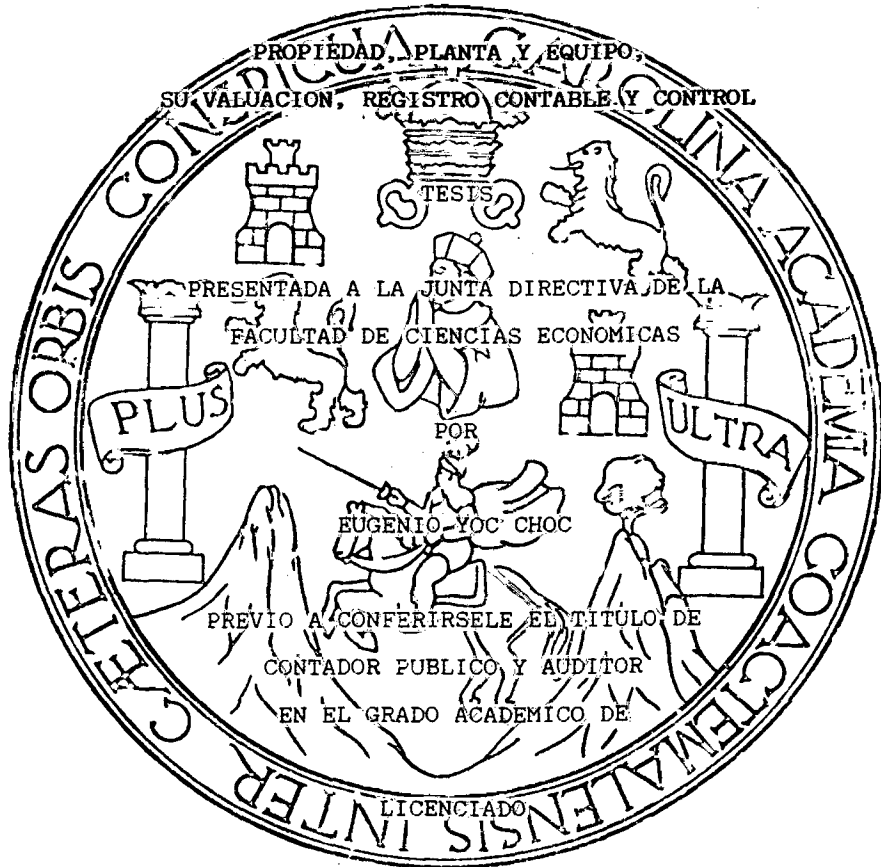


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS



Guatemala, Septiembre de 1994

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

DL
03
T(1412)

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

DECANO	Lic. Jorge Eduardo Soto
SECRETARIO	Lic. Roberto Salazar Casiano
VOCAL 1o.	
VOCAL 2o.	Lic. Josué Efraín Aguilar Torres
VOCAL 3o.	
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. Julio Antonio Meneses Bautista
SECRETARIO	Lic. Carlos Rolando Barrientos García
EXAMINADOR	Lic. Jorge Alberto Trujillo Corzo
EXAMINADOR	Lic. Carlos Humberto Hernández Prado
EXAMINADOR	Lic. Jorge A. Román
SUPLENTE	Lic. Eduardo González Montenegro

Guatemala, 6 de junio de 1994

Señores
Decano Facultad de Ciencias Económicas
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Ciudad Universitaria zona 12
Presente

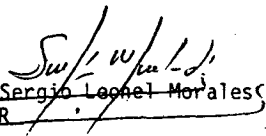
Estimado Señor Decano:

Atendiendo la designación de esa decanatura, según providencia de fecha 14 de noviembre de 1990, he procedido a asesorar al señor Eugenio Yoc Choc, en la elaboración de su trabajo de tesis titulado "PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO, SU VALUACION, REGISTRO CONTABLE Y CONTROL".

En dicho trabajo se da a conocer la importancia del rubro de Propiedad, Planta y Equipo, mencionando además los aspectos de carácter legal vinculados al mismo. Da a conocer también con cierto grado de énfasis, la necesidad de actualizar el valor de este rubro en épocas de inflación.

Por lo anteriormente indicado, me permito recomendar que la presente tesis sea aceptada para su discusión en el examen general público, previo a optar al título profesional de CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR en el grado académico de LICENCIADO.

Con las más altas muestras de mi consideración y estima, me suscribo, atentamente,


Lic. Sergio Leonel Morales Linares
ASESOR

SLML/lss

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, DIECISEIS DE AGOSTO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA
Y CUATRO

Con base en el dictamen emitido por el
Licenciado Sergio Leonel Morales Linares, quien fuera
designado Asesor y la opinión favorable del Director de
la Escuela de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis
denominado: "PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO, SU VALUACION,
REGISTRO CONTABLE Y CONTROL," que para su graduación
profesional presentó el estudiante EUGENIO YOC CHOC,
autorizándose su impresión.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. ROBERTO SALAZAR CASIANO
SECRETARIO

LIC. JORGE EDUARDO SOTO
DECANO a.i.

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

DEDICATORIA

A DIOS NUESTRO SEÑOR:

Por haberme permitido la
realización del presente
trabajo.

A MIS PADRES:

Ezequiel Yoc M.
Angela Choc C. de Yoc (G.E.P.D.)
Por sus enseñanzas y esfuerzos
iniciales y perdurables.

A MI ESPOSA:

Dalila Samayoa Sosa de Yoc
Por su invaluable apoyo.

A MIS HIJOS:

William Ezequiel
Alvaro Eugenio
Cristina Elizabeth
Por su comprensión a los momentos
dejados de compartir.

A LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

INDICE

PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO. SU VALUACION, REGISTRO CONTABLE Y CONTROL

PAG.

INTRODUCCION

CAPITULO I

TEORIA BASICA RELATIVA A LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

A.	LA CONTABILIDAD TRADICIONAL	1
B.	LA CONTABILIDAD INFLACIONARIA, ALGUNOS ANTECEDENTES	3
C.	LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS	5

CAPITULO II

CLASIFICACIONES, CONCEPTOS Y DEFINICIONES

A.	CLASIFICACION DE LAS INVERSIONES EN PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	11
	1 Por los plazos de inversión	11
	2 Por su naturaleza	12
	3 Por su fuente de financiamiento	13
	4 De acuerdo a su prioridad	13
B.	CONCEPTOS Y DEFINICIONES	14

CAPITULO III

VALUACION DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

A.	LA VALUACION DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN EPOCAS DE RELATIVA ESTABILIDAD	26
	1 El costo histórico original, base para la valuación	26

2	Determinación del costo específico de la Propiedad, Planta y Equipo	29
B.	LA VALUACION DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN EPOCAS INFLACIONARIAS	35
1	Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios	37
2	Método de ajuste por costos actuales o de reposición	42
C.	LA DEPRECIACION	47
1	Bases para el cálculo de la depreciación	49
2	Métodos de depreciación	49
3	Métodos de depreciación acelerada	53

CAPITULO IV

REGISTRO CONTABLE Y PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

A.	REGISTRO CONTABLE DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	56
1	El costo de adquisición	56
2	El costo de construcción o fabricación	56
3	El costo equivalente	57
4	Procedimiento para la compra de Propiedad, Planta y Equipo	58
5	Contabilización	59
B.	PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS	64
1	En el balance general	64
2	En el estado de resultados	67
3	En el estado de flujo de efectivo	68
C.	REEXPRESION DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO POR EFECTOS DE LA INFLACION	68
1	Métodos de Reexpresión	68
a	El método de ajustes por cambios en el nivel general de precios	69
b	El método de costos específicos	69

2	Aplicación de los métodos para la reexpresión de los estados financieros - Propiedad, Planta y Equipo	69
a	Aplicación del método de ajustes por cambios en el nivel general de precios	69
b	Aplicación del método de costos específicos	77
D.	REVELACIONES NECESARIAS	81

CAPITULO V

LEGISLACION EN GUATEMALA

A.	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	83
1	Valuación de la Propiedad, Planta y Equipo	84
2	Ganancias y pérdidas de capital	84
3	La depreciación y el agotamiento	89
4	La revaluación de activos fijos	92
5	Reinversión de utilidades	96
B.	LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	98
1	Maquinaria, mobiliario, equipo, herramientas, y otros	99
2	Vehículos automotores y bienes inmuebles	99
C.	EL CODIGO DE COMERCIO	100
D.	LEY DEL IMPUESTO SOBRE INMUEBLES	102
E.	LEY DEL IMPUESTO SOBRE CIRCULACION DE VEHICULOS	103

CAPITULO VI

CONTROL INTERNO

A.	ELEMENTOS DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO	107
----	--	-----

1	Ambiente de control	107
2	Sistema contable	108
3	Procedimientos de control	108
B.	OBJETIVOS DE AUDITORIA	109
C.	PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO	110
D.	SISTEMAS DE INFORMACION PARA LA DETERMINACION Y REGISTRO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION QUE AFECTAN A LA PROPIEDAD. PLANTA Y EQUIPO	113
	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	115
	BIBLIOGRAFIA	

INTRODUCCION

La economía nacional en los últimos diez años, ha sido seriamente afectada por el fenómeno inflacionario, aunque en menor escala en los últimos años. Dicho fenómeno incide directamente en la vida de un negocio en marcha si ésta no reacciona adecuada y oportunamente ante esta situación.

Una de las acciones a tomar, deberá ser la obtención de información financiera que refleje los efectos inflacionarios, debido a que ésta es la que generalmente se utiliza para la toma de decisiones.

Dentro de los diversos rubros que integran los estados financieros principalmente de las empresas industriales, tenemos activos de realización inmediata o a un corto plazo como pudieran ser los inventarios, pero también tenemos activos cuyo uso se prolonga durante un periodo largo de tiempo, como lo constituye la Propiedad, Planta y Equipo, cuya realización a través de la depreciación que se carga a resultados, puede durar de 5 a 20 años.

Dada la importancia que tiene la Propiedad, Planta y Equipo en los estados financieros y el impacto de la inflación sobre los valores históricos a los que generalmente se registran, debido a que en ese momento constituye su valor actual, pero al transcurrir el tiempo se distorsionan grandemente, se hace necesario que los inversionistas o empresarios tengan presente cual es el valor actual o de reposición de sus activos y consecuentemente el valor del negocio.

Teniendo en cuenta lo anteriormente mencionado, el presente trabajo denominado "Propiedad, Planta y Equipo, Su Valuación, Registro Contable y Control", trata de coadyuvar de alguna manera con los diversos sectores interesados en el tema, principalmente que sirva de guía al estudiante y profesional de la Contaduría Pública, no obstante que existe suficiente literatura al respecto, esta generalmente no trata de aspectos específicos o trata de aspectos no aplicables al medio guatemalteco.

El contenido del Capítulo I se conforma por algunos antecedentes de la contabilidad tradicional, así como la contabilidad inflacionaria que otros países han tratado de desarrollar, emitiendo una serie de boletines, resoluciones, pronunciamientos y otros documentos que presentan efectos de

la inflación.

Seguidamente el Capítulo II incluye una serie de clasificaciones, conceptos, definiciones que son necesarios conocer, para tener un panorama más amplio para su adecuada adquisición, contabilización y análisis.

En el Capítulo III se tratan los diferentes métodos de valuación de la Propiedad, Planta y Equipo, así como la determinación del costo de adquisición de cada uno de los bienes que integran este rubro, incluyendo los métodos que reconocen los efectos inflacionarios.

También se aborda el tema de la depreciación, cuyo concepto va directamente relacionado con la Propiedad, Planta y Equipo, ejemplificando algunos métodos de depreciación que son de aplicación generalizada.

El capítulo IV trata el registro contable y su presentación en los estados financieros e incluye un caso práctico del procedimiento de compras y contabilización, así como de su presentación. Aquí también se incluyen ejemplos de actualización de las cifras históricas tanto por el método de ajuste por cambios en el Nivel General de Precios, como por el método de Costos Específicos.

Siendo la Propiedad, Planta y Equipo la que genera riqueza e incrementa el patrimonio de los accionistas de una empresa, está sujeta a una serie de impuestos, principalmente por el Impuesto Sobre la Renta que la grava cuando la transfiere y cuando revalúa sus valores históricos a valores actuales, ejemplificando cada una de estas situaciones con casos prácticos y sencillos.

También se incluye un ejemplo de la reinversión de utilidades, incentivo que el fisco otorga para incrementar el crecimiento económico e industrial del país.

Y por último, en el Capítulo VI tratamos el Control Interno aplicable a la Propiedad, Planta y Equipo, integrando el tema en los elementos de la Estructura del Control Interno: el ambiente de control, el sistema contable y procedimientos de control. Luego se trata los objetivos de la auditoría, para continuar con los procedimientos específicos del control interno, concluyendo con los sistemas de información para la determinación y registro de los efectos de la inflación que afectan a la Propiedad, Planta y Equipo.

CAPITULO I

TEORIA BASICA RELATIVA A LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

A. LA CONTABILIDAD TRADICIONAL:

"La definición de contabilidad parte de que es una técnica. Esto implica la posición teórica de que los principios de contabilidad son guías de acción y no verdades fundamentales a las que se le adjudica poder explicativo y de predicción"¹

La contabilidad tradicional está basada en los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales han tenido vigencia durante un largo tiempo, mientras el fenómeno inflacionario y la fluctuación constante del quetzal estaban ausente del ámbito económico guatemalteco.

El propósito de la contabilidad es mostrar los resultados razonables del negocio en términos comparables con años anteriores y con otras entidades que operan en el mismo ámbito económico, o sea proporcionar a los propietarios información que permita juzgar los resultados, para determinar si se ha tenido éxito y cumplido con las expectativas por las cuales invirtieron sus capitales, ya que en última instancia son los únicos que pueden decidir sobre el negocio.

Los críticos de la contabilidad tradicional, señalan varias desventajas que aparecen cuando los precios cambian. Dos de las principales son:

- El balance general refleja una serie de valores integrados por monedas de diferente poder adquisitivo, tomando éstas como si fueran monedas homogéneas, lo cual es incorrecto. El unificar estas monedas es inducir a falsas interpretaciones.

Por ejemplo, se compra un terreno de 20 por 30 metros en 1985 por Q 10,000.00. En 1993 se compra otro terreno que

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
Boletín A-1: Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera. pág. 2 párrafo 5.

tiene las mismas medidas por un valor de Q 50,000.00 (sin considerar el efecto de la plusvalía), sin embargo en el balance general se presentarían dos terrenos uno por Q 10,000.00 y otro por Q 50,000.00, sin considerar que los terrenos son básicamente los mismos en cuanto a su dimensión, características y ubicación.

-- Los resultados de un período contienen cifras obtenidas por la suma o resta de quetzales de diferente poder adquisitivo.

Por ejemplo, de la utilidad obtenida de un período contable finalizado al 31 de diciembre de 1990, se le han restado a los ingresos actuales, costos antiguos que corresponden posiblemente a adquisiciones de maquinaria y equipo adquirida durante años anteriores, reflejando así cifras incorrectas.

La contabilidad tradicional está fundamentada en los principios de contabilidad generalmente aceptados en los cuales se incluye el principio del costo histórico original, así como el de la unidad monetaria para el registro de operaciones.

Actualmente la contabilidad tradicional muestra cierta deficiencias, como la no divulgación de los efectos económicos en los diferentes rubros de los estados financieros. Entre ellos la Propiedad, Planta y Equipo, ya que no registra los cambios en el valor económico de los mismos, tales como la devaluación del quetzal, disminución del poder adquisitivo de la moneda debido a la inflación, plusvalía en ciertos activos, aplicación de tasas de depreciación fundamentadas sobre bases generales que no consideran éstos y otros factores que pueden originar cambios en el valor de la Propiedad, Planta y Equipo.

Como consecuencia de no tener en cuenta los cambios mencionados anteriormente, la contabilidad tradicional proporciona información deficiente de varias maneras:

- Deforma las tendencias y otros elementos de análisis.
- Distorsiona los costos, mediante prácticas que parecen correctas.
- No refleja la ganancia o pérdida realizada correctamente.
- Muestra activos con valores desactualizados.

En conclusión, podríamos mencionar que "la contabilidad tradicional como fuente de información amplia, homogénea y

coherente, es víctima de la irracionalidad que le imprime la inflación y reclama a voces el inestimable auxilio que es capaz de brindarle el ajuste monetario de los estados contables"²

B. LA CONTABILIDAD INFLACIONARIA - ALGUNOS ANTECEDENTES

Durante un período largo de tiempo Guatemala tuvo una aparente estabilidad económica en la cual la profesión contable trabajó sin problema alguno la contabilidad basada en el costo histórico original. Sin embargo, en la década de los ochenta y principalmente en los últimos años, el fenómeno inflacionario se hizo sentir drásticamente, distorsionando las cifras en los estados financieros, haciéndolos perder objetividad y razonabilidad.

El fenómeno inflacionario afecta a todos los rubros que integran los estados financieros, ya sea en mayor o menor grado. Entre los que se ven afectados fuertemente están la Propiedad, Planta y Equipo, que se valúan al momento de su adquisición al costo histórico, el cual representa el valor razonable de mercado en ese momento y que debido a la pérdida del poder adquisitivo del quetzal, al momento de reemplazar cualquier clase de éstos activos, después de cierto tiempo, la depreciación cargada al gasto así como la depreciación acumulada, no ha sido suficiente para comprar un nuevo activo de similares características.

Los estados financieros y el fenómeno inflacionario, es un tema que ha sido tratado a nivel internacional, principalmente en aquellos países donde se ha presentado la inflación de manera agudizante.

Para el caso de Guatemala, ya tenemos la experiencia y alternativas de solución planteadas por diversos países, tales como México, que a finales de 1977 emitió el boletín B-7 "Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera" el cual fue sustituido por el boletín B-10 "Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la

² Cholvis, Francisco.
Ajuste Monetario de Estados Contables. página 7.

Información Financiera" emitido en junio de 1983 y de aplicación obligatoria a partir de los ejercicios sociales que terminaron el 31 de diciembre de 1984, ambos boletines emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP, AC)

Así también tenemos la experiencia de Argentina, en donde en dos importantes trabajos se han formulado modelos de ajuste que satisfacen las exigencias de la presentación de los estados financieros en términos de una moneda de poder adquisitivo homogéneo.

El primero es el Dictamen No. 2 titulado "Ajuste de Estados Contables para Reflejar las Variaciones del Poder Adquisitivo de la Moneda" del Instituto Técnico de Contadores Públicos (ITCP), organismo encargado de la preparación de normas técnicas profesionales; éste dictamen entró en vigor en noviembre de 1977. El otro es la Resolución No. 2 llamada "Indexación de Estados Contables" emitido por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, en diciembre de 1976.

En los Estados Unidos, donde la inflación ha tenido poca incidencia, en 1974 la Junta de Normas de Contabilidad Financiera [FASB] del Instituto Americano de Contadores Públicos y Auditores, [AICPA] emitió un proyecto en el cual recomendaba ciertas divulgaciones complementarias que tenían como base dar una guía de como presentar la información suplementaria en unidades relacionadas con cambios en el poder adquisitivo general de la moneda.

En 1975, la Comisión de Bolsa de Valores [SEC] de Estados Unidos, emitió sus propias reglas acerca de la divulgación complementaria sobre determinada información sobre el costo de reemplazo, que entró en vigor para los estados financieros que finalizaron en 1976.

En 1973, la Comisión de Iniciativas de Normas de Contabilidad del Reino Unido e Irlanda emitió el proyecto No. 8 "Contabilidad de los Cambios en el Poder Adquisitivo de la Moneda". En Gran Bretaña el Accounting Standard Committee, representante de los principales grupos de contadores británicos, publicó en 1974 "Accounting for Changes in the Purchasing Power of Money" [Contabilidad para Cambios en el Poder Adquisitivo de la Moneda], como declaración provisional de la Norma de Contabilidad No. 7. En dicha declaración el Comité optó por la completa estabilización de la libra esterlina, con el índice general.

En 1975 la Comisión Sandiland, emitió el pronunciamiento "Contabilidad de Costos Actuales" poniéndolo en práctica en el Reino Unido.

En Guatemala, el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores [IGCPA] realizó en 1985 el Primer Congreso de Contaduría Pública en el que en sus conclusiones se incluía que el mismo instituto emitiera los pronunciamientos necesarios a fin de que la información financiera se adaptara a la situación económica del país, tomando en consideración el fenómeno inflacionario.

En abril de 1991, se desarrolló el III Congreso Nacional de la Contaduría Pública con el tema "La Inflación, un Reto para el Contador Público y Auditor" donde fue tratado ampliamente el tema de los estados financieros y la inflación.

Posteriormente, en mayo de 1991 el IGCPA dio a conocer el Pronunciamiento sobre Contabilidad Financiera No. 26 "La Información Financiera en Economías Inflacionarias" que sustituyó al pronunciamiento No. 21 "Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera" el cual había sido emitido el 18 de febrero de 1987. El pronunciamiento No. 26 es de aplicación obligatoria para la presentación de estados financieros, cuyo periodo contable se inicie a partir del 1o. de julio de 1991 y en términos generales dispone la presentación de estados financieros complementarios reexpresados por los efectos de la inflación.

C. LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

A los principios de contabilidad generalmente aceptados, (PCGA) también se les ha llamado, suposiciones, postulados y conceptos. Estos diferentes términos utilizados para describir los principios de contabilidad reflejan los muchos esfuerzos que a nivel internacional así como a nivel nacional se han efectuado para crear una estructura satisfactoria en la teoría contable. No obstante, los esfuerzos para construir dicha estructura, están todavía en proceso, puesto que la teoría contable debe cambiar continuamente de acuerdo a los cambios en el ambiente económico y social, obligando así al profesional de las ciencias económicas a la investigación y análisis de estos fenómenos, tal el caso de la realización del III Congreso Nacional de la Contaduría Pública, en el cual fue ampliamente discutido el tema de la inflación en nuestro país.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados no estan arraigados en leyes de la naturaleza por lo que son susceptibles de ser modificados.

Entre los PCGA en que se sustenta la contabilidad y que debido al fenómeno inflacionario y devaluación monetaria se podrían ver afectados al valorar la Propiedad, Planta y Equipo, tenemos:

- Costo histórico original.
- Unidad monetaria
- Realización
- Sustancia antes que forma
- Revelación suficiente
- Negocio en marcha
- Consistencia o uniformidad

De éstos a continuación se hace una breve descripción indicando la incidencia que cada uno tiene en la valuación y presentación de la Propiedad, Planta y Equipo en épocas de inflación.

1. EL COSTO HISTORICO ORIGINAL

Este principio preceptúa: "las operaciones y eventos económicos se deben contabilizar según las cantidades de efectivo que se desembolsen, su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga en el momento en que se consideren realizados contablemente. Los estados financieros presentados bajo estos principios no tienen el propósito de mostrar los valores actuales de los activos ni los valores a los que se pudieran realizar"³.

Este principio nos muestra que en el momento en que originalmente se adquiere Propiedad, Planta o Equipo, el costo de adquisición representa el "valor razonable de mercado" de ese activo, el cual incluye el precio neto pagado por los bienes más todos los gastos necesarios para tener el activo en el lugar y en las condiciones que permitan su funcionamiento.

³ Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores
Pronunciamiento sobre Contabilidad Financiera No. 1,
Párrafo 11.

tales como los derechos, fletes, seguros por embarque, gastos de instalación y otros.

Sin embargo, con el transcurso del tiempo, "el valor razonable de mercado" de la Propiedad, Planta y Equipo difieren ampliamente por el efecto inflacionario, devaluación monetaria y plusvalía. Es más, este principio es suficientemente explícito al preceptuar que "no tiene el propósito de mostrar los valores actuales de los activos ni los valores a que se pudieran realizar".

2. LA UNIDAD MONETARIA

Este principio se basa en el uso del dinero como unidad de medida, lo cual implica que la moneda representa una unidad estable del valor, de la misma manera que un kilómetro representa una unidad estable de longitud y una hectárea representa una unidad estable de superficie.

Desafortunadamente la moneda no representa una unidad estable del valor por lo que las cifras que reflejan los estados financieros tradicionales especialmente en el rubro de la Propiedad, Planta y Equipo, contienen una serie de monedas de diferente valor, de acuerdo a la fecha de adquisición de los mismos, lo que no permite una adecuada visión de la inversión ni de su valor de reposición al querer reemplazar estos bienes.

En los últimos años ha venido recibiendo mucha atención la conveniencia de reestructurar la información contable de manera que refleje el valor cambiante de la moneda y permita la preparación de estados financieros suplementarios o complementarios en términos de reemplazo, principalmente en el rubro de la Propiedad, Planta y Equipo.

3. REALIZACION

Este principio pierde aplicabilidad si no se hace una revelación adecuada en épocas inflacionarias, ya que por definición tenemos: "Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados:

a) cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos,

b) cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes, o

c) cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios"⁴

Como se puede observar, este principio contempla en su inciso c) la inflación y devaluación monetaria ya que éstos son eventos económicos externos que están relacionados directamente con las operaciones de una entidad, ya que por el sólo hecho de existir, está sujeta a sus efectos, ya sea que realice o deje de realizar transacciones con otros entes económicos. Por ejemplo, si una empresa tiene efectivo en caja y bancos y este quedara inmovilizado durante un lapso de varios meses, en el cual el índice de inflación es creciente, al finalizar dicho período tendría un activo desvalorizado, consecuentemente una pérdida. En el caso de una máquina con valor de adquisición (costo histórico) de Q 100,000.00, al transcurrir un período determinado de tiempo, los registros contables mostrarán el mismo valor, sin deducir la depreciación acumulada, sin embargo su valor de reposición será mucho mayor.

Es evidente pues, que aunque este principio contemple el fenómeno inflacionario, en nuestro medio económico no se aplica a cabalidad, ya que en ningún momento se cuantifica ni divulga el efecto de la inflación en la información financiera.

4. SUSTANCIA ANTES QUE FORMA

Este principio estipula que las transacciones y eventos económicos deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su sustancia y realidad financiera y no solamente de acuerdo a su forma legal.

No obstante, en nuestro medio un gran número de empresas elaboran sus estados financieros de acuerdo a la legislación vigente, dando prioridad al aspecto fiscal, por ejemplo, la

⁴ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Boletín A-1. Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera. Páginas 9 y 10, párrafo 40.

aplicación del porcentaje de depreciación que el impuesto sobre la renta estipula, dejando en segundo término la realidad financiera de sus operaciones, procedimiento que en la mayoría de los casos no es adecuado ya que distorsiona los resultados económicos así como la situación financiera de los mismos, olvidando que los propietarios han invertido sus capitales con el fin de obtener un rédito, sobrepasando el índice de inflación y devaluación monetaria.

5. REVELACION SUFICIENTE

Este principio es explícito en su definición, la cual estipula "la información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todos los aspectos necesarios, para que el usuario de dichos estados pueda interpretarlos adecuadamente".⁵

Es obvio entonces, que la Propiedad, Planta y Equipo por ser un rubro de importancia en los estados financieros debe reflejar el efecto de la inflación en su presentación o reflejar su costo de reposición, ya sea en el cuerpo de los estados financieros o en notas a los mismos.

6. NEGOCIO EN MARCHA

Este principio define que una entidad tendrá operaciones en forma continuada a menos que exista clara evidencia de lo contrario.

El costo de adquisición de la Propiedad, Planta y Equipo es recuperado en los subsiguientes años de operación, a través de la venta de los productos elaborados o servicios prestados, mediante cargos a sus costos, que si éstos son valores insuficientes para reponer los activos consumidos en el proceso productivo, la empresa tiende a descapitalizarse, debido a que reflejaría una mayor utilidad que sería distribuida entre los inversionistas, con los efectos subsiguientes que implicarían el riesgo de no continuar como

⁵ Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores
Pronunciamiento sobre Contabilidad Financiera No.1,
párrafo 15.

un negocio en marcha.

7. CONSISTENCIA O UNIFORMIDAD

Al variar el poder adquisitivo de la moneda derivado del fenómeno inflacionario, los estados financieros de años anteriores reflejarán entonces, valores de diverso poder adquisitivo, por lo que al tomarlos fríamente sin efectuar ningún ajuste para convertirlos a unidades monetarias homogéneas, estaríamos rompiendo la aplicabilidad de éste principio.

Sin embargo, los principios de contabilidad generalmente aceptados mencionados con anterioridad, pueden seguir siendo aplicados adecuadamente, tomándolos como base para efectuar ajustes a dichos valores y no limitarse a los datos que reflejan los libros históricos de la empresa, como se mostrará mas adelante.

CAPITULO II

CLASIFICACIONES. CONCEPTOS Y DEFINICIONES

Para la valuación, registro y control de la Propiedad, Planta y Equipo, es necesario hacer una clasificación apropiada según la naturaleza de la inversión así como tener un marco teórico general para simplificar, las diversas operaciones, transacciones y eventos económicos que se relacionan con la misma, por lo que a continuación se describen una serie de clasificaciones, conceptos y definiciones relativos al tema.

A. CLASIFICACION DE LAS INVERSIONES EN PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Las inversiones en Propiedad, Planta y Equipo se pueden clasificar de diferentes maneras según el punto de vista que se enfoque. Tomando en cuenta lo anterior, detallamos la siguiente clasificación:

1. POR LOS PLAZOS DE INVERSIÓN

Dependiendo del tiempo en que se proyecte la inversión, este puede ser:

a. CORTO PLAZO:

Que comprende hasta un período de un año, que puede ser el período contable normal de operaciones.

b. MEDIANO PLAZO:

Que comprende un período de un año hasta tres años.

c. LARGO PLAZO;

Que comprende un período de más de tres años.

2. POR SU NATURALEZA

Dependiendo de la naturaleza de la inversión en Propiedad, Planta y Equipo, puede ser:

a. DE REEMPLAZO:

Cuando se hace necesario sustituir por obsolescencia (viejo, anticuado o en desuso), o por haber sufrido desperfectos en la que sea inconveniente su reparación, ya sea por el costo demasiado elevado que es mejor comprar maquinaria, equipo o vehículos nuevos en lugar de repararlos.

b. POR AMPLIACION:

Cuando una empresa necesita ampliar su espacio de terreno, instalaciones y edificios, unidades de transporte, etc. o aumentar su capacidad de producción o distribución.

c. POR CREACION DE NUEVAS LINEAS DE PRODUCTOS:

Cuando una empresa incorpora nuevos productos en su producción, haciéndose necesario invertir en Propiedad, Planta y Equipo.

d. POR NUEVOS PROYECTOS;

Cuando la empresa realiza inversiones en empresas nuevas o ya funcionando y que pueden ser de proyectos similares o diferentes a las ya existentes, pero a instalarse en lugares diferentes.

e. DE BENEFICIO LABORAL:

Cuando la empresa realiza inversiones en proyectos cuyo destino sea para el sector que labora en el empresa, por ejemplo: instalaciones deportivas, proyectos habitacionales, etc.

f. DE MANTENIMIENTO:

Cuando la empresa realiza reparaciones por montos importantes, en mano de obra o servicios y repuestos que por ley o criterio técnico, no se

consideran como gasto de un ejercicio, sino de varios, por lo que tiene que capitalizarse y posteriormente deducirse por medio de la depreciación. Por ejemplo, el cambio del techo de lámina de las instalaciones de una planta.

3. POR SU FUENTE DE FINANCIAMIENTO

Las fuentes de financiamiento para las inversiones se pueden clasificar en:

a. RECURSOS PROPIOS:

Que son los generados por la misma empresa, como resultado de sus operaciones.

b. ACCIONISTAS:

A través de la ampliación del capital social, para este fin específico.

c. BANCARIAS Y FINANCIERAS:

Son los recursos ajenos obtenidos a través de préstamos a instituciones bancarias o financieras.

d. OTRAS FUENTES:

Cualquier otra fuente de financiamiento obtenido, por ejemplo: Bolsa de Valores a través de emisión de obligaciones, de proveedores, etc.

4. DE ACUERDO A SU PRIORIDAD

Esta clasificación establece un sistema de calificación de prioridades, en base a un punteo de 1 a 3.

a. PRIORIDAD 1:

Inversión en Propiedad, Planta y Equipo que es imprescindible realizar o sea prioridad máxima.

b. PRIORIDAD 2:

Inversión que es imprescindible realizar, pero de prioridad mediana, o sea que puede atrasarse en el tiempo, dependiendo de los recursos disponibles y después de haber cubierto la prioridad 1.

c. PRIORIDAD 3:

Inversión necesaria pero prescindible o sea de prioridad mínima, que podrá hacerse dependiendo de los recursos disponibles y después de haber cubierto las prioridades 1 y 2.

B. CONCEPTOS Y DEFINICIONES

1. PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Con anterioridad, el término "activos fijos" ha sido utilizado por largo tiempo en la literatura contable para describir toda clase de bienes que se utilizan para la producción de bienes y servicios. No obstante, éste término tiende a desaparecer de los estados financieros modernos, el cual ha sido sustituido por "Propiedad, Planta y Equipo" que dentro de los recursos de la entidad, conforman la riqueza física.

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), define la Propiedad, Planta y Equipo en los siguientes términos: "La Propiedad, Planta y Equipo son bienes tangibles que tienen por objeto:

- a) El uso o usufructo de los mismos en beneficio de la entidad,
- b) La producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad,
- c) La prestación de servicios a la entidad, a su clientela o al público en general.

La adquisición de éstos bienes denota el propósito de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las

operaciones de la entidad".

La Propiedad, Planta y Equipo representa un pago anticipado por varios años de servicio y/o uso, ya que a medida que transcurren los años, la empresa utiliza éstos servicios y el costo del activo se va transformando gradualmente a cuenta de gastos por depreciación, consecuentemente a resultados.

Toda Propiedad, Planta y Equipo está sujeta a depreciación, excepto los terrenos.

2. DEPRECIACION

Este término tal como se utiliza en contabilidad no significa el deterioro físico ni la disminución que a través de un período de tiempo pueda sufrir la Propiedad, Planta y Equipo en el valor de mercado. Normalmente los contadores trabajan bajo la siguiente definición:

"La depreciación tiene como objetivo distribuir de una manera sistemática y razonable el costo de los activos fijos tangibles, menos su valor de desecho (si lo hay), entre la vida útil estimada de la unidad. Por lo tanto, la depreciación contable es un proceso de distribución y no de valuación"⁶

Por ejemplo, si se adquiere una máquina industrial por valor de Q 1,200,000.00 y se le aplica una tasa de depreciación anual del 20 %, dicho valor se distribuirá en los cinco años siguientes a su adquisición, así:

En el primer año :	(1,200,000. x 20%)	Q 240,000.00
" segundo "		240,000.00
" tercer "		240,000.00
" cuarto "		240,000.00
" quinto "		240,000.00

Total :		Q1,200,000.00
		=====

⁶ Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores
Pronunciamiento sobre Contabilidad Financiera No. 4
Propiedad, Planta y Equipo. párrafos 21.

3. VALOR DE DESECHO

Es el valor neto que se espera recibir al final de la vida útil de un activo fijo, por el metal, madera u otro material de que este fabricado, después que ha dejado de ser útil. Este valor normalmente es estimado al inicio de su vida útil.

Siguiendo con el ejemplo anterior, se estima que al final de los cinco años dicha máquina tendrá un valor de Q 50,000.00 por la chatarra del mismo, entonces el valor a depreciar, será:

$$\begin{aligned} V/\text{adquisición } (-) V/\text{de desecho} &= V/\text{a depreciar} \\ Q 1,200,000.00 (-) Q 50,000.00 &= Q 1,150,000.00 \\ & \text{=====} \end{aligned}$$

4. VIDA UTIL

Es el período de tiempo que un activo fijo presta sus servicios para producir bienes y servicios. Esta vida útil se ve influenciada por las reparaciones las cuales deben tomarse en consideración al momento de estimar la vida útil. La vida útil es una cuestión de criterio, generalmente basada en la experiencia de activos semejantes.

Si la vida útil estimada para la máquina industrial es de cinco años, entonces el valor a depreciar deberá distribuirse en dicho periodo, así:

$$\begin{aligned} \text{a) } V/\text{adquisición } (-) V/\text{de desecho} &= V/\text{a depreciar} \\ Q 1,200,000.00 (-) Q 50,000.00 &= Q 1,150,000.00 \\ \text{b) } V/\text{a depreciar} / \text{vida útil} &= \text{valor a cargar en cada año} \\ Q 1,150,000.00 / 5 \text{ años} &= Q 230,000.00 \end{aligned}$$

5. VALOR NETO EN LIBROS

Es el costo de adquisición o producción de una Propiedad, Planta o Equipo, menos la depreciación acumulada a una fecha determinada.

Ejemplo:

Valor de adquisición:	Q 1,200,000.00
menos: valor de desecho:	50,000.00
=) valor depreciable:	1,150,000.00
dividido: vida útil:	5 años
Depreciación anual:	Q 230,000.00

	Depreciación Anual	Depreciación Acumulada	Valor en Libros
V/adquisición:			Q1,200,000.00
Primer Año	Q 230,000.00	230,000.00	970,000.00
Segundo "	230,000.00	460,000.00	740,000.00
Tercer "	230,000.00	690,000.00	510,000.00
Cuarto "	230,000.00	920,000.00	280,000.00
Quinto "	230,000.00	1,150,000.00	50,000.00
	-----	=====	=====
	Q1,150,000.00		
	=====		

6. VALOR DE REPOSICION

Es la estimación del costo en que incurriría la empresa para adquirir en el momento actual un activo nuevo semejante al que se está utilizando, mas todos los costos y gastos necesarios para ponerlo en condiciones de uso tales como, derechos aduanales, fletes, gastos de instalación y otros, permitiendo mantener a la empresa su capacidad operativa equivalente.

Si se desea determinar el valor de reposición de la máquina industrial al final del año de 1986, utilizando el Índice General de Precios, donde para 1983 era igual 100 y para 1986 era de 188, entonces dicho valor sería:

$$Q 1,200,000.00 \times 188/100 = Q 2,256,000.00$$

=====

7. MONTO DE LA ACTUALIZACION O REVALUO

El monto de la actualización de la Propiedad, Planta y Equipo, es la diferencia entre el valor de reposición y su valor en libros al cierre del ejercicio.

Para determinar el valor de reposición de la máquina industrial a finales del año 1986, sería:

V/ REPOSICION [-] V/EN LIBROS = MONTO DE ACTUALIZACION
O REVALUO

Q 2,256,000.00 (-) Q 286,000.00 = Q 1,970,000.00

En periodos posteriores al primero en que se actualizó el activo, se deberá tomar como valor en libros, el último valor actualizado menos su depreciación acumulada.

ULTIMO V/ACTUALIZADO O REVALUADO [-] DEPR. ACUM. INCLUYENDO
DEP.ACUM. POR MONTO DE ACTUALIZACION = VALOR EN LIBROS

8. AGOTAMIENTO

El agotamiento es la desaparición progresiva de un activo natural no renovable al irse reduciendo la cantidad aprovechable del mismo, mediante la minería, el bombeo, el corte o cualquier otro medio que agote el depósito o el crecimiento. Es decir, el agotamiento, se utiliza para describir el prorrato del costo del recurso natural a las unidades extraídas durante determinados años.

Este término se aplica a los activos que no pueden restablecerse reemplazándolos, ni prolongar su vida útil por medio de reparaciones o sustituciones. Entre éstos activos agotables tenemos, los pozos petrolíferos, propiedades mineras, los bosques maderables y otros.

Ejemplo:

Se adquiere una propiedad minera en Q 4,000,000.00 del cual se calcula extraer 1,000,000 toneladas de carbón. Para determinar el costo unitario de cada tonelada, procedemos así:

Q 4,000,000.00 / 1,000,000 = Q 4.00 c/tonelada

El agotamiento está en relación directa con las unidades extraídas en cada año, por lo tanto:

	Toneladas Extraídas	Costo Unitario	Agotamiento Anual
Para el primer año	100,000	x Q.4.00	Q 400,000.00
" segundo "	150,000	4.00	600,000.00
" tercer "	250,000	4.00	1,000,000.00
" cuarto "	250,000	4.00	1,000,000.00
" quinto "	200,000	4.00	800,000.00
" sexto "	50,000	4.00	200,000.00
	-----		-----
Total:	1,000,000		Q 4,000,000.00
	=====		=====

9. OBSOLESCENCIA

La obsolescencia se da cuando una maquinaria es desplazada o se termina por razones no físicas, por ejemplo, descenso en la demanda del producto que fabrica (cambios en la moda) o bien por la aparición en el mercado de maquinaria más eficiente y sofisticada, convirtiéndola en poco productiva competitivamente. Tal situación puede suceder aun cuando la máquina pareciera estar en buenas condiciones, tal es el caso de los equipos de computación.

La obsolescencia puede ser repentina o progresiva, imprevista o pronosticable.

10. AMORTIZACION

La amortización se utiliza para describir el cargo sistemático a resultados que se hace del costo de un activo intangible, a través de los períodos de su utilidad económica.

Los activos intangibles, son bienes que carecen de sustancia física, como por ejemplo, derechos de autor, marcas de fábrica, crédito mercantil, etc.

Si se tiene un crédito mercantil de Q 80,000.00 cuya utilidad económica se calcula para 8 años, entonces la amortización anual será:

$$Q 80,000.00 / 8 = Q 10,000.00$$

11. DINERO

El valor de los bienes y servicios en general, lo estimamos por su capacidad de satisfacer una necesidad específica, la cual ya satisfecha, extingue el valor económico del bien o servicio.

El dinero es un bien que posee valor de índole muy especial, ya que el dinero no satisface una necesidad de uso sino de cambio, o sea que sólo satisface una necesidad gastándolo, no consumiéndolo y al gastarse el dinero, deja de ser dinero para convertirse en un bien o servicio que sí es consumible o utilizable y por lo tanto sí satisface una necesidad.

Podemos decir entonces, que el dinero es un bien cuya naturaleza solo es explicable por su función principal de actuar como un medio general de cambio.

El dinero constituye el común denominador con el cual se mide el valor de las mercancías y servicios.

12. MONEDA

"La moneda surge como la realización de una de las funciones básicas del dinero: Servir como medio de cambio; de ahí su importancia en el mundo de las transacciones monetarias, ya que es un intermediario en la circulación de bienes y servicios tanto a nivel nacional como a nivel internacional"⁷

Cada país tiene su propia moneda, la cual identifica con un nombre específico, siendo tan grande la cantidad de países, así también es la cantidad de monedas, por lo que ha sido necesario el cumplimiento del principio de contabilidad de la unidad monetaria el cual expresa : "las operaciones y eventos económicos se reflejan en la contabilidad expresados en la unidad monetaria del país en que esté establecida la entidad.

