trabajo)
3. La aplicación de los métodos aceptados por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, para reportar Estados Financieros en una economía inflacionaria, no pudo apreciarse en un caso real en la práctica que ejercitan las empresas del Estado referidas, por las diversas razones ya expuestas.
4. No existe comunicación directa, constante, eventual ni formal entre los Contadores Públicos y Auditores que prestan sus servicios profesionales a las empresas del Estado, principalmente en aquellas en donde a estos corresponde la responsabilidad en la actualización de la información financiera; tampoco pudo comprobarse que la Unidad de Asesoría Contable de la Dirección de Contabilidad del Estado se preocupe mucho por esta situación, pues en caso de plantearse alguna duda al respecto, la misma será resuelta de manera individual y su aplicación no tiene carácter de observancia general.
5. La inflación tiene efectos particulares en las economías individuales de cada empresa estatal, tal circunstancia las orienta a tomar determinadas y específicas decisiones en las que influyen el

criterio asumido por los responsables de su administración.

6. Obviamente cualquier técnica o método utilizado, sea este generalmente aceptado o no, para registrar el efecto de la inflación en las empresas del Estado, incidirá en los precios de venta de los bienes y servicios que éstas prestan a los usuarios.
7. A diferencia del tratamiento sugerido en el Pronunciamiento No. 26, todos los ajustes derivados de la reestructuración de Estados Financieros, deberán ser absorbidos por la cuenta "Superávit por Revaluación de Activos" y no por la cuenta Utilidades Retenidas como se sugiere.

RECOMENDACIONES

1. Es necesario que surja entre los administradores de las empresas del estado, especialmente, entre los profesionales graduados de la carrera de CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR, una agrupación, comisión o asociación permanente que vigile de manera independiente y objetiva la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados para la presentación de estados financieros en Guatemala, observando que la vigencia y actualización de los procedimientos utilizados sea constante y que éstas, mantengan estrecha comunicación entre asociaciones o instituciones afines, por ejemplo, con la Contraloría General de Cuentas, el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, la Sección de Asesoría Contable del Departamento de Contabilidad del Estado, etcétera.
2. Promover por todos los medios posibles , una mejor instrucción, capacitación y entrenamiento contable entre aquellos servidores públicos, que tienen relacion con la contabilidad del estado, vincular en este sentido el contenido de los pensums de estudios de nuestra Facultad de Ciencias Económicas, especialmente en la carrera de Contador Público y Auditor.
3. Promover y apoyar la creación de una Asociación de Contadores Gubernamentales, que reúna en forma obligatoria como mínimo una vez por año, por espacio de 3 ó 5 días a las personas responsables de la administración contable de las empresas del estado y de otras instituciones estatales, para plantear, discutir y decidir la solución de problemas contables, jurídicos y/o administrativos, compartiendo los distintos criterios adoptados.
4. Con el propósito de que la contabilidad gubernamental produzca información actualizada que registre en su oportunidad y con la periodicidad necesaria, el efecto de la inflación , se hace necesario que dependencias como la Dirección de Contabilidad del Estado, actuando como ente regulador de los peocedimientos de registro contable, efectúe una revisión y determinación de cuáles son las técnicas y métodos más aceptados a aplicar en forma general en todas las empresas e instituciones del sector público.

BIBLIOGRAFIA

Aragón Vega, Noé Israel. "Inflación Consideraciones Contables y Financieras". Tesis de C. P. A. Universidad de San Carlos de Guatemala, febrero 1989.

Constitución Política de la República de Guatemala, mayo 1985.

Chicas Hernández, Raúl. Apuntes de Derecho Administrativo. Universidad de San Carlos de Guatemala, 1984.

Decreto Número 1126. Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas y su Reglamento.

Decreto Número 106-71 Ley del Ministerio de Finanzas Públicas.

Diccionario Enciclopédico Economía. Editorial Planeta. Barcelona, España, 1980.

Diversas Ponencias. III Congreso Nacional de Contaduría Pública y Auditoría, Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Guatemala, abril, 1991.

Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A., México, 1969.

Gutiérrez, Ricardo A.. Revista No. 25 Asociación Interamericana e Ibérica del Presupuesto Público, Buenos Aires, Argentina, 1989.

Indices de Precios al Consumidor, diversos Boletines Anuales, Instituto Nacional de Estadística, Guatemala, C. A.

La Información Financiera en Economías Inflacionarias. (P.S.C.F.No. 26), Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Guatemala, C. A. 1991.

Manual de Planificación y Programación Presupuestaria del Sector Público de Guatemala, Ministerio de Finanzas Públicas, 1989.

Miller A., Holzmann. Guía de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Miller Accounting Publications, Inc., New York, U.S.A., 1984.

Maúl Rivas, Hugo Leonel. "La Inflación y sus Orígenes". Revista Gerencia. Nov./Dic. - 1990, Vol. 248 Guatemala C.A.

Pazos, Luis. El Gobierno y la Inflación. Editorial Diana, México, D.F.

Principios Básicos de Contabilidad. Pronunciamento sobre Contabilidad Financiera No. 1. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Guatemala, C.A., 1984.

Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera. (P.S.C.F.No. 21), Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Guatemala, C. A. 1988.

Saldívar, Alcides Horacio. Déficit Fiscal e Inflación. Asociación de Investigadores del Presupuesto, Guatemala, C. A., 1989.

Sayagués Lazo, Enrique. Tratado de Derecho Administrativo. Tomo I, Montevideo, Uruguay, 1974.