⁷ Revista No. 54 Auditoría y Finanzas, Organo informativo del IGCPA, pág. 13. "La Moneda: Diferentes Nombres con que se le Identifica y su Composición Fraccionaria en los Distintos Países del Mundo" Lic. Hugo Díaz Alvarez.

La unidad monetaria en que se expresan los estados financieros debe revelarse⁸

13. PRECIO

El precio es la cantidad de dinero que pagamos por los bienes y servicios que compramos.

Los precios reflejan un conjunto interrelacionado de condiciones de mercado y juicios individuales de valor en un momento y lugar determinado.

Cada precio refleja la oferta disponible de un bien o servicio, en relación con la oferta del resto de bienes y servicios disponibles, así como la demanda de las personas por ése bien, en relación a la demanda por todos los otros bienes y servicios disponibles.

Otro aspecto que también debe tomarse en cuenta, es el monetario, ya que cada precio refleja no solamente la cantidad de dinero disponible por parte de cada una de las personas que participan en el mercado, sino también la cantidad de dinero que cada una decide ahorrar para atender futuras contingencias o necesidades.

Los precios entonces, dependen no solamente de los valores relativos que los consumidores asignan a la satisfacción que esperan obtener de comprar una mezcla de bienes y servicios, sino también de la cantidad de dinero disponible por parte de cada una de las personas.

14. INFLACION

La inflación es un fenómeno económico, del cual existen muchas definiciones, la más común identifica a la inflación como el alza inmoderada y general de los precios, sin embargo, esto es la principal consecuencia de la inflación y no la inflación en sí.

Podemos decir que la inflación es el desequilibrio entre los bienes y servicios que un país tiene capacidad de producir

⁸ Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Pronunciamento sobre Contabilidad Financiera No. 1, Párrafo 8.

y la cantidad de dinero circulante, debido a que éstos bienes y servicios disminuyen al ser consumidos, mientras que el dinero permanece circulando en su misma cantidad, agudizándose la inflación cuando se incrementa la cantidad de dinero sin respaldo, generalmente emitida por el estado para poder cubrir sus obligaciones.

15. DEVALUACION

" La devaluación, también llamada desvalorización del dinero, presenta dos modalidades:

- a) Pérdida del poder adquisitivo del dinero o la disminución de la cantidad de bienes y servicios que se pueden comprar con él.
- b) Pérdida del valor de una moneda en relación a las monedas de otros países"⁹

Como ejemplo del caso b) podemos presentar lo siguiente:

Si el quetzal tuviese un % de inflación de 30 (en un año)	
y el dólar (USA) un % de inflación de 5 (en un año)	

la devaluación del quetzal sería:	25 (en un año)
	=====

Quando el alza de los precios en Guatemala es mayor que en los países con quienes se efectúa gran parte del comercio, por ejemplo con los Estados Unidos, los productos se encarecen de tal forma que dejan de ser atractivos para los mercados internacionales y con el objeto de abaratarlos, se tiende a abaratar el quetzal frente al dólar.

16. FLOTACION

A la flotación de la moneda también se le conoce como: tipo de cambio flexible (en contraposición al tipo de cambio fijo), que consiste en dejar que el tipo de cambio se establezca por medio de la oferta y la demanda, el cual generalmente es comparado con el dólar estadounidense.

⁹ Pazos, Luis. Devaluación en México. Página 19.

17. PARTIDAS MONETARIAS

Son aquellas partidas de los estados financieros que representan una cantidad cierta de moneda de curso legal (efectivo), mediante los cobros y pagos a terceros y sus montos se expresan en valor nominal fijo, independientemente de los cambios en el nivel de precios.

Los rubros monetarios ya están expresados en términos de moneda corriente y no necesitan ser actualizados o ajustados, ya que están expuestos a la inflación de manera constante.

Quando se cobran o dispone de los activos monetarios, generalmente su poder adquisitivo es menor en épocas inflacionarias, caso contrario ocurre con los pasivos monetarios.

Entre los activos monetarios, tenemos:

- Efectivo en moneda local
- Inversión en bonos
- Cuentas y documentos por cobrar

Entre los pasivos monetarios, tenemos:

- Cuentas y documentos por pagar
- Pasivos acumulados
- Dividendos por pagar

18. PARTIDAS NO MONETARIAS

Son aquellos rubros de los estados financieros cuyos valores fluctúan libremente a medida que varía el nivel de precios. Se caracterizan porque se dispone de ellos, por consumo, uso, venta, liquidación y aplicación a resultados. No tienen valor nominal fijo y por lo tanto conservan su valor intrínseco, aunque su valor nominal varíe conforme se observen cambios en los índices de inflación.

Por lo tanto, al ser partidas representadas por bienes, éstas no están expuestas a la inflación y en ellas se incluyen los activos, pasivos y obligaciones no estipuladas en moneda de curso legal.

Entre estas partidas tenemos:

- Inventarios
- Propiedad, Planta y Equipo y su depreciación acumulada
- Capital social
- Reserva legal y otras reservas
- Utilidades no distribuídas, etc.

Los rubros no monetarios, deben ser recalculados en moneda corriente a la fecha en que se preparan los estados financieros.

19. ACTUALIZACION DEL CAPITAL

" La actualización del Capital es, la cantidad necesaria para mantener la inversión de los accionistas en términos del poder adquisitivo de la moneda, equivalente al de las fechas en que se hicieron las aportaciones y en que las utilidades fueron retenidas"¹⁰

20. INDICE GENERAL DE PRECIOS

Es un índice estadístico que mide los cambios ocurridos en los precios en un amplio número de bienes y servicios, reflejando en forma razonable las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.

Para facilitar los ajustes contables tiene que ser de pronta difusión, accesible y actualizada frecuentemente.

Al elegir un índice general de precios, debe tomarse en cuenta la incidencia de los siguientes factores:

1. Las variaciones de los precios de productos individuales, o de grupos de productos originadas por causas coyunturales o tecnológicos.

2. Que ciertos factores del mercado o la situación de una zona geográfica determinada haya influenciado a dicho índice general de precios.

¹⁰ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Boletín B-10 Reconocimiento de los Efectos de la
Inflación. Pág. 15, Párrafo 92.

El índice que se utilice para el ajuste de los rubros de los estados financieros debe medir con la mayor exactitud posible la desvalorización de la moneda.

21. FECHA DE ORIGEN

" Es la fecha en la que tuvo lugar una operación; o la última fecha hasta en la que se hubiera ajustado monetariamente una partida contable; o en fin, un período razonablemente elegido dentro del cual se halla esa fecha"¹¹

22. FECHA DE CIERRE

Es la fecha de terminación del ejercicio contable a que corresponden los estados financieros que se ajustan, o sea la fecha en que se uniforma el valor de la moneda de diferentes períodos contables, para que los diversos rubros se expresen en términos de un mismo poder adquisitivo y poder ser comparables.

23. MONEDA DE CIERRE

Es la moneda de curso legal en la fecha de cierre del ejercicio contable, aplicándola con el poder adquisitivo que tiene en ese momento.

¹¹ Cholvis, Francisco. Ajuste Monetario de Estados Contables. Páginas 10 y 11.

CAPITULO III

VALUACION DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

La contabilidad registra la Propiedad, Planta y Equipo inicialmente a su costo histórico y éste costo no se modifica en períodos posteriores (excepto por la depreciación). En el momento en que se adquiere un activo fijo su costo representa "el valor razonable de mercado". Con el correr del tiempo, el valor razonable de mercado de los activos fijos puede diferir ampliamente de su costo histórico. Estos cambios posteriores, en relación al valor razonable de mercado, por lo general son ignorados en los estados financieros y los activos fijos siguen reflejandose al costo histórico original.

La valuación de la Propiedad, Planta y Equipo en épocas inflacionarias debe actualizarse en base a los valores corrientes de mercado o costos de reposición en lugar del costo histórico, considerando que dichos valores reflejarían cifras más razonables.

El principio del costo histórico original, se sustenta en el principio de objetividad, o sea que los cambios sobre la Propiedad, Planta y Equipo deben efectuarse en base a documentación o pruebas objetivas verificables. Generalmente el valor razonable de mercado o valor de reposición constituyen una valuación menos objetiva.

A. LA VALUACION DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN EPOCAS DE RELATIVA ESTABILIDAD

1. EL COSTO HISTORICO ORIGINAL - BASE PARA LA VALUACION

La base para la valuación de la Propiedad, Planta y Equipo es el costo histórico original el cual funciona razonablemente bien en épocas de precios estables y donde el fenómeno inflacionario no está presente.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados nos indican que el costo incluye todos los desembolsos razonables y necesarios para la adquisición de activos fijos y colocarlos en posición y condiciones de uso en las operaciones del negocio.

Estas inversiones deberán valuarse:

- Al costo de adquisición
- Al costo de construcción o fabricación
- A su costo equivalente

a. COSTO DE ADQUISICION

Este costo se integra así:

- El precio neto pagado por los bienes, sobre la base del efectivo o su equivalente.

- Todos los gastos necesarios para colocar al activo fijo en el lugar y condiciones que permitan su funcionamiento, como:

- Derechos aduanales
- Fletes
- Seguros
- Gastos de instalación
- Gastos bancarios
- Comisiones a corredores
- Escrituración y honorarios
- Etc.

b. COSTO DE CONSTRUCCION

Este costo incluye los costos directos e indirectos incurridos en la construcción, tales como:

- Materiales
- Mano de obra
- Gastos de planeación e ingeniería
- Gastos de supervisión y administración
- Impuestos
- Intereses sobre préstamos obtenidos para este fin específico, que se incurran durante el período de construcción. Dicho período termina cuando el activo fijo está en condiciones de servicio, independientemente de su fecha de capitalización como Propiedad, Planta y Equipo.

La capitalización de los intereses al costo del activo fijo es permitida durante el período de construcción e

instalación, debido a que durante el mismo el activo fijo no está generando un beneficio o ingreso colateral.

c. COSTO EQUIVALENTE

Si los bienes son adquiridos por canje o cambio por otros activos, el costo del activo fijo adquirido es por la cantidad de dinero que habría sido necesaria, si los activos entregados hubieran sido previamente realizados en efectivo. En caso que tales activos no tuvieran un valor de mercado definido, debe utilizarse como unidad de costo, el valor de mercado de los activos recibidos.

Cuando el valor de mercado difiera del valor en libros del activo transferido, se genera una utilidad o una pérdida en la transacción.

En el caso de que los activos fijos han sido adquiridos sin costo o a un costo que es inadecuado, se les deberá asignar un valor determinado por avalúo y registrarse en la contabilidad a la cuenta correspondiente de Propiedad, Planta y Equipo y acreditarse a Superávit Ganado.

Los activos fijos recibidos como aportaciones de capital deberán considerarse a su valor de mercado. Si dicho valor difiere al valor nominal de los títulos representativos del capital entregado a cambio, la diferencia deberá ajustarse según corresponda.

"Cuando un bien se haya adquirido como cobro a un deudor de la empresa, el costo que debe asignársele es aquel que hubiere tenido que desembolsarse para adquirirlo en el mercado, en la misma fecha en que se hubiera recibido el bien. Cualquier diferencia generará una utilidad o una pérdida"¹²

Nuestra legislación contempla que la valuación de los activos fijos debe ser sobre la base del "costo de adquisición o de producción o de revaluación de los bienes y, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente. El valor del costo incluye los gastos incurridos con motivo de la compra, instalación y montaje de los bienes y otros similares

¹² Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.,
Boletín C-6 Inmuebles, Maquinaria y Equipo.
Pag. 4 Párrafo 17

hasta ponerlos en condición de ser usados"¹³

2. DETERMINACION DEL COSTO ESPECIFICO DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

a. TERRENOS

Cuando se compra un terreno generalmente se incurre en erogaciones adicionales al precio de compra, tales como:

- Comisiones pagados a corredores
- Gastos de escrituración
- Honorarios y gastos notariales
- Indemnizaciones y privilegios pagados sobre la propiedad a terceros.
- Impuestos de transferencia de dominio
- Impuestos vencidos pagados por el comprador
- Demolición de edificios viejos
- Limpia, desmonte y nivelación
- Drenajes, calles y costo de urbanización
- Reconstrucción de propiedades de terceras personas que se encuentran ubicados en el terreno.

El costo total del terreno será entonces el valor del terreno más los gastos adicionales necesarios y razonables para ponerlos en condición de uso.

"Algunas veces un lote de terreno comprado para la construcción de un edificio tiene ya construida en él una vieja edificación que no es adecuada para las necesidades del comprador. La cuenta Terreno debe cargarse con todo el precio de compra más todos los costos sufragados por la demolición o remoción del edificio. El producto de la venta de los viejos materiales del edificio se registra como un crédito a la cuenta Terreno"¹⁴

Los terrenos son los únicos activos fijos no depreciables, debido a que tienen una vida útil ilimitada y que con el transcurrir del tiempo incrementan su valor debido a la plusvalía.

¹³ Ley del Impuesto Sobre la Renta Dto. 26-92, Arto. 17.

¹⁴ Meigs, Walter Contabilidad - La Base para Decisiones Gerenciales pág. 413

Los terrenos que se adquieren con fines especulativos o con intención de usarlos para ampliaciones futuras de la fábrica, deberán distinguirse de la cuenta de los terrenos que se estén utilizando realmente en el negocio, aplicando cuentas específicas que diferencien unos de otros.

b. MEJORAS EN TERRENOS

Las mejoras efectuadas a los terrenos, como vías de acceso, cercas, parques, sistemas de riego, tienen una vida limitada y por lo tanto sujetas a depreciación, por lo que no deben capitalizarse a la cuenta de Terrenos, sino contabilizarse separadamente en la cuenta: Mejoras en Terrenos.

c. EDIFICIOS

El costo de un edificio es el costo de adquisición o de construcción que incluye el de las instalaciones y equipo de carácter permanente. Entre las erogaciones necesarias y que deben formar parte del costo, tenemos:

- Permiso de construcción
- Honorarios de arquitectos e ingenieros
- Costo de planeación e ingeniería
- Gastos de supervisión
- Gastos proporcionales de administración
- Intereses sobre financiamiento obtenido para la construcción.

El período de construcción de un edificio concluye cuando el edificio está en condiciones de uso, independientemente de la fecha en que se capitalice en la cuenta "Edificios en Operación".

En ocasiones se compran viejos edificios con el propósito de repararlos y ponerlos en uso. "Las erogaciones capitalizables por concepto de mejoras permanentes que impliquen modificaciones de la contextura primitiva del bien y que prolonguen sustancialmente su vida útil, serán consideradas como bienes de activo fijo depreciable y no deducibles como gasto"¹⁵

¹⁵ Acuerdo Gub. # 624-92, Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Arto. 15.

Una vez el edificio ha sido puesto en uso, las reparaciones ordinarias se consideran como gastos de mantenimiento en el periodo que ocurran.

d. COMPRA DE TERRENOS Y EDIFICIOS EN FORMA CONJUNTA

Cuando se compran terrenos con edificios por una suma global, debe determinarse el valor de cada uno de ellos, por medio de un avalúo, luego distribuir proporcionalmente el valor erogado de acuerdo al avalúo.

Ejemplo: Se compra un inmueble por valor de Q. 1,200,000.00 que incluye terreno y edificios.

	Valor s/Avalúo	%	Valor compra
Valor Total -----	Q. 900,000.00	100.0	Q1,200,000.00
Valor del terreno-----	Q. 360,000.00	40.0	480,000.00
Valor del edificio-----	Q. 540,000.00	60.0	720,000.00

Nuestra legislación sin embargo, en el Dto.26-92 Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 17 establece claramente que cuando no se precise el valor del edificio y mejoras se presume salvo prueba en contrario, que el valor del edificio es equivalente al 70 % del valor total del inmueble, incluyendo el terreno.

e. MAQUINARIA, MOBILIARIO Y OTROS EQUIPOS

Para la valuación de la maquinaria, mobiliario y equipo de oficina, vehiculos, moldes, herramientas, cristalería y mantelería, etc., se deben "incluir todos los costos de adquisición o de manufactura, conjuntamente con los costos de transporte y de instalación. Cuando la mano de obra y los gastos de prueba se identifiquen intrínsecamente con la maquinaria y equipo; pueden registrarse como costos de dichos activos"¹⁸

¹⁸ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C
Boletín C-6 Inmuebles, Maquinaria y Equipo
pág. 5, parrafo 21.

Debe tenerse en cuenta que para la valuación de este grupo de activos fijos solamente deberán incluirse las erogaciones razonables y necesarias. Por ejemplo:

- Si el transportista que traslada una maquinaria del puerto a las instalaciones de la empresa, recibe una infracción de tránsito, este gasto no forma parte del costo de la maquinaria.

- O, si la maquinaria se cae y se daña mientras está siendo descargada en las instalaciones de la empresa, el gasto por la reparación tampoco deberá capitalizarse.

f. ADAPTACIONES O MEJORAS

Los desembolsos por estos conceptos tienen el propósito de aumentar la calidad y el valor de un activo fijo ya existente, ya sea aumentando la capacidad productiva, su eficiencia, prolongando su vida útil o ayudando a reducir costos operativos. Cualquier desembolso que tenga una o varias de estas características debe capitalizarse al activo fijo.

El registro contable de las adaptaciones o mejoras, es recomendable efectuarlo por separado del costo del activo original

g. RECONSTRUCCIONES

Las reconstrucciones son modificaciones completas que aumentan el valor de los activos fijos y por lo tanto deben capitalizarse, tomando en cuenta lo siguiente:

- a) Si la reconstrucción ha sido prácticamente total, lo indicado es considerar su costo como una nueva unidad del activo, dando de baja la anterior. Si algunas partes de la unidad anterior han sido aprovechadas en la reconstrucción, el valor en libros de las mismas, o una estimación, se aumentan al costo de la reconstrucción. Una de las razones importantes para considerar el costo de la reconstrucción como una nueva unidad estriba en el hecho de que la vida de servicio de la unidad reconstruida será considerablemente mayor al remanente de la vida útil estimada en un principio para la unidad original. Si la reconstrucción ha sido parcial, deben en todo caso darse de baja a las partes sustituidas. Cuando no sea

posible conocer el costo de las partes sustituidas, deberá hacerse una estimación del valor en libros de estas partes.

b) Otra consideración de importancia consiste en ejercer el debido cuidado para evitar reflejar una sobrevaluación en el activo reconstruido.¹⁷

h. REPARACIONES EXTRAORDINARIAS

Las reparaciones extraordinarias, significan un reacondicionamiento o reparación de indole mayor que ha de prolongar la vida útil de un activo, mas allá de lo estimado inicialmente o aumentando su productividad. La diferencia existente con las reparaciones ordinarias, es que éstas últimas se realizan con el propósito de mantener a los activos fijos en condiciones normales de uso y por lo tanto fueron considerados al estimar la vida útil inicial del activo fijo.

i. HERRAMIENTAS

Las herramientas pueden dividirse en dos clases:

- 1) Herramientas de máquina
- 2) Herramientas de mano

1) Herramientas de Máquina:

Generalmente son herramientas pesadas, de duración prolongada y son fáciles de controlar en forma individual, por lo que su contabilización y control es similar a la que se aplica para la maquinaria y otros equipos y su depreciación está de acuerdo a la estimación de la vida útil.

2) Herramientas de Mano:

Generalmente son herramientas pequeñas, de corta duración y que con facilidad se extravían y por lo tanto, es difícil llevar un adecuado control en forma individual y permanente de las mismas.

¹⁷ Ibid pág. 8 y 9, párrafo 33.

Debido a la pérdida o robo a que están expuestas, por lo general, no es conveniente aplicar tasas de depreciación, sino sustituirlas por cualquiera de los métodos siguientes:

- a) Inventarios físicos
- b) Método de fondo fijo
- c) Cargar a una cuenta de activo y depreciarlas a una tasa global
- d) Cargar las adquisiciones directamente a los costos o gastos

a) El Método de Inventarios Físicos

"Las compras de herramientas se cargan a una cuenta especial, sin mantener registros individuales de existencias. Periódicamente, pero por lo menos una vez al año, al fin del ejercicio o a una fecha cercana, se practican inventarios físicos de las herramientas, ajustándose el saldo de la cuenta a los resultados del inventario, cargándose la diferencia a costos y gastos. La valuación del inventario se hace al costo, aplicándose en algunos casos un porcentaje de deducción por uso y desgaste"¹⁸

b) El Método de Fondo Fijo

"Las compras originales se cargan a la cuenta herramientas. Las reposiciones se cargan a los gastos directamente. El saldo de la cuenta representa en forma aproximada la inversión permanente en herramientas"¹⁹

c) Cargar al Activo las Compras y Depreciarlas a una Tasa Global

"En el caso que sea impráctico mantener registros individuales, las existencias se ajustan periódicamente a través de inventarios físicos, ajustándose también en forma proporcional la depreciación acumulada. En este procedimiento es muy importante que la tasa de depreciación individual que se establezca esté basada en la vida útil probable de las

¹⁸ Ibid pág. 5 y 6, párrafo 23.

¹⁹ Ibid pág. 5 y 6

herramientas"²⁰

d) Cargar las Compras Directamente a los Costos o Gastos

Si la inversión en herramientas es de poco valor, lo recomendable es que las compras se carguen directamente a los costos o gastos y unicamente se implementen registros auxiliares que permitan su control interno.

B. LA VALUACION DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN EPOCAS INFLACIONARIAS

La contabilidad es una técnica diseñada para producir sistemática y estructuradamente información financiera expresada en unidades monetarias estables, técnica creada por el hombre y por lo tanto imperfecta. Sin embargo, constantemente se hace esfuerzos a nivel internacional como nacional para mejorar la precisión y aplicabilidad de la técnica contable actual, con el propósito de darle mayor utilidad y objetividad al producto final de la contabilidad que son los estados financieros.

La técnica contable basada en el costo histórico funciona extraordinariamente bien en periodos de precios estables; razonablemente bien durante una inflación prolongada pero moderada, pero pierde virtualmente todo significado cuando la inflación se hace extrema, tal como sucedió en los últimos años 1988-1993 en nuestro país.

El mayor desafío que actualmente enfrenta la profesión contable, es el desarrollo de nuevos métodos o procedimientos de contabilidad que reflejen el fenómeno inflacionario en la valuación de la Propiedad, Planta y Equipo en los estados financieros a cierta fecha dada, con el propósito de proporcionar información razonable para la toma de decisiones.

La adecuada valuación de la Propiedad, Planta y Equipo en épocas inflacionarias, tendrá siempre un efecto en el resultado del ejercicio contable, como consecuencia de ajustar o no ajustar este rubro. Si no se ajustan los activos fijos y sus respectivas depreciaciones, la utilidad presentada por

²⁰ Ibid Pág. 6.

la mayoría de las empresas son ilusorias e irreales, lo que incide en la disminución de la capacidad financiera, ya que la distribución de las utilidades se están pagando con el capital de los accionistas.

En épocas inflacionarias, la contabilidad en general sufre ciertos cambios y particularmente en la valuación de la Propiedad, Planta y Equipo, debido a:

- La pérdida del poder adquisitivo de la moneda
- La importancia del costo de reposición de sus activos fijos, para asegurar la continuidad de sus operaciones.
- La introducción de las partidas monetarias y no monetarias como resultado por la tenencia de dichas partidas.

METODOS QUE RECONOCEN LOS EFECTOS INFLACIONARIOS

Desde el punto de vista contable, es técnicamente posible registrar los cambios en el valor de los activos fijos originados por factores económicos, tomando como base el costo histórico y cumpliendo con ciertos requisitos que la técnica contable señala e informando adecuadamente de lo registrado en los estados financieros.

El origen fundamental de la revaluación o reexpresión, es un cambio en factores económicos externos a la entidad que origina cambios en el valor económico de su Propiedad, Planta o Equipo, el cual está enmarcado en el concepto básico del principio de contabilidad de "Realización".

Al registrarse una reexpresión se deberán reconocer una serie de utilidades o pérdidas que no son resultado de los esfuerzos de la empresa, sino de condiciones económicas externas que la afectan, debiendo reflejar en las cifras de los estados financieros, valores económicos y valores contables.

Debido a la necesidad de reflejar los efectos de la inflación en los estados financieros, han surgido a nivel internacional dos enfoques distintos, los cuales el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA) en su Pronunciamiento de Contabilidad Financiera No. 26, párrafo 9

y 10, establece:

"Para la reexpresión de los estados financieros de acuerdo con este pronunciamiento se reconocen los métodos 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 valores que se generen en el presente, en lugar de valores originados en el pasado.

La información obtenida por los dos métodos antes descritos, en ningún momento será comparable, ya que los mismos parten de base diferente y emplean criterios específicamente diferentes. Con el objeto que la información ajustada sea comparable, debe utilizarse un solo método, el cual deberá aplicarse consistentemente".

A continuación también se transcribe la definición que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos hace de ellos en el boletín B-10, página 5, párrafo 15, respectivamente, así:

"a. Consiste en corregir la unidad de medida empleada por la contabilidad tradicional, utilizando pesos constantes en vez de pesos nominales" y,

"b. Consiste en la medición de valores que se generan en el presente, en vez de valores provocados por intercambios realizados en el pasado"

Es importante señalar que en la actualización de la Propiedad, Planta y Equipo no se deben mezclar los dos métodos por razones técnicas y reflejar cifras que tengan significado para los usuarios.

1. METODO DE AJUSTE POR CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS

Al reexpresar la Propiedad, Planta y Equipo por el método del nivel general de precios, se deberá reexpresar el costo histórico del activo fijo y su depreciación acumulada a

quetzales constantes de poder adquisitivo a la fecha del cierre, utilizando el índice de precios que publica el Instituto Nacional de Estadística (I.N.E.), el Banco de Guatemala u otro, que refleje razonablemente la situación financiera, índice que deberá divulgarse en los estados financieros.

Sin embargo, el método de ajustes por cambios en el nivel general de precios no es apropiado utilizarlo en la reexpresión de la Propiedad, Planta y Equipo. Su uso es más aplicable a otros rubros no monetarios, debido a que para la elaboración de un índice general de precios al consumidor, se incluyen una serie de artículos, que abarca desde alimentos, vestuario, enseres domésticos, servicios médicos, transporte y comunicaciones, educación, etc. lo que distorsiona su aplicación a esta clase de activos.

Si se utilizara éste método, la Propiedad, Planta y Equipo debe actualizarse desde las fechas de su adquisición, teniendo cuidado que el valor reexpresado debe reducirse cuando excede al importe recuperable de su venta o sea que el valor reexpresado debe reducirse a su valor de recuperación.

El propósito de éste método, básicamente consiste en convertir las diversas unidades monetarias de diferente poder adquisitivo, en unidades monetarias del mismo poder adquisitivo de compra a la fecha en que se presenten los estados financieros o sea reflejar a cuanto equivale el poder de compra de los quetzales erogados en distintas fechas.

La aplicación de éste método, tal como lo estipula el IGCPA debe realizarse por medio de índices generales de precios. Estos índices se obtienen del promedio ponderado de todos los precios de mercaderías y servicios que circulan dentro de la economía del país.

Generalmente se mide mediante un índice de un año base, al cual se le asigna un valor equivalente a 100.

El recíproco del índice general de precios representa el poder adquisitivo de la moneda.

Ejemplo:

Si el año	1980	=	100
y el año	1985	=	125

Esto nos indica que:

1. Los precios se han elevado en un 25 % (125/100)
2. El poder adquisitivo de la moneda ha disminuido en un 20 % o sea $100/125 = 0.80$ de cada quetzal.

En Guatemala actualmente las instituciones que oficialmente elaboran índices de precios son:

1. El Instituto Nacional de Estadística
2. El Banco de Guatemala

Siendo recomendable que las empresas utilicen uno de éstos índices efectuando las divulgaciones del caso, debido a que dichos índices presentan algunas diferencias metodológicas con respecto a su conformación.

A continuación se presentan las características metodológicas más importantes en la elaboración del índice de precios al consumidor:

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA

1. Tamaño de la canasta:
Bienes y servicios, ciudad de Guatemala: 212 artículos
Bienes y servicios, resto area urbana: 168 artículos
2. Base de ponderación y especificaciones de los bienes y servicios:

Resultado de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos familiares levantado por la Dirección General de Estadística (actualmente I.N.E.) entre noviembre 1979 y agosto 1981 y especificaciones contenidas en el documento "Manual de Especificaciones del Índice de Precios al Consumidor para la República de Guatemala". Base marzo-abril 1983.

3. Centro de recolección de precios:
Principalmente las cabeceras departamentales.
4. Periodicidad de cotización de precios:
Semanal, directamente con los informantes en tiendas, abarroterías, supermercados y mercados públicos.

BANCO DE GUATEMALA

1. Tamaño de la canasta:
35 artículos

El criterio adoptado consistió en que:

- a. Los bienes y servicios incluidos tuvieron una alta ponderación en el Índice de Precios al Consumidor del I.N.E.
 - b. No presentaron dificultades en su cotización.
 - c. Fueron de consumo generalizado en la población.
2. Base de ponderación:
Igual al I.N.E. con la única diferencia de que se reponderan de acuerdo al tamaño de la muestra.
 3. Centro de recolección de precios:
Únicamente la ciudad capital (municipio de Guatemala)
 4. Periodicidad de cotización de precios:
Semanal (días martes) directamente con los informantes de los establecimientos comerciales (mercados, cantones, supermercados, tiendas abarroterías, (de zonas 1, 3, 5, 6, 7, 8 y 12).

OBSERVACIONES IMPORTANTES:

- El tamaño de la muestra del Banco de Guatemala abarca solo 35 artículos la cual no tiene comparación cuantitativa con el tamaño de la muestra del I.N.E., salvo que los artículos del Banco de Guatemala forman parte de los artículos del I.N.E.

- El sistema de ponderación que se utiliza para el índice de precios al consumidor del Banco de Guatemala a efecto de adaptarlo a las ponderaciones del índice del I.N.E. fue por artículo y no por renglón, lo que implica significativas diferencias.

- En el caso del I.N.E., además de tomar en cuenta el precio de los bienes, en algunos casos, también se toma en consideración la calidad y peso de los bienes, situación que no se da en las encuestas del Banco de Guatemala.

- Los índices de precios al consumidor de ambas instituciones durante el periodo de 1985 - 1990, presentan un comportamiento similar, "sin embargo, a partir de 1990 el ritmo inflacionario anual del Banco de Guatemala se separa significativamente del reportado por el I.N.E., brecha que al finalizar el año 1990 lleva a manifestar ritmos inflacionarios diferentes. En tanto, el Banco de Guatemala registró un ritmo inflacionario anual de 83.65%, el del I.N.E. fue de 59.94%, es decir el Banco de Guatemala reporta un ritmo superior en 23.81 puntos porcentuales"²¹

A partir de junio de 1991 el Banco de Guatemala ya no elabora dicho índice de precios al consumidor por lo que nos quedamos únicamente con el índice de precios al consumidor del I.N.E. y de cualquier empresa de la iniciativa privada que lo elabore, ya que el fenómeno inflacionario ha obligado a diversas empresas a elaborar su propio índice de precios, cuyo uso sería permitido, según lo indica el IGCPA en su pronunciamiento # 26, párrafo 36, así: "Cuando alguna entidad utilice un índice de precios que considera mas adecuado a la naturaleza de sus operaciones, deberá cumplir los siguientes principios:

- a) Debe existir un estudio técnico que demuestre que dicho índice es mas apropiado para la entidad específica, que los índices generales de precios utilizados en el país.
- b) Cualquier cambio en las bases para determinar el índice de precios específico, debe tratarse como un cambio en un principio de contabilidad"

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL METODO DE CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS, EN LA REEXPRESION DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

VENTAJAS:

- a. Es un cambio en la unidad de medición, respeta todos los principios contables.
- b. Es objetivo y comparable.
- c. El resultado por posición monetaria es medible y revelable.

²¹ Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores
Comisión de Divulgación, Boletín # 7. Mayo 1991.

d. Permite mejor la comparabilidad de la información financiera y contable.

DESVENTAJAS:

a. Los índices generales de precios se elaboran considerando fluctuaciones de precios de artículos de primera necesidad y de consumo y el movimiento de la Propiedad, Planta y Equipo es muy diferente ya que puede incrementar su valor por avances tecnológicos, la demanda, la plusvalía, etc.

b. El índice de precios es común, no particular.

c. El índice de precios generalmente no coincide con rubros específicos de una empresa.

2. METODO DE AJUSTE POR COSTOS ACTUALES O DE REPOSICION

El propósito de este método consiste en sustituir los costos históricos de la Propiedad, Planta y Equipo, su depreciación acumulada y su respectivo gasto, por su valor de reposición.

Entre "las causas principales que originan diferencias entre las cifras a su valor histórico y las cifras a su valor de reemplazo son, entre otros:

- a. La inflación, es decir, la pérdida en el poder adquisitivo de la moneda.
- b. La oferta y la demanda
- c. La plusvalía de los bienes
- d. La estimación defectuosa de la vida útil probable de los bienes, etc."²²

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA) conceptualiza este método así: " Consiste en ajustar la información financiera de acuerdo a valores que se generan en el presente, en lugar de valores originados en el pasado."²³

²² Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Aplicación Práctica del Boletín B-10 Página 47.

²³ Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Pronunciamento sobre Contabilidad Financiera No. 26, párrafo 9-b.

También podemos decir que el costo de reposición significa el valor más bajo que hubiera sido necesario pagar por un activo fijo nuevo en el curso normal del negocio, de similar capacidad operacional o productiva del activo que se sustituya.

Al utilizar el método de costos específicos, se debe tener cuidado con el concepto de utilidad, el cual en la contabilidad tradicional se considera como una diferencia neta entre los ingresos y costos y gastos. Sin embargo, en la contabilidad de costos específicos, la utilidad debe considerarse como la "cantidad máxima de riqueza que puede distribuir una empresa durante un periodo de tiempo sin reducir la riqueza permanente a un nivel inferior al que tenía al principio del periodo."²⁴ O sea que revela los dos componentes de la utilidad: Utilidad de operaciones y la Utilidad realizable acumulativa a la empresa sobre el tiempo, de acuerdo a como los valores de sus activos y pasivos cambian por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda.

La utilidad realizable se refiere a las ganancias por retener y costos de ahorro que son generados por reflejar el exceso de los ingresos corrientes sobre los costos corrientes de activos usados o vendidos durante el periodo.

Uno de los problemas más serios que trata de corregir la contabilidad de costos de reposición es la descapitalización a que están sometidas todas las empresas, debido al fenómeno inflacionario y otros fenómenos económicos.

Una alternativa para presentar información financiera sobre la base del costo de reposición lo constituyen las revaluaciones, las cuales se pueden llevar a cabo:

1. Encargando el trabajo a un experto valuador independiente, o

2. Modificando las cifras históricas por medio de un índice específico emitido por el Instituto Nacional de Estadística (I.N.E.), el Banco de Guatemala o alguna entidad privada sobre bases técnicas.

²⁴ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Aplicación Práctica del Boletín B-10, Pág. 48.

EL AVALUO

Se realizan para fijar el valor de reposición de la Propiedad, Planta y Equipo, mediante evaluaciones técnicas a cargo de peritos independientes y de competencia acreditada, cuyo informe u opinión es el requisito básico.

El avalúo permite a las empresas conocer el valor de reposición de cada uno de sus activos fijos a una fecha determinada, con el propósito de reflejar en los estados financieros una situación mas razonable de la empresa, fijando políticas que no pongan en peligro la capacidad operativa por descapitalización de la misma.

DATOS QUE DEBE CONTENER EL INFORME DE UN AVALUO:

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define que el estudio técnico debe satisfacer por lo menos, los requisitos que se enumeran a continuación:

a) Proporcionar los siguientes datos correspondientes a los distintos bienes:

- Valor de reposición nuevo. Es la estimación del costo en que incurriría la empresa para adquirir en el momento actual un activo nuevo semejante al que está usando, mas todos los costos incidentales necesarios, (fletes, acarreos, instalación, derechos, etc.) para que estuviera listo para su uso, permitiéndole mantener su capacidad operativa equivalente.
- Valor neto de reposición. Es la diferencia entre el valor de reposición nuevo y el demérito provocado principalmente por el uso y obsolescencia.
- Vida útil remanente. Estimación del período de tiempo en que el activo puede servir a la empresa.
- Valor de desecho. Cuando existan elementos suficientes que indiquen su posible existencia.
- Depreciación Anual.

b) Todos los bienes de la misma clase y características comunes deben tratarse en forma congruente;

c) El cálculo técnico de la actualización no debe producir solamente cifras globales, sino que debe asignar valores específicos a los distintos bienes en existencia o a los distintos grupos de bienes homogéneos;

d) Debe existir congruencia entre las políticas de capitalización para determinar el valor histórico de los activos fijos y las partidas que se incorporan para determinar el monto del avalúo.

Al reexpresar el valor de la Propiedad, Planta y Equipo, es recomendable la aplicación consistente del método de ajuste utilizado anteriormente, sin embargo, "En los ejercicios inmediatos siguientes a la actualización mediante valuadores independientes, se podrán ajustar las cifras derivadas de ese avalúo utilizando índices específicos de precios de los activos de que se trate. Estos índices lo podrán proporcionar los propios valuadores. En aquellos casos excepcionales de activos fijos cuyo cambio de valor de reposición sufre una modificación en la misma proporción de los cambios en el nivel general de precios, se podrá emplear el Índice Nacional de Precios al Consumidor. Sin embargo, éstos ajustes por medio de índices solo se podrán practicar cuando los valores sean representativos de los existentes en el mercado, satisfaciendo la necesidad de que las cifras reportadas en los estados financieros estén apegadas lo más que sea posible a la realidad. Cuando sea evidente que las cifras tiendan a apartarse de las de mercado, es necesario que se practique un nuevo avalúo."²⁵

Excepcionalmente, las empresas podrán determinar, por sí mismos el valor neto de reposición (valor de reposición menos valor deterioro por uso y obsolescencia) de su Propiedad, Planta y Equipo cuando disponga de elementos objetivos y verificables para efectuarlo. Esto implica que la empresa cuente con un personal que posea un conocimiento profundo de los activos a valorar en relación a su costo, tecnología y estado físico; o bien que por la naturaleza del activo, se disponga de elementos objetivos, sencillos y prácticos para la determinación de su valor de reposición.

²⁵ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Boletín B-10, página 12, párrafo 78.

Sin embargo, para efectos impositivos, debemos tener presente que el decreto 26/92 Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 14 regula las revaluaciones de activos fijos, lo cual debe tenerse en cuenta al momento de realizar este tipo de operaciones.

Dado lo anterior, es recomendable que las empresas se auxilien de valuadores independientes, ya sea para efectuar el avalúo o para revisar y dictaminar las estimaciones efectuadas por la propia empresa.

Como se ha mencionado antes, para reflejar adecuadamente los efectos de la inflación en los estados financieros, es necesario reexpresar los valores de la Propiedad, Planta y Equipo a través de métodos de costos actuales o de reposición, siendo este método el más apropiado para la revaluación de este rubro. Sin embargo, no hay que olvidar que en Guatemala aún estamos en un período de transición o mejor dicho, no hemos empezado a utilizar alguno de los métodos para reexpresar las cifras de los estados financieros, por lo que es conveniente conocer algunas de las ventajas y desventajas de este método.

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL METODO DE AJUSTE POR COSTOS DE REPOSICION EN LA REEXPRESION DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO.

VENTAJAS:

- a. Se obtiene una imagen más real de la entidad en lo relativo a la valuación de sus inversiones, principalmente la Propiedad, Planta y Equipo.
- b. Asegura el mantenimiento del capital y de la inversión.

DESVENTAJAS:

- a. El costo-beneficio de la aplicación de éste método en la actualidad es muy alto, ya que para su implantación se requiere de recursos económicos, financieros y humanos, cuyo costo sobrepasaría el beneficio que podría dar a la gerencia de una empresa, principalmente cuando se hace por primera vez y máxime en aquellas empresas de pequeña o mediana magnitud.

b. Establecer el costo de reposición de muchos activos es complicado, poco preciso y muy subjetivo y en muchos casos criticable ya que dependen del criterio del valuador, incrementado la posibilidad de error e incluso de manipulaciones, lo que dificulta la labor de auditoría.

c. Debido al cambio constante de los precios, los costos de reposición perderían oportunidad, cuando la preparación de los costos de ciertos activos de planta complejos, pudiera llevar una gran cantidad de tiempo, siendo obsoleto cuando estos se concluyeran.

d. Para mantener actualizados los costos de reposición se tendrá que repetir periódicamente todo el proceso, incidiendo en que la labor de registro contable se convierta en un sistema lento y laborioso, debido a la nueva actividad poco conocida.

C. LA DEPRECIACION

Quando una empresa invierte en Propiedad, Planta y Equipo, persigue el propósito de utilizarlas en la producción de bienes y servicios para la venta o para el uso de la propia empresa y no con el propósito de venderlas en el curso normal de las operaciones de la empresa.

Consecuentemente, se considera como la compra anticipada de varios años de servicio o de uso, periodo durante el cual la empresa utiliza estos servicios y traslada el costo de los activos fijos sistemáticamente a cuentas de resultados a través de la depreciación.

Por ejemplo, si una empresa no posee vehículos y necesita distribuir sus productos fabricados, necesitará alquilar un vehículo para tal propósito, cuyo valor de servicio de flete, será cargado a resultados y si esto se hace repetitivo, será necesario evaluar, si se compra un vehículo y registrar como costo anticipado el valor del vehículo y distribuir dicho costo a resultados, durante la vida útil del activo a través de la depreciación y no como fletes, como en el caso mencionado anteriormente.

Toda Propiedad, Planta y Equipo está sujeta a la depreciación, excepto los terrenos, debido al número ilimitado de años de servicio que prestan.

La depreciación en base a costos históricos la define el Instituto Mexicano de Contadores Públicos como "un procedimiento de contabilidad que tiene como fin distribuir de una manera sistemática y razonable el costo de los activos fijos tangibles, menos su valor de desecho (si lo tienen), entre la vida útil estimada de la unidad. Por lo tanto, la depreciación contable es un proceso de distribución y no de valuación"²⁶

Dentro de las causas principales de la depreciación, tenemos:

- El deterioro físico
- La obsolescencia e inadecuación

El deterioro físico ocurre como consecuencia del uso y también como resultado de la exposición al sol, al viento y otros factores climatológicos.

La obsolescencia significa el proceso de pasar de moda o caer en desuso. La utilidad de un activo también puede reducirse debido al rápido crecimiento de una empresa, convirtiendo a dichos activos en inadecuados, haciendo necesario su reemplazo por otros de mayor capacidad, no obstante estar en buen estado físico.

La obsolescencia e inadecuación van a menudo muy asociados, pues ambos se refieren a la oportunidad de uso económico y eficiente del activo, más que a su condición física.

La distribución de la depreciación puede hacerse de acuerdo a dos criterios generales, basados en:

- El tiempo
- Unidades producidas

Dentro de cada uno de los criterios mencionados, existen varios métodos de depreciación, de los cuales debe adoptarse el que se considere más adecuado según las políticas de la empresa y características de la Propiedad, Planta y Equipo, para fines de información financiera.

²⁶ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. .
Boletín C-6 Inmuebles, Maquinaria y Equipo,
Pág. 12, párrafo 46.

Así mismo, para fines fiscales el artículo 18, párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que el cálculo de la depreciación se hará usando el método de línea recta, no obstante, la Dirección General de Rentas Internas puede autorizar otros métodos de depreciación diferentes, a solicitud de los contribuyentes, cuando éstos demuestren que no resulta adecuado dicho método, debido a las características, intensidad de uso y otras condiciones especiales de los bienes.

La depreciación debe calcularse consistentemente, utilizando las mismas bases, métodos y porcentajes a partir de la fecha en que se empiecen a utilizar.

Como podemos observar, por lo anteriormente mencionado, la teoría contable tradicional considera a la depreciación como asignación del costo de un activo fijo a ciertos periodos contables, pero desde el punto de vista financiero, la depreciación debe tratarse como un elemento mucho mas complejo. Básicamente debe considerarse como un medio de preservar la integridad de una empresa, fomentando la reinversión y principalmente hacer posible la reposición de sus activos fijos a precios actuales o de mercado, para evitar exponer la capacidad operativa de la misma, máxime en periodos inflacionarios.

1. BASES PARA EL CALCULO DE LA DEPRECIACION

La base para el cálculo de la depreciación puede ser:

- a. El costo de adquisición
- b. El costo de producción o construcción
- c. El costo equivalente
- d. El costo de revaluación

2. METODOS DE DEPRECIACION

Existen varios métodos utilizados para el cálculo de la depreciación de la Propiedad, Planta y Equipo, sin embargo, todos ellos no dejan de ser cálculos estimados ya que prácticamente es imposible medir con exactitud la depreciación, como consecuencia de la difícil determinación de la vida útil de los activos.

En nuestro país no todos los métodos son de aplicación práctica, siendo los más conocidos los siguientes:

La ley del Impuesto Sobre la Renta, (decreto 26/92) en su artículo 19 fija los siguientes porcentajes anuales máximos de depreciación:

- | | |
|--|-----|
| a) Edificios, construcciones e instalaciones adheridas a los inmuebles y sus mejoras - - - - - | 5% |
| b) Árboles, arbustos, otros árboles y especies vegetales que produzcan frutos o productos que generen rentas gravadas, con inclusión de los gastos de capitalización para formar las plantaciones - - - - - | 15% |
| c) Instalaciones no adheridas a los inmuebles, mobiliario y equipo de oficina, buques-tanques, barcos y material ferroviario, marítimo, fluvial o lacustre - - - - - | 20% |
| d) Maquinaria, vehículos en general, grúas, aviones, remolques, semi-remolques, contenedores, y material rodante de todo tipo, excluyendo el ferroviario. Asimismo, los semovientes utilizados como animales de carga o de trabajo - - - - | 20% |
| e) Equipo de computación, herramienta, porcelana, cristalería, mantelería y similares; reproductores de raza, machos y hembras. En el último caso, la depreciación se calcula sobre el valor de costo de tales animales menos su valor como ganado común - - - - - | 25% |
| y. | |
| f) Para los bienes no indicados en los incisos anteriores - - - - - | 10% |

En ningún caso se admite depreciación sobre el valor de los terrenos y cuando se adquiera bienes inmuebles que incluyan edificios y terrenos y no se precise el valor de cada uno de ellos, se presume salvo prueba en contrario, que el valor del edificio y mejoras es el equivalente al 70 % del valor del inmueble en forma global.

b. EL METODO DE UNIDADES PRODUCIDAS / HORAS TRABAJADAS

Este método consiste en distribuir de manera más equitativa el costo de algunos activos de planta, lo cual se realiza dividiendo el costo depreciable entre las unidades a producir estimadas.

Este método es apropiado aplicarlo cuando el total de unidades a producir durante la vida útil de determinado activo puede estimarse con razonable exactitud.

Ejemplo:

Valor de una máquina = Q 250,000.00
 Valor de desecho = Q 10,000.00
 Valor depreciable = Q 240,000.00
 Capacidad de producción = 500,000 unidades

costo (-) v/desecho 250,000 - 10,000
 ----- = ----- Q. 0.48
 capacidad produc. 500,000

o sea, Q.0.48 por cada unidad producida.

Año	Producción	coef.	Depr. anual (Q)	Depr. Acum (Q)	V/Libros (Q)
					240,000
1	80,000	.48	38,400	38,400	201,600
2	120,000	.48	57,600	96,000	144,000
3	100,000	.48	48,000	144,000	96,000
4	150,000	.48	72,000	216,000	24,000
5	30,000	.48	14,400	230,400	9,600
6	20,000	.48	9,600	240,000	0,000
	500,000		240,000		
	=====		=====		

Si la base fuera las horas trabajadas, el procedimiento sería el mismo, con la única variante que habrá que determinar técnicamente el total de horas de servicio que prestará el activo a depreciar.

3. METODOS DE DEPRECIACION ACELERADA:

Estos métodos consisten en reconocer valores de depreciación relativamente más altos durante los primeros años de uso, reduciéndose en los últimos años. Estos métodos son aplicables en aquellos activos que son más eficientes cuando son nuevos, proporcionando un mayor y mejor servicio en sus primeros años de vida útil, siendo entonces lógico que la depreciación esté en relación al servicio que preste el activo fijo, tomando en cuenta el concepto básico de identificar los costos con los ingresos que se producen.

La aplicación de éstos métodos también es recomendable, considerando que cuando más antiguo es un activo, los gastos de reparación y sostenimiento cada vez se hacen mayores, por lo que combinando la depreciación y reparaciones, estaríamos registrando valores uniformes a resultados, o sea en los primeros años más depreciación y menos reparaciones y en los últimos años, menos depreciación y más reparaciones.

Entre éstos métodos, los mas importantes son:

a. EL METODO DE SALDO DECRECIENTE

También se le conoce con el nombre de Saldo Doblemente Declinante o Reducción de Saldos, el que consiste en doblar la tasa normal de depreciación y aplicar esta tasa duplicando cada año el costo no depreciado del activo, (valor en libros).

Ejemplo:

Valor máquina	=	Q 80,000.00
Vida útil estimada	=	5 años
Tasa de depreciación	=	20 % (linea recta)

Para depreciar la máquina utilizando éste método, procedemos a duplicar la tasa de depreciación o sea, $20 \times 2 = 40\%$ y aplicarlo al valor en libros.

Año	Cálculo	Depr. Gasto (Q)	Depr. Ac. (Q)	V/libros (Q)
				80,000
1	40% x 80,000	32,000	32,000	48,000
2	40% x 48,000	19,200	51,200	28,800
3	40% x 28,800	11,520	62,720	17,280
4	40% x 17,280	6,912	69,632	10,368
5	40% x 10,368	4,147.2	73,779.2	6,220.8

Si la máquina continuara en uso más de los 5 años de la vida útil estimada, la depreciación se continuaría a la tasa del 40 % sobre el valor en libros.

Sin embargo, si al activo se le estimó valor de desecho, el cálculo de la depreciación deberá suspenderse cuando el valor en libros sea igual a dicho valor.

En el ejemplo anterior, si la máquina tuviera un valor de desecho de Q.8,000.00, la depreciación para el quinto año sería de Q. 2,368.00.

METODO DE SUMA DE LOS NUMEROS DIGITOS:

Este método también prorratea una mayor parte del costo del activo en los primeros años de uso.

La tasa de depreciación que se utiliza en éste método consiste en una fracción que se obtiene dividiendo los años de vida útil pendientes de depreciar dentro de la suma de los años de vida útil.

Tomando el mismo ejemplo citado en el método anterior, tenemos:

V/máquina	=	Q 80,000.00
Vida útil estimada	=	5 años
La sumatoria de los 5 años de vida útil (1+2+3+4+5)	=	15

Aplicación:

Año	factor	Tasa depr.	Costo (Q)	Depr/gasto (Q)	Dep.Ac. (Q)	V/libros (Q)
1	5/15	.333333	80,000	26,666	26,666	53,334
2	4/15	.266667	80,000	21,334	48,000	32,000
3	3/15	.20	80,000	16,000	64,000	16,000
4	2/15	.133333	80,000	10,666	74,666	5,334
5	1/15	.066667	80,000	5,334	80,000	0,000
		-----		-----		
	15/15	1.0000000		80,000		
	=====	=====		=====		

CAPITULO IV

REGISTRO CONTABLE Y PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

A. REGISTRO CONTABLE DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Como se mencionó anteriormente, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados la base para la valuación de la Propiedad, Planta y Equipo es el costo histórico original, el que puede determinarse a través de:

- El costo de adquisición
- El costo de construcción o fabricación
- El costo equivalente

1. EL COSTO DE ADQUISICION

Este costo comprende el precio neto pagado por el bien más cualquier otro gasto necesario para colocarlo en el lugar y condiciones para su uso.

Para determinar su costo adecuadamente es necesario llevar un control auxiliar que permita registrar cada gasto o erogación necesario para la adquisición del activo fijo, el cual debe mostrar detalladamente y en cualquier momento la situación del activo. Al finalizar las erogaciones por la adquisición y determinar que el activo está listo para ser usado, se sumarán los pagos efectuados y así obtendremos el costo total de adquisición del activo fijo. Sin embargo, previo a capitalizarse como Propiedad, Planta y Equipo, es necesario hacer un análisis para determinar si todos los posibles gastos incidentales, han sido incluidos o se esté dejando de tomar alguno.

2. EL COSTO DE CONSTRUCCION O FABRICACION

El mismo procedimiento utilizado en la adquisición de activos fijos, puede aplicarse para valuar los activos que la empresa decida construir o fabricar, o sea crear una cuenta contable transitoria de control, en la cual se registren todos los desembolsos que se efectuen durante la construcción.

Entre los principales activos fijos que una empresa puede construir o fabricar, tenemos: los edificios, ampliaciones y mejoras a edificios, mejoras a maquinaria y equipo, etc.

3. EL COSTO EQUIVALENTE

Cuando una Propiedad, Planta o Equipo se adquiere total o parcialmente a cambio de otro activo, el activo adquirido debe registrarse a su valor razonable o al valor neto en libros del activo dado a cambio, incrementándole o decrementándole cualquier pago en efectivo o en especie efectuado o recibido en compensación.

Entre los activos que generalmente se cambian o permutan, tenemos los vehículos y equipo de oficina, los cuales se cambian por otros de la misma naturaleza.

Al efectuar una transacción de esta índole, el precio de permuta fijado por la empresa que acepta el viejo activo, puede diferir sustancialmente del valor en libros que tiene dicho activo.

Si se dá el caso que la empresa que recibe el viejo activo a un precio de permuta superior al de su valor en libros, esto implicaría una utilidad realizada sobre la permuta, sin embargo, la ganancia obtenida no puede ser tan real, ya que el precio del nuevo activo puede estar fijada a un valor superior, para poder hacer una oferta inflada sobre la propiedad permutada.

La ley del Impuesto sobre la Renta establece que: "En las operaciones de cambio o permuta, ambas partes se encuentran sujetas al pago del impuesto y cada uno debe establecer, con arreglo a las disposiciones de éste capítulo, su ganancia o pérdida de capital por la transferencia de los bienes cambiados o permutados. Para determinar el resultado de la operación, se considerará el mayor valor comercial que le adjudiquen las partes a los bienes objeto de la transacción ²⁷

"El valor de la operación es el convenido por las partes, el cual debe ser igual al consignado en el instrumento que se

²⁷ Ley del Impuesto sobre la Renta. Decreto 26-92, Arto. 26

otorgue y no podrá ser menor al valor que corresponda a los bienes o derechos a la fecha de la misma²⁸

Cuando el monto consignado en el instrumento respectivo sea superior al valor que corresponda a la fecha de operación, la Dirección General de Rentas Internas, teniendo en cuenta las circunstancias del caso, puede rechazarlo y practicar la tasación que corresponda para establecerlo.

4. PROCEDIMIENTO DE COMPRA DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

A continuación se ilustra un procedimiento de compra o adquisición de Propiedad, Planta o Equipo, aplicable en una empresa grande o mediana.

a. APROBACION DE LA COMPRA:

El gerente o administrador deberá elaborar un plan periódico de inversiones de la empresa, el cual deberá contener:

- 1) Una descripción de los activos, con las especificaciones de los mismos.
- 2) Valores
- 3) Prioridad
- 4) Fecha aproximada de compra
- 5) Naturaleza: de reemplazo, mantenimiento, ampliación, etc.
- 6) Forma de financiamiento
- 7) Justificación evidente, tales como estudio de factibilidad económica, cotizaciones, planos, etc.

El gerente general deberá revisarlo para posteriormente remitirlo al Consejo de Administración para su aprobación definitiva.

²⁸ Ibid Artículo 27.

b. PROCESO DE LA COMPRA:

- 1) El departamento solicitante, deberá emitir una solicitud de compra, adjuntándole un formulario en el cual se especificará las características, condiciones de pago, embarque, fecha probable de recepción, etc
- 2) El departamento de compras en base a la solicitud de compra y formulario adjunto, cotizará como mínimo con tres proveedores, debiendo efectuar el análisis de dichas cotizaciones en cuanto a precios, calidad, disponibilidad y otras características del activo, así como de beneficio económico para la empresa.
- 3) Habiendo elegido al proveedor que llena los requerimientos solicitados por la empresa, se procede a formalizar la compra mediante la emisión de una Orden de Compra (Local o Al Exterior).
- 4) A partir de la emisión de la Orden de Compra, se llevará un "Registro Auxiliar de Control de Compras de Activos Fijos" o bien se habilitará una "Cuenta Contable Específica de Control" en la cual deberán registrarse los datos generales del activo y cronológicamente cada uno de los pagos o gastos efectuados en su adquisición.

5. CONTABILIZACION

Para ejemplificar la contabilización de la Propiedad, Planta y Equipo desarrollaremos un caso práctico basado en los siguientes datos:

La empresa "El Industrial Guatemalteco, S. A.", inicia el trámite de compra de una máquina impresora, habiendo elegido al proveedor Maschinenfabrik AG-IL de Alemania cuyo precio asciende a DM 700,000.00 CIF Puerto Santo Tomás de Castilla.

- CRONOLOGIA DE LAS TRANSACCIONES:

- 01-03-93 Se elabora la orden de compra al exterior No. 4480 por valor CIF puerto Santo Tomás de Castilla DM700,000.00 que a un tipo de cambio de 0.5954 equivale a US\$416,780.00 que expresados en quetzales representan Q.2,249,503.37 al cambio de Q.5.39734 x US\$ 1.00.
- 05-03-93 Se inician los trámites de apertura de la carta de crédito con el Banco Prestador, S. A. por el mismo valor con vencimiento el 31-08-93.
- 08-03-93 Se pagan los gastos de apertura de la carta de crédito por Q22,495.03 y Q250.00 por gastos cablegráficos.
- 04-07-93 Llega al puerto el barco que transporta la máquina y se paga 5% de derechos arancelarios por Q117,592.31, más Q.164,629.24 de IVA. Como se necesita descargar la mercadería directamente en la empresa, se solicita un servicio extraordinario por lo que se paga al Banco de Guatemala un 10% del valor total de derechos más IVA como depósito en garantía, el cual será reintegrado posteriormente, por Q.28,222.16, Tipo de cambio del día DM 0.5894 x US\$1.00 x Q 5.70034.
- 05-07-93 Se paga la factura por muellaje por Q 1,350.00
- 08-07-93 Se paga el flete terrestre por Q 26,800.00
- 10-07-93 Se pagan los honorarios del agente de aduanas y otros gastos por Q 1,575.00
- 31-07-93 Se estima la comisión bancaria por la liquidación de la carta de crédito así: DM 700,000.00 x 0.5749 x 5.75084 x 1% = Q 23,143.11.
- 25-09-93 Se liquida la carta de crédito así:
- | | |
|---------------------------------|--------------------|
| v/utilizado (DM700,000x0.6140)= | 429,800.00 |
| Diferencial (4.90234) | = 2,107,025.73 |
| Sub total | = 2,536,825.73 |
| Comisión bancaria 1% | = 25,368.26 |
| Gastos de corresponsal | = 1,200.00 |
| Interese sobre 25 días | = |
| (Q2,536,825.73 x 25/365x25%) | = <u>43,438.80</u> |
| Total | = Q.2,606,832.79 |

15-10-93 Se efectuaron gastos de instalación y montaje por
Q. 50,000.00

31-10-93 Se capitaliza la máquina impresora.

02-11-93 La máquina empieza a funcionar.

- CONTABILIZACION

01-03-93 --- P# 301 ---

Activos en Tránsito	Q2,249,503.37
Ordenes de Compra Exterior	Q2,249,503.37

Para registrar el compromiso adquirido con
la empresa Maschinenfabrik, AG de Alemania
s/orden de compra al exterior #4480 por una
máquina impresora M-1000 así:
DM700,000.-x .5954 = US\$416,780.- x 5.39734

05-03-93 --- P# 302 ---

Activos en Tránsito	Q 22,745.03
Banco	Q 22,745.03

Se cancela el valor de los gastos de apertura de la carta de crédito con el Banco
El Prestador, S. A., así:
1% s/Q2,249,503.37 más Q 250.00 de gastos
de cable.

04-07-93 --- P# 701 ---

Activos en Tránsito	Q 117,592.31
IVA Crédito Fiscal	164,629.24
Depósitos en Garantía	28,222.16
Bancos	Q310,443.71

Se pagan los derechos de importación, Iva,
y depósito en garantía, así:
DM700,000.-x 0.5894 x 5.70034 = Q2,351,846.28
x 5% derechos y 7% de IVA.

04-07-93 ---P# 702 ---

Activos en Tránsito	Q	1,350.00	
Bancos			Q 1,350.00

Se cancela factura 1203 por muellaje.

08-07-93 ---P# 703 ---

Activos en Tránsito	Q	26,800.00	
Bancos			Q 26,800.00

Se cancela fact. 8889 por flete terrestre del puerto a la empresa.

10-07-93 --- P# 704 ---

Activos en Tránsito	Q	1,575.00	
Bancos			Q 1,575.00

Se pagan los honorarios y gastos aduanales, s/fact. 00023.

31-07-93 --- P# 705 ---

Activos en Tránsito	Q	23,143.11	
Provisión Gastos Importación			Q23,143.11

Estimación de la comisión bancaria por liquidación de c/c al t.c. vigente.
 DM700,000.-x.5749 x 5.75084 x 1%.

25-09-93 --- P# 901 ---

Activos en Tránsito	Q	44,638.80	
Ordenes de Compra - Exterior		2,536.825.73	
Provisión Gastos Importación		25,368.26	
Bancos			Q2,606,832.79

Se registra la liquidación de la c/c al t.c. vigente, así:

V/utilizado (DM700,000.-x0.5936]	429,800.00	
Diferencial (4.90234)	2,107,025.73	
Sub total	Q 2,536,825.73	
1 % comisión	25,368.26	
Gts. de corresponsal	1,200.00	
Ints. 2,107,025.73x25%x25/365	43,438.26	
Total-----	Q 2,605,632.79	

30-09-93 --- P# 902 ---

Activos en Tránsito	Q 289,547.51	
Ordenes de Compra - Exterior		Q287,322.36
Provisión Gastos Importación		2,225.15

Se regularizan saldos de cuentas aquí afectadas, así:

	US dolares	Diferencial
- registrado P# 301	416,780.00	1,832,723.37
cancelado P# 901	429,800.00	2,107,025.73
variación	13,020.00	274,302.36
comisión bancaria		
- registrado p# 705	23,143.11	
cancelado p# 901	25,368.26	
variación	2,225.15	

15-10-93 --- P# 1001 ---

Activos en Tránsito	Q 50,000.00	
Bancos		Q 50,000.00

Se registran los gastos de instalación y montaje.

31-10-93 --- P# 1002 ---

Máquinaria y Equipo	Q2,826,895.13	
Activos en Tránsito		Q2,826,895.13

Se capitaliza la Máquina Impresora
M-1000 s/prorrateo y entrada al almacén
218 del 30-10-93.

- REGISTRO DE LA DEPRECIACION

30-11-93 --- P# 1101 ---

Depreciación Maquinaria y Equipo	Q	47,114.92
Dep. Acum. Maquinaria y Equipo		Q 47,114.92

Depreciación de la máquina impresora
M-1000 correspondiente al mes de nov/93
asi: $Q2,826,895.13 \times 20\%/12$.

31-12-93 --- P# 1201 ---

Depreciación Maquinaria y Equipo	Q	47,114.92
Dep. Acum. Maquinaria y Equipo		Q 47,114.92

Depreciación correspondiente al mes de
diciembre de 1993.

B. PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

1. EN EL BALANCE GENERAL

La presentación adecuada de la Propiedad, Planta y Equipo en el balance general se puede efectuar de dos formas:

a. EN EL CUERPO DEL BALANCE:

Después del activo circulante, debiendo reflejar valores netos o sea el costo de adquisición menos su depreciación acumulada por cada grupo de activos.

EL INDUSTRIAL GUATEMALTECO, S. A.
BALANCE GENERAL
AL 31 DE DICIEMBRE DE 1993

ACTIVO

=====

ACTIVO CIRCULANTE:		Q. xxx,xxx.xx
PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO;		Q.2,835,000.00
Terrenos	Q 200,000.00	
Edificios e Instalaciones (neto)	350,000.00	
Maquinaria y Equipo (neto)	1,425,000.00	
Mobiliario y Equipo (neto)	215,000.00	
Vehículos (neto)	95,000.00	
Herramientas (neto)	50,000.00	

		2,335,000.00
Activos en Construcción y en Tránsito	500,000.00	

ACTIVOS DIFERIDOS:		Q. xxx,xxx.xx

SUMA EL ACTIVO:-----		Q xxx,xxx.xx

b. POR MEDIO DE NOTA AL BALANCE:

Dicha nota deberá reflejar como mínimo un detalle de los activos fijos, agrupándolos en rubros de la misma naturaleza, mostrando saldos anteriores, adiciones, bajas, saldos finales, depreciación acumulada final, el método de depreciación utilizado, restricciones o gravámenes sobre los mismos y cualquier otra información que sea de utilidad para el lector de los estados financieros.

NOTA XX: PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO:

A continuación se muestra la integración de la Propiedad, Planta y Equipo y su depreciación acumulada al 31 de diciembre de 1993.

CLASE DE ACTIVO	SALDOS ADICIONES		BAJAS		SALDOS	DEP.ACUM	VALOR
	31-12-92				31-12-93		NETO
Terrenos	200,000				200,000		200,000
Edificios e Instalac.	700,000	50,000			750,000	400,000	350,000
Maquinaria	1700,000	325,000			2025,000	600,000	1425,000
Mobiliario	430,000		15,000		415,000	200,000	215,000
Vehiculos	215,000				215,000	120,000	95,000
Herramientas	75,000	10,000	10,000		75,000	25,000	50,000
Subtotal	Q 3320,000	385,000	25,000		3680,000	1345,000	2335,000
En Construcción y en Tránsito	300,000	200,000			500,000		500,000
Total	Q 3620,000	585,000	25,000		4180,000	1345,000	2835,000

- La Propiedad, Planta y Equipo es valuada al costo. Los reemplazos y mejoras que aumentan la vida útil de los bienes son capitalizados, sin embargo, los reemplazos menores como también reparaciones y mantenimiento son cargados a gasto cuando estos ocurren.
- El 30 de junio de 1993 fue practicada una valuación al inmueble que ocupa la empresa por un valuador independiente, el que determinó un valor de Q.1,200,000 al terreno y construcciones, los cuales se reflejan en el balance general con un valor neto de Q.550,000.
- La empresa utiliza el método de depreciación de línea recta. No se asigna valor residual alguno a los activos fijos depreciados en su totalidad y tampoco se descarga el valor de éstos contra la depreciación acumulada, salvo que los activos sean vendidos o retirados.
- Las tasas de depreciación utilizadas son las siguientes:

Edificios e instalaciones	5%
Maquinaria y equipo	20%
Mobiliario y equipo	20%
Vehículos	20%
Herramientas	25%

2. EN EL ESTADO DE RESULTADOS

La incidencia de la Propiedad, Planta y Equipo en este estado financiero, está en la inclusión de la parte del costo de éstos activos que se carga a resultados de cada ejercicio a través de la depreciación así como con la ganancia o pérdida que se origine por la venta de tales activos.

La depreciación puede reflejarse en varios rubros de este estado financiero, así:

a. EN EL COSTO DE PRODUCCION:

Por la depreciación que corresponde a la maquinaria y equipo, herramientas y parte de los edificios e instalaciones que se utilizan en los centros productivos de la empresa.

b. EN LOS GASTOS DE VENTA:

Por la depreciación que corresponde al mobiliario y equipo, vehículos de reparto y parte de edificios e instalaciones que ocupan las oficinas del departamento de ventas.

c. EN LOS GASTOS ADMINISTRATIVOS:

Por la depreciación de mobiliario y equipo, vehículos al servicio de los ejecutivos y parte de los edificios e instalaciones que utilizan los diversos departamentos administrativos.

3. EN EL ESTADO DEL FLUJO DE EFECTIVO

El efecto que tiene la Propiedad, Planta y Equipo en este estado, es cuando se adquiere o vende un activo de esta naturaleza.

a. EGRESO DE EFECTIVO:

Cuando se realizan pagos en la compra de activos fijos, ya sea como anticipos o pago inicial, pagos al contado o pagos posteriores a la realización del evento.

Los pagos por adquirir Propiedad, Planta y Equipo, incluyen los intereses capitalizados como parte del activo, mientras estos se encuentren en construcción y no produzcan rentas.

Estos egresos se clasifican en el estado de flujo de efectivo como "FLUJOS DE SALIDA DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE INVERSION".

b. INGRESO DE EFECTIVO:

Se reflejan en el rubro "FLUJOS DE ENTRADA DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE INVERSION" los cobros efectuados por la venta de cualquier Propiedad, Planta o Equipo, ya sea por pagos inmediatos o al crédito.

Es necesario aclarar que cuando una empresa tiene como objeto la compra y venta de activos fijos, estos se consideran como inventarios y no constituyen "Ingresos o Egresos de Efectivo por Actividades de Inversión", salvo aquellos que adquiera para realizar sus actividades.

c. REEXPRESION DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO POR EFECTOS DE LA INFLACION

1. METODOS DE REEXPRESION

Estos métodos tienen como objetivo actualizar las cifras de los estados financieros, dentro de lo cual se incluyen la

Propiedad, Planta y Equipo, así como su depreciación acumulada y depreciación gasto, al cierre del periodo contable.

Actualmente se conocen dos métodos, los cuales son:

a. EL METODO DE AJUSTES POR CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS

Consiste en corregir la unidad de medida, o sea la moneda, que es lo que realmente se ha distorsionado como consecuencia de la inflación y la cual ha sido empleada en la contabilidad tradicional, actualizando los conceptos no monetarios y sus respectivos gastos, o sea utilizando quetzales constantes en vez de quetzales nominales.

b. EL METODO DE COSTOS ESPECIFICOS

Llamado también valores de reposición o costos de reposición, el cual se basa en presentar los conceptos no monetarios (Propiedad, Planta y Equipo, inventarios y otros activos) y los gastos relativos, en valores que se generan en el presente, en lugar de valores provocados por intercambios realizados en el pasado.

Como se mencionó anteriormente, cada empresa debe utilizar el método que mejor se adapte a sus necesidades de información dependiendo de diversos factores tales como la actividad principal, características específicas, confiabilidad de los índices generales de precios, etc. Sin embargo, para fines ilustrativos de este trabajo, a continuación se ejemplifican ambos métodos.

2. APLICACION DE LOS METODOS PARA LA REEXPRESION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS - PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

a. APLICACION DEL METODO DE AJUSTE POR CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS (NGP)

La aplicación de este método en el presente trabajo tiene como objeto actualizar las cifras de la Propiedad, Planta y Equipo, su depreciación acumulada y la depreciación gasto.

Este método reexpresa las cifras históricas de la Propiedad, Planta y Equipo a quetzales de poder adquisitivo a la fecha de la actualización, utilizando el índice general de precios al consumidor, (I.G.P.).

El procedimiento para reexpresar los valores de los activos utilizando los Índices Generales de Precios, es el siguiente:

Se multiplica el valor del activo por el índice a la fecha de cierre o actualización, dividido por el índice vigente a la fecha de adquisición o última actualización, así:

Valor del activo	=	Q.350,000.00
IGP a la fecha de compra (1988)	=	230
IGP a la fecha de actualización (1992)	=	540

entonces:

$$Q.350,000.00 \times 540 / 230 = Q.821,739.13$$

Cuando sean varios activos adquiridos en la misma fecha o ya existe una actualización anterior, en donde los valores de los activos representan valores homogéneos, es más fácil trabajar con un factor de conversión, el cual se determina así:

IGP a la fecha de actualización (1992)	=	540
-----	---	= 2.347826
IGP a la fecha de compra o última actualización (1988)		230

El factor de conversión se multiplica por cada uno de los valores de los activos, obteniendo así el valor actualizado a la fecha del último IGP.

El IGCPA en su Pronunciamiento No. 26 La Información Financiera en Economías Inflacionarias, párrafo 57 establece que, "No es permitida la presentación por separado de la información requerida por este pronunciamiento sin adjuntar los estados financieros básicos. Tampoco es permitida la presentación por separado de los estados financieros sin estar reexpresados".

Para ejemplificar la aplicación de este método se trabajará como modelo únicamente el caso de una máquina, tomando en consideración que el proceso de reexpresión es

similar en los demás renglones que integran la Propiedad, Planta y Equipo.

Datos:		
Valor de capitalización	Q	400,000.00
Fecha de capitalización		01-01-1990
Tasa de depreciación		20 %
Vida útil		5 años
Método de depreciación		línea recta
Fecha de actualización		31-12-1992
Indices generales de precios(*)	año	IGP
	Marzo 1983	100
	Dic. 84	114
	85	149
	86	188
	87	207
	88	230
	89	271
	90	435
	91	475
	92	540
	Junio 93	577

Actualización inicial al 31-12-92

	V/actualiz. - V/Adquis. = Monto Ajus.		
	(Q)	(Q)	(Q)
V/adq. Q400,000x540/271 =	797,047.97	400,000.00	397,047.97
Dep. Ac 240,000x540/271 =	478,228.78	240,000.00	238,228.78
	-----	-----	-----
	328,819.19	160,000.00	158,819.19
	=====	=====	=====

Si la actualización se hubiera realizado cada año tendríamos que aplicar el IGP vigente en ese año, así:

Año	V/Adq.	IGP	V/Actualización	Ajuste C/año
90	Q 400,000.-	435/271	Q 642,066.42	Q 242,066.42
91	400,000.-	475/271	701,107.01	59,040.59
92	400,000.-	540/271	797,047.97	95,940.96

				Q 397,047.97
				=====

(*) Fuente: Instituto Nacional de Estadística. Índice de Precios al Consumidor. Guatemala 1993.

Como la depreciación debe calcularse sobre los valores actualizados de la Propiedad, Planta y Equipo, tenemos:

Año	V/Actualizado	Deprec. coef.	Deprec. Acum.	Deprec. Anual Actualiz.	Deprec. Histórica	Ajuste x Actualiz.
90	642,066.42	1/5	128,413.28	128,413.28	80,000.-	48,413.28
91	701,107.01	2/5	280,442.80	152,029.52	80,000.-	72,029.52
92	797,047.97	3/5	478,228.78	197,785.98	80,000.-	117,785.98
				Q 478,228.78	240,000.-	238,228.78
=====						

El valor del ajuste de la depreciación puede variar, dependiendo si se modifica o no la vida útil del activo revaluado.

a) Si la vida útil no se modifica:

$$\text{Depr. Acum} = \frac{\text{Valor reexpresado}}{\text{Vida útil original}} \times \text{años transcurridos}$$

$$\text{Depr. Acum} = \frac{Q \quad 797,047.97}{5} \times 3 = Q \quad 478,228.78$$

$$\begin{aligned} \text{Monto del ajuste} &= \text{Depr. Ajustada} - \text{Depr. Histórica} \\ &= 478,228.78 - 240,000.00 \\ &= 238,228.78 \end{aligned}$$

b) Si la vida útil se modifica:

$$\text{Depr. Acum} = \frac{\text{V/reexpresado}}{\text{Nueva Vida Util}} \times \text{años transcurridos}$$

$$\text{Depr. Acum} = \frac{797,047.97}{6} \times 3 = \text{Q } 398,523.98$$

$$\begin{aligned} \text{Monto del ajuste} &= \text{Depr. ajustada} - \text{Depr. Histórica} \\ &= 398,523.98 - 240,000.- \\ &= 158,523.98 \end{aligned}$$

CONTABILIZACION:

Para fines ilustrativos utilizaremos la técnica reflejada en las siguientes partidas contables, no obstante que en la práctica puede utilizarse otras técnicas para el registro y control, siempre que reflejen en forma clara y comprensible las operaciones realizadas.

31-12-92 P# --- xx ---

Actualización Maquinaria y Equipo	Q 397,047.97
Corrección por Reexpresión	Q 397,047.97
Valor incremento a maquinaria por actualización.	

31-12-92 --- P# xxx ---

Corrección por Reexpresión	Q 238,228.78
Actualiz. Dep. Acum. Maq. y Equipo	Q 238,228.78
Actualización de la depreciación acumulada de maquinaria.	

Si la actualización se realizara cada año:

31-12-90 --- P# xxx ---

Actualización Maquinaria y Equipo	Q 242,066.42
Corrección por Reexpresión	Q 242,066.42
Valor incremento por actualización maquinaria a la fecha.	

31-12-91 --- P# xxx ---

Actualización Maquinaria y Equipo	Q 59,040.59
Corrección por Reexpresión	Q 59,040.59

Valor incremento por actualización
maquinaria a la fecha.

31-12-92 -- P# xxx ---

Actualización Maquinaria y Equipo	Q 95,940.96
Corrección a Reexpresión	Q 95,940.96

Valor incremento por actualización
maquinaria a la fecha.

31-12-91 --- P# xxx ---

Depreciación Gasto	Q 80,000.00
Corrección por Reexpresión	Q 48,413.28
Dep. Acum. Maquinaria y Equipo	Q 80,000.00
Actualización Dep Acum Maquinaria	Q 48,413.28

Registro depreciación de la máquina
sobre su valor histórico así como la
depreciación sobre el monto de la
actualización.

31-12-92 ---P# xxx ---

Depreciación Gasto	Q 80,000.00
Corrección por Reexpresión	Q 72,029.52
Depr. Acum. Maq. y equipo	Q 80,000.00
Actualización Depr Acum Maquinaria	Q 72,029.52

Registro depreciación de la máquina
sobre su valor histórico así como la
depreciación sobre el monto de la
actualización.

31-12-93 ---P# xxx ---

Depreciación Gasto	Q 80,000.00
Corrección por Reexpresión	117,785.98
Depr. Acum. Maq. y equipo	Q 80,000.00
Actualización Dep Acum Maquinaria	117,785.98

Registro depreciación de la máquina sobre su valor histórico así como la depreciación sobre el monto de la actualización.

Actualizaciones posteriores:

Para actualizar cifras de años posteriores a la primera actualización, procedemos, a tomar como base las últimas cifras actualizadas, así:

- Última cifra actualizada 1992	= Q 797,047.97
- V/adquisición	= Q 400,000.-
- Índice de 1992	= 540
- Índice fecha adquisición 1989	= 271
- Índice fecha comparación junio 1993	= 577

Valor de actualización en junio 1993:

$$\begin{array}{r} 577 \\ \hline 540 \end{array} \times 797,047.97 = 851,660.52$$

Monto del ajuste = 851,660.52 - 797,047.97
= 54,612.55 a junio de 1993.

O sea;

Valor adquisición	= 400,000.00
Índice fecha de adquisición 1989	= 271
Índice fecha de actualización junio 1993	= 577

$$400,000.00 \times 577/271 = 851,660.52$$

$$\begin{aligned} \text{Monto del ajuste} &= 851,660.52 - 400,000.00 \\ &= 451,660.52 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{de los cuales, hasta 1992} &= 797,047.97 \\ \text{y para junio 1993} &= 54,612.55 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} &----- \\ &Q 851,660.52 \\ &===== \end{aligned}$$

Depreciación Acumulada:

Igualmente se toman los valores de la última actualización:

Valor Histórico	=	400,000.00
Valor actualizado junio 1993	=	851,660.52
Dep. acum. actualizada junio 1993 (851,660.52 x 3.5/5)	=	596,162.36
Dep. acum. histórica	=	240,000.00
Años vida útil	=	5
Método de depreciación	=	Línea recta

851,660.52/5x3.5 =	596,162.36	280,000.00 =	316,162.30
-) v/actualizado '92 =	478,228.78	240,000.00 =	238,228.78
	-----		-----

Monto ajuste período =	117,933.58	40,000.00 =	77,933.52
	=====		=====

31-12-xx --- P# xxx ---

Depreciación gasto	Q	40,000.00
Corrección por Reexpresión		77,933.52
Dep. Acum.	Q	40,000.00
Actualización Dep Acumulada		77,933.52

Depreciación correspondiente a
enero-junio 93 sobre valor histórico
y monto de actualización de la máquina.

b. APLICACION DEL METODO DE COSTOS ESPECIFICOS

El objetivo de este método consiste en actualizar las cifras de la Propiedad, Planta y Equipo a sus valores de reposición incidiendo en su depreciación acumulada y depreciación gasto que se presentan en los estados financieros.

Con la aplicación de este método se pretende que la empresa mantenga su capacidad operativa cuando se haga necesario reemplazar algún activo fijo, el cual deberá ser semejante al que se esté reemplazando.

Para determinar el valor de reposición de la Propiedad, Planta y Equipo, puede hacerse a través de:

- Avalúos por peritos independientes.
- Índice específico de precios.

Cuando se actualice valores posteriores a la primera actualización, puede aplicarse un índice específico de precios del activo de que se trate.

En algunos casos las empresas podrán determinar el valor de reposición de su Propiedad, Planta y Equipo, aunque esto no sería conveniente por el hecho que podría prestarse a manipulación, originando cierta desconfianza en el lector de los estados financieros.

Para ilustrar la aplicación de éste método, se tomará una sola máquina para hacer fácil y comprensible el procedimiento mediante avalúo.

Datos:

Fecha de adquisición:	01-01-90
Valor de adquisición:	Q 400,000.00
Fecha de avalúo:	31-12-92
Valor del avalúo:	Q 750,000.00
Vida útil:	5 años
Tasa de depreciación	20 %
Método de depreciación:	Linea recta

En el avalúo la vida útil no se modifica, (en este caso específico).

Primera actualización al 31-12-92:

	V/máquina	Depr. acum.
Valor avalúo = Q	750,000.00	Q 450,000.00
-) Valor histórico=	400,000.00	240,000.00
	-----	-----
Monto del ajuste =	350,000.00	210,000.00
	=====	=====

Resultado por Tenencia de Activos No Monetarios (RETANOM) (*)

Al aplicar el método de costos específicos o de reposición es necesario determinar el Resultado por Tenencia de Activos no Monetarios (RETANOM), el cual representa el incremento en el valor de los activos no monetarios por encima o por debajo de la inflación y se determina comparando ambos métodos de actualización, así:

Al 31-12-92

Actualización por Valor avalúo (Costos de Reposición)	Q 750,000.00
Actualización s/I. G. P. (Nivel General de Precios)	Q 797,047.97
RETANOM	(Q 47,047.97)

El valor de adquisición de la máquina tiene un valor de reposición inferior en Q 47,047.97 a las cifras equivalentes por la inflación.

El RETANOM por la depreciación Acumulada:

Valor s/ avalúo	Q 450,000.00
valor s/ I.G.P.	478,228.78
RETANOM	(28,228.78)

o sea el RETANOM sobre el valor de la maquinaria, así:
 $Q 47,047.97 \times 3 / 5 = Q28,228.78.$

(*) Nota: Término usado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en el Boletín B-10, Reconocimiento de los Efectos de la Inflación.

GANANCIA O PERDIDA POR TENENCIA DE ACTIVOS NO MONETARIOS:

Si el incremento observado en la actualización es superior al que se obtendría al aplicarse el Índice General de Precios, habrá una ganancia por retención de activos no monetarios. En caso contrario se generará una pérdida. El resultado neto por tenencia de activos no monetarios se registra en el estado de resultados, excepto durante el primer año de la actualización, pues en ese caso la actualización considera más de un año.

Actualizaciones posteriores:

Primer paso:

Se procede a determinar el monto del ajuste, así:

$V/\text{avalúo actual (-) } V/\text{actual o Ultimo valor actualizado} = M$

$$875,000.00 - 750,000.00 = 125,000.00$$

$$\% \text{ de incremento} = 125,000/750,000 = 16.67 \%$$

Segundo Paso:

Actualización por Índice General de Precios (I.G.P.)

Base: Ultimo valor actualizado	=	Q 750,000.00
Índice fecha de comparación junio 1993	=	577
Índice última fecha actualización 1992	=	540

$$\text{factor } 577/540 = 1.0685185$$

Valor equivalente	=	v/año 1992 x 1.0685185
	=	Q 750,000.- x 1.0685185
	=	Q 801,388.89

Tercer paso:

Determinación del RETANOM del período:

RETANOM	=	Valor costos específicos	-	V/I.G.P
	=	875,000.00	-	801,388.89
	=	Q 73,611.11		favorable.

Interpretación:

El nuevo valor en quetzales de la máquina (avalúo), sin tomar en cuenta la depreciación, queda por arriba de la inflación en Q 73,611.11. Esto se debe a que el % de incremento del bien fue del 16.67%, en tanto que la inflación alcanzó solo el 6.85%, (577/540).

DEPRECIACION:

Actualización por costos específicos:

a) La depreciación acumulada se toma del avalúo del año anterior 1992 = Q 750,000 / 5 x 3 = Q 450,000.00

b) El valor adquisición
(Q.400,000.00/5 x 3) = Q 240,000.00

c) Monto del ajuste = Q 210,000.00

DEPRECIACION ANOS POSTERIORES:

Monto del ajuste por depreciación:

Depreciación s/valor actualizado	Q 450,000.00
Dep. Acum anterior	240,000.00
Monto del ajuste	210,000.00

Partida Contable:

Depreciación Gasto	Q 80,000.00
Corrección por Reexpresión	130,000.00

Depreciación Acum.	Q 80,000.00
Actualización Depreciación Acum.	130,000.00

Depreciación anual sobre valor histórico
y sobre monto de actualización de máquina.

D. REVELACIONES NECESARIAS

Normalmente la Propiedad, Planta y Equipo constituye el activo de mayor importancia en el balance general, principalmente en las industrias, así como la depreciación representa una cantidad significativa en el estado de resultados, por lo que requiere de ciertas revelaciones mínimas, ya sea en el cuerpo de los estados financieros o en notas a los mismos.

Entre las notas o revelaciones necesarias, podemos mencionar:

- La base sobre la cual se ha registrado la Propiedad, Planta y Equipo, incluyendo el tratamiento que se le dá a los efectos de la inflación en los estados financieros.

- Integración de la Propiedad, Planta y Equipo en rubros de mayor significación.

- Divulgar aquellos activos que han estado ociosos, por un prolongado período, sin probabilidades de ponerse en servicio o que estén disponibles para la venta.

- Revelar cualquier gravámen o hipoteca sobre la Propiedad, Planta y Equipo.

- Divulgar los intereses que por financiamiento obtenido se hayan capitalizado a los activos durante el período de construcción e instalación.

- Cuando la capacidad no utilizada en la planta sea significativa, debe divulgarse la razón de la sobreinversión existente y de los planes futuros de la empresa para eliminarlos

- Divulgar el monto de las revaluaciones efectuadas e integrar los rubros correspondientes.

- El valor por depreciación cargadas al costo o gasto.
- La vida útil depreciable de los diversos grupos de activos según su naturaleza o función.
- La depreciación acumulada por grupo de activos a la fecha de los estados financieros.
- Una descripción general del método o métodos aplicados para calcular la depreciación así como la tasa aplicada.
- Que los estados financieros y las cifras correspondientes a periodos anteriores han sido reexpresados, debido a los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda en que se reporta y que, como resultado, se expresan en términos de la unidad monetaria de poder adquisitivo a la fecha del Balance General.
- Divulgar si los estados financieros reexpresados se basan en el enfoque de costos actuales o nivel general de precios.
- Cuando la entidad utilice el método de ajuste por nivel general de precios, debe identificar el índice de precios a la fecha del Balance General, así como su movimiento durante el último período en que se reporta y el período anterior.
- Cuando la entidad utilice un índice de precios específico, debe revelar los motivos por los cuales se utiliza ese índice de precios específico.
- Cuando la entidad utilice el método de ajustes por costos actuales debe revelarse el procedimiento utilizado para reexpresar las cifras históricas de los activos fijos y las depreciaciones (avalúos, cotizaciones, índices específicos, etc.)

CAPITULO V

LEGISLACION EN GUATEMALA

La legislación guatemalteca regula la valuación de la Propiedad, Planta y Equipo desde el punto de vista tributario, es decir, como fuente de captación de recursos financieros, para poder hacerle frente al presupuesto nacional de egresos del estado, no poniendo mayor atención en los efectos económicos que puedan repercutir en la empresa privada.

Así mismo, la legislación actual no contempla de manera técnica el efecto inflacionario que generalmente afecta a toda economía y principalmente a aquellos países en vías de desarrollo como Guatemala.

No obstante, la técnica contable cuenta con mecanismos que permiten cumplir con la correcta aplicación de las leyes y a la vez reflejar adecuadamente la situación financiera de toda empresa.

A continuación se incluye una descripción de las distintas leyes que son aplicables a los distintos rubros de la Propiedad, Planta y Equipo, en las circunstancias actuales.

A. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El impuesto sobre la renta es un impuesto directo, ya que grava en forma directa e individualmente al sujeto del impuesto (persona individual o jurídica). Se establece en hechos reales tales como, la persona, la propiedad, la renta, etc.

Dentro del objeto de esta ley se encuentra el gravar las rentas o utilidades que provengan de las inversiones de capital, así como el incremento del patrimonio neto, que se produzcan durante un periodo anual de imposición.

El objetivo de una entidad lucrativa, es el incremento de su patrimonio neto, para lo cual se hace necesaria la inversión de capitales, principalmente en Propiedad, Planta y Equipo, lo que entre otros bienes representa el costo de las instalaciones productivas de una empresa, el que se recupera mediante el uso en la transformación de materias primas, en bienes satisfactores de necesidades o prestación de servicios, en cuyo precio se incluyen todos los costos en que se incurre

más un porcentaje de utilidad, el cual se constituye en un incremento al capital.

1. VALUACION DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Para valuar la adquisición de la Propiedad, Planta y Equipo, el decreto número 26-92 Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 17 estipula que debe ser a su costo de adquisición, de producción o de revaluación de dichos bienes y, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente. El costo incluye los gastos incurridos con motivo de la compra, instalación y montaje de los bienes y otros similares, hasta ponerlos en condición de ser usados.

Dentro del concepto básico de la Propiedad, Planta y Equipo se menciona que el propósito de la adquisición de éstos bienes, es el de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de operaciones; sin embargo, debido a las exigencias de mercado y al avance tecnológico, en ocasiones se hace necesario el cambio de estos activos ya sea vendiéndolos, permutándolos o efectuando algún otro tipo de negociación con ellos, originando una ganancia o pérdida de capital.

2. GANANCIAS Y PERDIDAS DE CAPITAL

El decreto número 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 25 regula estas ganancias o pérdidas de capital en los siguientes términos:

"La ganancia o pérdida resultante de la transferencia, cesión, compra-venta, permuta u otra forma de negociación de bienes, realizadas por personas individuales o jurídicas, cuyo giro habitual no sea comerciar con dichos bienes, constituye ganancia o pérdida de capital".

En las operaciones de cambio o permuta el artículo 26 de dicha ley, estipula:

"En las operaciones de cambio o permuta, ambas partes se encuentran sujetas al pago del impuesto y cada una debe establecer, con arreglo a las disposiciones de éste capítulo su ganancia o pérdida de capital, por la transferencia de los

bienes cambiados o permutados. Para determinar el resultado de la operación, se considera el mayor valor comercial que le adjudiquen las partes a los bienes objeto de la transacción"

En el valor de la transferencia, el artículo 27 del mencionado decreto, estipula que "el valor de la operación es el convenido por las partes, el que debe ser igual al consignado en el instrumento que se otorgue y no podrá ser menor al valor que corresponda a la fecha de la misma".

Como podrá observarse, la legislación lo regula desde el punto de vista fiscal, o sea tomando como base el mayor valor o el que se encuentre en el mercado. Sin embargo, la técnica contable a través del principio del costo histórico, define que, las operaciones y eventos económicos se contabilizan según las cantidades de efectivo que se desembolsen, su equivalente o la estimación razonable que de ello se haga al momento en que se consideren realizados contablemente.

No obstante, que este principio no toma en cuenta el efecto inflacionario, es fácil actualizar sus valores utilizando cualquiera de los métodos que existen para tal propósito.

Para determinar la ganancia o pérdida de capital la ley del impuesto sobre la renta admite las siguientes deducciones, (artículo 28, inciso a):

a. BIENES INMUEBLES

Para personas jurídicas, el costo base del bien inmueble será el valor de adquisición (o revaluación), más el valor de las mejoras incorporadas al mismo, comprobadas con la documentación fehaciente, menos la depreciación acumulada y contabilizada hasta la fecha de enajenación, tanto del valor original como de las mejoras incorporadas.

b. DEMAS DERECHOS Y BIENES

Para los demás derechos y bienes (maquinaria, mobiliario, equipo, vehículos, herramientas, etc.) se tomará el valor de adquisición (o reposición) menos la amortización o depreciación que les corresponda según el caso.

c. BIENES Y DERECHOS ADQUIRIDOS POR DONACION, LEGADO O HERENCIA

El costo de éstos bienes serían el de adjudicación para el donatario, legatario o derecho-habiente, según el caso.

Sin embargo, hay que tomar en cuenta que el artículo 28 en su inciso b), establece que los gastos incurridos para efectuar la transacción, tales como, comisiones de compra y de venta, gastos notariales, de registro y otros, se limitaran como máximo al equivalente del 15% del valor de la enajenación.

Existe una ganancia de capital, cuando el valor de las deducciones es inferior al valor de la enajenación del bien, caso contrario habrá una pérdida.

Las pérdidas de capital solo se podrán compensar con las ganancias de capital, en un plazo de cinco años, después de dicho plazo el saldo no compensado no se podrá deducir o compensar.

El impuesto sobre las ganancias de capital será el equivalente al 15% de dichas ganancias y el mismo tendrá el carácter de pago definitivo.

CASO PRACTICO:

La empresa El Industrial, S. A. vendió los siguientes activos:

- 19X1 Maquinaria	Q 120,000.00
- 19X1 Equipo de Cómputo	40,000.00
- 19X2 Inmueble	480,000.00
- 19X2 Maquinaria	50,000.00

A) 19X1

CONCEPTOS	MAQUINARIA	EQ. COMPUTO
V/adquisición o revaluación:	Q 300,000.00	Q 80,000.00
+) Valor mejoras	-----	30,000.00
NUEVO VALOR	Q 300,000.00	Q110,000.00
-) Dep. acumulada	200,000.00	50,000.00
+) Gastos escrituración, comisiones, gastos notariales, de registro, etc. hasta un máximo del 15% s/el valor de la enajenación	-----	6,000.00
COSTO BASE DEL ACTIVO:	Q 100,000.00	Q 66,000.00
VALOR DE LA VENTA:	Q 120,000.00	Q 40,000.00
GANANCIA (PERDIDA)	20,000.00	(26,000.00)
PERDIDA NETA DEL PERIODO:	(Q 6,000.00)	(*)
IMPUESTO APLICABLE:	---xxx-----	---xxx---

(*) Pérdida que se puede compensar con Ganancias de Capital de ejercicios posteriores hasta un plazo máximo de 5 años. Si al concluir dicho periodo aún existe saldo, ya no podrá compensarse por ningún motivo.

B) 19X2

	INMUEBLE	MAQUINARIA
V/ adquisición o revaluación	Q 350,000.00	Q 200,000.00
+) Valor de las mejoras	50,000.00	50,000.00
NUEVO VALOR:	Q 400,000.00	Q 250,000.00
-) Dep. acumulada	150,000.00	100,000.00
+) Gts. escrituración, comisiones, notariales, de registro, etc. hasta un máximo del 15% s/el valor de la enajenación	40,000.00	-----
COSTO BASE DEL ACTIVO:	Q 290,000.00	Q 150,000.00
VALOR DE LA VENTA:	Q 480,000.00	Q 50,000.00
GANANCIA (PERDIDA):	190,000.00	(100,000.00)
GANANCIA NETA DE CAPITAL 19X2	Q 90,000.00	
-) PERDIDA DE CAPITAL AÑO 19X1		6,000.00
GANANCIA NETA SUJETA AL IMPUESTO:	Q 84,000.00	
IMPUESTO DEL 15 %:	Q 12,600.00	=====

3. LA DEPRECIACION Y EL AGOTAMIENTO

a. LA DEPRECIACION

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 16 regula que las depreciaciones, cuya deducción admite, son las que corresponde efectuar sobre bienes de activo fijo e intangibles propiedad del contribuyente y que son utilizados en su negocio, industria, profesión o en otras actividades vinculadas a la producción de rentas gravadas.

El artículo 17 de dicha ley, establece que la base del cálculo para la depreciación es el costo de adquisición, de producción o de revaluación de los bienes y en su caso el de las mejoras incorporadas con carácter permanente. El valor del costo incluye los gastos incurridos con motivo de la compra, instalación y montaje de los bienes y otros similares, hasta quedar en condiciones de ser usados.

Sólo se admiten depreciaciones sobre el aumento en valores de activos que fueren activos fijos depreciables y que se hubieren revaluado y se hubiere pagado el impuesto correspondiente.

Quando se efectúen mejoras a bienes depreciables, cualquiera que sea el origen de su financiamiento, la depreciación se calcula sobre el saldo no depreciado más el valor de las mejoras, considerando para tales efectos la parte pendiente de la nueva vida útil, establecida para el bien.

El método de depreciación de línea recta es el que en forma general sugiere dicha ley, el cual consiste en aplicar sobre el valor de adquisición o producción del bien a depreciar, el porcentaje fijo y constante que corresponde, según el artículo 19, así:

- Edificios, construcciones e instalaciones adheridas a los inmuebles y sus mejoras - - - - 5 %
- Arboles, arbustos, frutales, otros árboles y especies vegetales que produzcan frutos o productos que generen rentas gravadas, con inclusión de los gastos capitalizados para formar las plantaciones - - - - - 15 %
- Instalaciones no adheridas a los inmuebles, mobiliario y equipo de oficina,

- buques-tanques, barcos y
material ferroviario, marítimo, fluvial
o lacustre - - - - - 20 %
- Maquinaria y vehículos en general,
grúas, aviones, remolques, semi-remolques,
contenedores y material rodante de todo tipo,
excluyendo el ferroviario,
Semovientes utilizados como animales de carga
o de trabajo - - - - - 20 %
- Equipo de computación y herramientas,
porcelana, cristalería, mantelería y similares,
reproductores de raza, machos y hembras.
En el último caso, la depreciación se calcula
sobre el valor de costo de tales animales menos
su valor como ganado común - - - - - 25 %
- Para los bienes no indicados en los incisos
anteriores - - - - - 10 %

En ningún caso, se admite depreciación sobre el valor de la tierra (terrenos), cuando no se precise el valor del edificio y mejoras, se presume salvo prueba en contrario, que éste es el equivalente al 70 % del valor del inmueble, incluyendo el terreno.

No obstante, que la Ley del Impuesto sobre la Renta sugiere utilizar el método de depreciación de línea recta, la Dirección General de Rentas Internas puede autorizar otros métodos de depreciación diferentes, a solicitud de los contribuyentes, cuando éstos demuestren que no resulta adecuado el uso de dicho método, debido a las características, intensidad de uso y otras condiciones especiales de los bienes depreciables empleados en el negocio.

Como se podrá notar en el párrafo anterior, cualquier empresa puede utilizar el método que mejor se adapte a sus necesidades, sin embargo, en nuestro medio la mayor parte de empresas industriales y comerciales utilizan el método de línea recta por la facilidad de su aplicación, olvidándose de la situación real de su Propiedad, Planta y Equipo ya que frecuentemente dicho método no es el más apropiado que deberían aplicar.

Para la valuación, en el caso de las transferencias, fusión o absorción de bienes a cualquier título, entre

personas jurídicas o incorporación de bienes que incrementen el capital de las empresas que se constituyan o ya constituidas, la depreciación o amortización, se calcula sobre el valor de compra o adquisición del bien depreciable, o en caso de fusión sobre el saldo no depreciado del bien para la entidad fusionada.

b. EL AGOTAMIENTO

Según el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar la cuota anual de amortización para las inversiones en activos agotables, tales como, las explotaciones forestales y similares, debe considerarse lo siguiente:

- a) El costo unitario determinado en función de la producción estimada total, así:

Costo total incurrido en la explotación
(excepto el terreno y otros activos depreciables)

MAS el valor abonado por la concesión o cesión

DIVIDIDO entre la cantidad de unidades que técnicamente se haya calculado extraer

- b) El costo unitario así determinado, se multiplicará por el total de unidades obtenidas de la explotación en cada ejercicio anual de imposición gravable y el monto resultante constituirá la cuota anual de amortización a deducir.

C. GASTOS DE EXPLORACION EN LAS ACTIVIDADES MINERAS

Los gastos de exploración, según el artículo 22 de La Ley del Impuesto sobre la Renta, serán deducibles por una sola vez o en cinco cuotas anuales, sucesivas e iguales, a partir del período anual de imposición en que se inicie la explotación.

4. LA REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS

La revaluación de la Propiedad, Planta y Equipo consiste en reflejar en moneda de poder adquisitivo actual, el equivalente al que tenía en el momento de su adquisición. La regla general es que refleje un valor mayor al que nominalmente se encuentre registrado, incremento debido al proceso inflacionario pero ambos valores representan el mismo poder adquisitivo.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 14, establece que " las personas jurídicas y los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo al Código de Comercio, podrán revaluar los bienes que integran su activo fijo depreciable, siempre que paguen sobre el monto de dichas revaluaciones un impuesto por revaluación del siete por ciento (7%) cuando se trate de bienes inmuebles, el quince por ciento (15%) en otros activos fijos, exceptuando maquinaria, automóviles, camionetas, camiones, grúas, camiones-tanques, "pick-ups", "jeep", autobuses, motocicletas, triciclos, aviones, contenedores, y material rodante en general, excluyendo el ferroviario, que pagarán un impuesto por revaluación equivalente al porcentaje de gravámen arancelario que les corresponde a la fecha de efectuarse la revaluación, dichas revaluaciones deben contabilizarse debitando el activo revaluado y acreditando una cuenta de superávit de capital por revaluación que permita cuantificar su monto".

En resumen, el monto de la revaluación constituye renta imponible y pagarán un impuesto por éste concepto con las tasas que se detallan a continuación:

CLASE DE ACTIVO FIJO	Tasa
Bienes inmuebles	7 %
Otros activos:	15 %
- Mobiliario y equipo de oficina	
- Herramientas	
- Equipo de cómputo	
- Cristalería, porcelana, etc.	
Maquinaria (en su mayoría)	5 %
Vehículos	
- Terrestres (1)	5 % - 10 % - 15 %
- Navegación aérea o espacial (2)	5 %
- Navegación marítima o fluvial (3)	5 % - 10 % - 15 %

Nota:

- (1) Ver SAC, parte II y III, sección XVII, capítulo 87.
 - (2) Ver SAC, parte II sección XVII, capítulo 88.
 - (3) Ver SAC, parte II sección XVII, capítulo 89.
- SAC = SISTEMA ARANCELARIO CENTROAMERICANO

Aplicación de normas en la revaluación de activos fijos, según el artículo 14, segundo párrafo:

- a) El valor de la revaluación será el precio de mercado de los bienes, a la fecha en que se efectúa la revaluación sobre la base del avalúo practicado por valuadores autorizados.
- b) Para establecer la base imponible del impuesto por revaluación de activos, a los nuevos valores que se asignen a los bienes por aplicación de lo dispuesto en el inciso a) precedente, se le restará el valor no depreciado que tengan los mismos en el balance de cierre del último periodo de imposición.
- c) La depreciación anual sobre los activos fijos depreciables que fueren objeto de revaluación, se efectuará de acuerdo a los porcentajes de depreciación a que se refiere el Artículo 19 de esta ley, y se aplicará el porcentaje de depreciación de los activos, según corresponda, sobre el valor revaluado.
- d) El pago del impuesto por revaluación se efectuará dentro de los treinta (30) días siguientes de efectuada la misma, y se consignará en la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta, del periodo de imposición en el cual se realizó la revaluación, como renta no afecta, siempre y cuando haya pagado el impuesto por revaluación.
- e) Cuando se enajenare cualquiera de los bienes depreciables revaluados, se considerará ganancia de capital la diferencia entre el valor de la enajenación del bien y el saldo de revaluación no depreciado en la fecha de la enajenación, más los gastos establecidos en el inciso b) del Artículo 28 de la ley.

El artículo 14 del impuesto sobre la renta, también nos indica que las revaluaciones de activos no depreciables que se efectúen por simples partidas de contabilidad, no se consideran como renta bruta, ni estarán afectas al impuesto por revaluación, pero al enajenarse el mayor valor no

depreciado de dichos bienes, estará afecto al impuesto sobre ganancias de capital.

En relación a su contabilización, el mismo artículo establece que deben contabilizarse acreditando una cuenta de superávit por revaluación de activos que permita cuantificar exactamente su monto. Este superávit no podrá distribuirse como utilidad.

Como se puede observar en el decreto 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta, el fisco acepta las revaluaciones de activos fijos en cualquier momento y no solo en el momento de su realización como lo estipulaba el decreto anterior, el cual refleja la aceptación de la inflación y pérdida del poder adquisitivo de la moneda, como fenómenos distorsionantes de la información financiera y por lo tanto, la renta gravable.

Así mismo, dicho decreto exige el registro adecuado y específico de estas revaluaciones para poder fiscalizar en cualquier momento éste tipo de operaciones, ya que el propósito de la mayoría de empresas de revaluar su Propiedad, Planta y Equipo, es el de cargar como parte del costo de producción o de venta de sus productos fabricados, el incremento por la pérdida en el poder adquisitivo de la moneda y no descapitalizarse al adquirir un activo de similares características.

Debido a que estas revaluaciones son opcionales, las empresas debieran hacer una evaluación de sus activos fijos depreciables, comparando el valor en libros, la probable vida útil que puedan tener y el beneficio a obtener por la deducibilidad del valor revaluado.

En el caso de enajenación de bienes no revaluados, la ganancia de capital será la diferencia entre el valor de la enajenación y el costo base del bien determinado de acuerdo con el artículo 28 de esta ley.

CASO PRACTICO:

La empresa El Industrial, S. A., revalúo su edificio al 31-03-93, así:

A) Valor s/avalúo:	Q 1,200,000.00	
-) Valor neto en libros:		
Valor adquisición - - -	Q 800,000.00	
-) Dep. acumulada al 31-12-92	200,000.00	600,000.00

BASE IMPONIBLE:	Q.600,000.00	
IMPUESTO POR REVALUACION:		
(600,000.00 X 7%)=	42,000.00	

=====

Este impuesto deberá pagarse dentro de los 30 días siguientes a la fecha de revaluación.

B) DEPRECIACION:

Fecha del Balance (último cierre) 31-12-92
 Fecha de revalúo 31-03-93

Año 1993:

Q 800,000.00 x 5% x 3/12 =	Q 10,000.00
1,200,000.00 x 5% x 9/12 =	45,000.00

Depreciación año 1993	Q 55,000.00

=====

Año 1994:

Q. 1,200,000.00 x 5% =	Q 60,000.00

C) ENAJENACION (VENTA) DEL EDIFICIO al 31/12/93.

Valor de la venta:	Q 1,600,000.00
-) Saldo de revaluación no depreciado Q 1,200,000.00 - 255,000.00	945,000.00
-) Comisión por venta edificio máximo 15% s/Q 1,600,000.00 =	240,000.00

GANANCIA DE CAPITAL:	Q. 415,000.00
	=====

5. REINVERSION DE UTILIDADES

Las inversiones en la adquisición de Planta, Maquinaria y Equipo son objeto de incentivos para las empresas, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 26-92 en su artículo 40, permite una deducción hasta del 20% del total de utilidades anuales que se inviertan en dichos activos, directamente vinculados al proceso productivo y destinados a generar rentas gravadas.

Para tener derecho a dicha deducción:

- La inversión deberá efectuarse dentro del plazo de los cinco meses inmediatos siguientes de la fecha de cierre del ejercicio al que corresponde aplicar la deducción.

- En caso de no realizar la inversión dentro del plazo de cinco meses, podrá efectuarse la deducción siempre que se adjunte a la declaración jurada anual del periodo a que corresponde aplicar la misma, un plan de inversión firmado por el contribuyente o su representante legal, donde se indique el monto a invertir y el tipo de bien a adquirir, y que efectivamente se realizará la inversión durante el siguiente periodo de imposición.

- De no efectuarse la inversión durante dicho periodo, deberá rectificarse la declaración jurada anual del periodo en que se efectuó la deducción.

- La reinversión de utilidades también podrá efectuarse hasta una cuarta parte del total de la deducción por este concepto, mediante erogación en activos fijos para proyectos de fomento de actividades educativas, culturales o deportivas de los trabajadores y sus dependientes, así como en proyectos de vivienda para uso gratuito o venta a costo a los trabajadores. Dicha deducción podrá realizarse, toda vez que tales erogaciones no se hayan deducido como gasto del período anual de imposición correspondiente.

- La adquisición o construcción del activo, tenga una vida útil no menor de cuatro años, determinados de acuerdo a los porcentajes indicados en el artículo 19 de ésta ley.

- La deducción por reinversión de utilidades no podrá, en ningún caso, ser considerada como pérdida de operación del período anual de imposición, ni trasladarse a períodos posteriores.

- La enajenación (venta) de estos activos antes de transcurrir cinco años de su adquisición o construcción, obligará a incluir la citada deducción como utilidad del período anual en que se efectúe la enajenación, en las siguientes proporciones:

En el primer período anual de imposición	- - -	100 %
" segundo	" - - -	75 %
" tercer	" - - -	50 %
" cuarto	" - - -	25 %
" quinto	" - - -	0 %

- Se deberá reflejar en el balance general el incremento en los activos adquiridos por aplicación de la reinversión de utilidades, registrando dichas adquisiciones mediante el uso de una cuenta que refleje la "Capitalización por Reinversión de Utilidades", según inciso 4, artículo 17, Ac. Gub. 624-92, Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

CASO PRACTICO:

EL Industrial, S. A. desea efectuar la deducción por Reversión de utilidades, teniendo la información siguiente:

- Ganancia contable =	Q 2,300,000.00
- Inversión para el siguiente año =	1,500,000.00

CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

GANANCIA CONTABLE (renta neta)	Q 2,300,000.00
+) Gastos no deducibles	125,000.00
-) Rentas exentas	200,000.00
Sub-Total - - - - -	Q 2,225,000.00
-) REINVERSION DE UTILIDADES 20% S/Q 2,300,000.00	460,000.00 (1)
RENTA IMPONIBLE - - - - -	Q 1,765,000.00
IMPUESTO SOBRE LA RENTA 25% - - - -	Q 441,250.00

- (1) Para este caso, la empresa puede deducir hasta Q460,000.00 o sea el 20 % sobre Q 2,300,000.00, siempre y cuando realice inversiones en activos fijos por éste valor y estén vinculados al proceso productivo o generen rentas gravadas. Cualquier excedente sobre Q 460,000.00, no será deducible.

B. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El Impuesto al Valor Agregado IVA, es un impuesto indirecto, que grava las transacciones de compra-venta de bienes y servicios que se adquieran en el mercado local o

exterior. Entre los bienes se incluyen los activos fijos que utiliza una empresa en su proceso productivo, cuyos activos usará para la transformación de materias primas en bienes de consumo o prestación de servicios.

1. MAQUINARIA, MOBILIARIO, EQUIPO, HERRAMIENTAS Y OTROS

La adquisición de activos fijos tales como, maquinaria y equipo, mobiliario y equipo de oficina, equipo de computación, herramientas, moldes, etc. están afectos al 7 % de IVA, el cual constituye crédito fiscal que puede deducirse de los débitos fiscales generados por las operaciones normales del giro del negocio, según el Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.

2. VEHICULOS AUTOMOTORES Y BIENES INMUEBLES

La Ley del Impuesto al Valor Agregado estipula en su artículo 10 y sus modificaciones así como el artículo 55 y 56 que, en la enajenación de vehículos automotores y bienes inmuebles, la tarifa del impuesto será del 7 % sobre la base imponible, la cual consiste en el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo a prácticas comerciales, adicionando los reajustes y recargos financieros y cualquier otra suma cargada, el cual deberá hacerse constar en la factura o escritura pública respectiva como adicional al precio de venta.

a) VEHICULOS AUTOMOTORES

En el caso de compra-venta de vehículos automotores cuando en el documento se consigne un valor menor del que se establece en los listados de precios que se publica anualmente por acuerdo gubernativo, el impuesto se determinará aplicando el 7 % al valor establecido en dichos listados. En tal situación, el 7 % del impuesto no coincidirá con el valor de la operación, por lo que se deberá indicar en el documento emitido la base sobre la cual se calculo el impuesto.

Para el pago del impuesto al valor agregado, cuando el vendedor sea contribuyente, el impuesto se causará en el momento de emitir la factura respectiva.

Cuando el vendedor no sea contribuyente, la compra-venta deberá documentarse en escritura pública y el impuesto se

pagará por medio de timbres fiscales o en efectivo en la Dirección General de Rentas Internas o en las instituciones autorizadas para el efecto.

El notario está obligado a consignar en la razón final del testimonio de la escritura, el monto del impuesto que grava el contrato.

b) BIENES INMUEBLES

En los contratos de enajenación de bienes inmuebles, cuando en la escritura pública respectiva se consignen valores menores de los que constan en la Matricula Fiscal, el impuesto se determinará sobre el valor de ésta.

En la enajenación de bienes inmuebles, también deberá documentarse en escritura pública y el impuesto se pagará por medio de timbres fiscales adheridos o en efectivo en la Dirección General de Rentas Internas o en las instituciones autorizadas por ésta.

C. EL CODIGO DE COMERCIO

El Código de Comercio. Decreto 2-70. es una ley que norma las actividades de los comerciantes, auxiliares de comercio, sociedades mercantiles, etc.

En su artículo 2, define a los comerciantes en los siguientes términos:

Son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera actividades que se refieren a lo siguiente:

1. La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y la prestación de servicios.
2. La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios.
3. La banca, seguros y fianzas.
4. Las auxiliares de las anteriores."

En el artículo 10, define a las sociedades mercantiles, así:

"Son sociedades organizadas bajo forma mercantil, exclusivamente las siguientes:

1. La sociedad colectiva.
2. La sociedad en comandita simple.
3. La sociedad de responsabilidad limitada.
4. La sociedad anónima.
5. La sociedad en comandita por acciones.

Dichas sociedades tienen la calidad de comerciantes cualquiera que fuere su objeto.

Estas sociedades pueden formarse por medio de captación de capitales, tanto dinerarias como no dinerarias, incluyendo en éstas últimas los bienes (Propiedad, Planta y Equipo) que no constituye dinero aportado por los socios, los cuales pasan al dominio de la sociedad y se detallan y valúan en la escritura constitutiva o en el inventario previamente aceptado por los socios (arto. 27).

"Si por culpa o dolo se fijare un avalúo mayor al verdadero, los socios responderán solidariamente en favor de terceros y de la sociedad, por el exceso del valor que se hubiere asignado y por los daños y perjuicios que resulten, quedando así mismo obligados a reponer el faltante" (arto. 27, segundo párrafo).

Son admisibles como aportaciones los bienes muebles o inmuebles, siempre que fuesen aceptados en su justo precio.

Como puede apreciarse, en la formación de un negocio o empresa, pueden aportarse activos fijos a la misma, pero valuados a un precio justo (de mercado) y en el caso de que estos activos fuesen sobrevaluados, los socios se harán responsables de los efectos negativos que pudieran originarse.

D. LEY DEL IMPUESTO SOBRE INMUEBLES

El objeto de la ley del Impuesto sobre Inmuebles, decreto 62-87, recae específicamente sobre los bienes inmuebles, rústicos o rurales y urbanos, integrando los mismos en terreno, estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras (arto. 3).

La base del impuesto está constituida por la suma de los valores de los distintos inmuebles que pertenezcan a un mismo contribuyente individual o jurídico en calidad de propietario.

El valor de un inmueble se determina, según el artículo 5, así:

1. Por autoavalúo presentado mediante declaración jurada, por los contribuyentes dentro del plazo y conforme a las condiciones a que se refiere esta ley.
2. Por avalúo directo de cada inmueble, que practique o apruebe la Dirección.
3. Por avalúo técnico practicado por valuador autorizado por la Dirección a requerimiento del propietario; éste avalúo deberá presentarse en certificación bajo juramento, firmado por el propietario o su representante legal y el valuador autorizado; y
4. Por nuevos valores consignados en el viso notarial a que dé lugar la enajenación o transferencia por cualquier título de bienes inmuebles.

El primero de los incisos ya no es aceptado por la Dirección General de Catastro y Avalúos de Bienes Inmuebles (DICABI) ya que esto sólo fue aceptado al inicio de la vigencia de ésta ley, en enero de 1988.

Este impuesto es anual y para establecerlo, existe la siguiente tabla:

VALOR	IMPUESTO
Hasta Q 2,000.00	exento
de 2,000.00 a Q 20,000.00	2 por millar
de 20,000.00 a 70,000.00	6 por millar
de 70,000.00 en adelante	9 por millar

E. LEY DEL IMPUESTO SOBRE CIRCULACION DE VEHICULOS

Este impuesto contenido en el Decreto 64-87, grava a los propietarios de vehiculos con el propósito de sufragar los costos del mantenimiento, construcción y mejoramiento de las vías de comunicación terrestre.

Este impuesto es anual y debe ser pagado por los propietarios de vehiculos (tanto personas individuales como jurídicas) que se desplacen sobre medio terrestre en el territorio nacional.

Como es de conocimiento general, la mayoría de empresas posee este tipo de activos fijos, utilizados principalmente para la distribución de sus productos, por lo que al momento de invertir en ellos, debe tenerse en cuenta éste y otros impuestos que los gravan.

Este impuesto debe pagarse así:

- Para los vehiculos importados directamente por las empresas usuarias, a partir de la fecha de su retiro de la aduana.

- Para los vehiculos importados por agencias distribuidoras, al momento de su venta.

El valor del impuesto a pagar, se calculará sobre la tabla de precios que anualmente elabora el Ministerio de Finanzas Públicas con base a la investigación de precios que en forma conjunta efectúe con los importadores, distribuidores y fabricantes.

Las tasas a aplicar son las siguientes, según artículo 5 de dicho Decreto:

AÑOS DE USO		TASA
1	Hasta un año, modelo del año	1.0 %
2	De 1 año 1 día a 2 años	0.9 %
3	" 2 años 1 día a 3 años	0.8 %
4	" 3 " 1 " 4 "	0.7 %
5	" 4 " 1 " 5 "	0.6 %
6	" 5 " 1 " 6 "	0.5 %
7	" 6 " 1 " 7 "	0.4 %
8	" 7 " 1 " 8 "	0.3 %
9	" 8 " 1 " 9 "	0.2 %
10	" 9 " 1 " y mas años	0.1 %

El impuesto nunca deberá ser inferior a	Q 30.00
En el caso de motocicletas y similares	Q 15.00
Para motocicletas menores de 250 cc.	Q 15.00
Se establece un impuesto específico para los vehículos de la serie de alquiler (artículo 7)	Q 40.00
Se establece un impuesto específico por tonelaje para los vehículos de la serie de transporte de personas, valores o carga (artículo 8)	
- Hasta una tonelada	Q 50.00
- De una a dos toneladas	Q 75.00
- Por cada tonelada adicional, hasta 10	Q 20.00
- Por cada tonelada adicional a los 10	Q 10.00
- Para camiones de doble, pago adicional de	Q100.00

Entre los vehículos de transporte de personas o carga, se incluyen: Camiones, pick-ups, páneces, microbuses, omnibuses, trolebuses, y demás vehículos de transporte colectivo de personas, ambulancias y carros fúnebres.

Los vehículos de transporte urbano (arto. 9)	
- Buses, omnibuses, camionetas y microbuses:	
de 10 hasta 30 pasajeros	Q 60.00
más de 30 pasajeros	Q100.00

Los vehículos de uso pesado agrícola, industrial y de construcción (artículo 10) tales como: tractores agrícolas, grúas, para construcción, movimiento de tierras y otros similares Q 50.00

Los vehículos de carga sin motor, halados por automotor, como camiones, tractores, automóviles, o cualquier otro automotor, deberán pagar un impuesto específico, así: (artículo 12)

- Carretones, remolques, plataformas, tanques, furgones, cisternas, casas rodantes y similares:	
Hasta una tonelada de cap. de carga	Q 25.00
Por tonelada adicional	Q 5.00

A los vehículos que entren en circulación en el último trimestre del año, se le aplicará una rebaja del 50 % del impuesto, según el artículo 20, segundo párrafo.

Cualquier cambio producido en las características del vehículo tales como, color, motor, asientos, y otros deberá avisarse al registro fiscal de vehículos por la vía escrita, dentro de los diez hábiles siguientes de cualquier cambio.

CAPITULO VI

CONTROL INTERNO

El control interno, es una función esencialmente de gerencia, siendo un factor básico que opera en una u otra forma en la administración de un negocio, ya sea lucrativo o de otra índole.

Aún cuando algunas veces al control interno se identifica con el propio organismo administrativo, frecuentemente se caracteriza como el sistema motor que activa las políticas de operación en su conjunto y las conserva dentro de campos de acción factibles.

En una corporación o sociedad mercantil, el control interno comienza con la creación de la misma y la imposición de la observancia obligatoria de las políticas de alto nivel establecidas por el Consejo de Administración y continúa descendiendo por la estructura de la organización, tomando forma en:

- Formulación y operación de las políticas de la gerencia
- Disposiciones, manuales, directrices y decisiones administrativas.
- La auditoría interna
- En los reportes e informes
- Entrenamiento y participación de los empleados.

En general, existe un control interno bien diseñado y cuidadosamente aplicado, cuando una organización opera sin tropiezos de conformidad con los objetivos fijados por el Consejo de Administración o la mayor autoridad existente.

Las políticas y las instrucciones administrativas que adquieren vigencia y se conservan mediante los controles internos, se pueden clasificar en formales e informales.

Formales: Son aquellas dictadas por el Consejo de Administración, por ejemplo: un manual de contabilidad, políticas de valuación de Propiedad, Planta y Equipo, nombramiento de personal de confianza, etc., generalmente por escrito y aplicable a empresas grandes o medianas.

Informales: Como las instrucciones, los hábitos y normas generalmente verbales. Aplica a empresas pequeñas, donde el dueño-gerente, participa activamente, por ejemplo, obtención de cotizaciones, seguridad de la información, etc.

A. ELEMENTOS DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO:

EL Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores en su Norma de Auditoría No.14, párrafo 7 define que "la estructura del control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad". Dicha estructura consiste en los siguientes elementos:

- 1 El ambiente de control
- 2 El sistema contable
- 3 Los procedimientos de control

1. EL AMBIENTE DE CONTROL

El ambiente de control representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles.

Entre estos factores de carácter general, pero que también incluyen el adecuado control de la Propiedad, Planta y Equipo, tenemos:

- Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos.
- Estructura de organización de la entidad.
- Funcionamiento del Consejo de Administración y sus Comités.
- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de auditoría interna.
- Políticas y prácticas de personal.

- Influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de la entidad.

2. SISTEMA CONTABLE

El sistema contable consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica.

Para que un sistema contable sea útil y confiable, debe contar con métodos y registros que:

- Identifiquen y registren únicamente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la Administración.
- Describan oportunamente todas las transacciones en el detalle necesario, que permita su adecuada clasificación.
- Cuantifiquen el valor de las operaciones en unidades monetarias.
- Registren las transacciones en el período correspondiente.
- Presenten y revelen adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros.

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL

Los procedimientos de control, son los procedimientos y políticas adicionales, que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad.

El hecho de que existan formalmente políticas o procedimientos de control, no necesariamente significa que éstos estén operando efectivamente.

Existen procedimientos de control de carácter preventivo y de carácter detectivo.

Los procedimientos de carácter preventivo, son establecidos para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones.

Los procedimientos de carácter detectivo tienen como finalidad detectar los errores o las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones no hubieran sido identificados por los procedimientos de control preventivo.

La efectividad de la estructura del control interno, está sujeta a limitaciones inherentes, tales como, malos entendidos de instrucciones, errores de juicio, descuidos, distracción o fatiga personales, colusión entre personas, tanto dentro como fuera de la empresa y si la gerencia hace caso omiso de ciertas políticas y procedimientos.

Los elementos de la estructura del control interno de una entidad, deben considerar los siguientes aspectos:

- El tamaño de la entidad
- Características de la industria en la que opera
- Organización de la entidad
- Naturaleza del sistema de contabilidad y de las técnicas de control establecidas
- Problemas específicos del negocio
- Requisitos legales aplicables

B. OBJETIVOS DE AUDITORIA:

Los objetivos de los procedimientos de auditoría relativos a la Propiedad, Planta y Equipo, son los siguientes:

- 1 Comprobar que existen y estén en uso.
- 2 Verificar que sean propiedad de la empresa.
- 3 Verificar su adecuada valuación
- 4 Comprobar que el cómputo de las depreciaciones se ha hecho de acuerdo con métodos aceptados y bases razonables.
- 5 Comprobar que haya consistencia en el método de valuación y en el cálculo de las depreciaciones.

- 6 Determinar los gravámenes que existen.
- 7 Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

C. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO

Estos procedimientos tienen como propósito la revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno sobre la Propiedad, Planta y Equipo, si se están cumpliendo los objetivos relativos a la autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física, de verificación y evaluación, incluyendo los que sean aplicables a la actualización de cifras y a los controles relativos al proceso electrónico de datos.

Entre éstos el Boletín 5150 " Inmuebles, Maquinaria y Equipo" del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, describe lo siguiente:

- a) Autorización del método de valuación seleccionado por la empresa.

En términos generales, por su importancia, la dirección de la empresa deberá autorizar el método y políticas de valuación, incluyendo las relativas a capitalización, actualización, depreciación, etc.

- b) Aprobación de la administración para adquirir, vender, retirar destruir o gravar activos.

Debe existir una autorización formal para efectuar una inversión, venta, retiro, etc., de esta clase de activos. Esta autorización requiere de un estudio previo o plan general dentro de la empresa para determinar si la compañía debe hacer el desembolso, venta, hipoteca, etc. La decisión o autorización deberá emanar del órgano de administración adecuado, pudiendo llegar hasta los accionistas.

- c) Segregación adecuada de las funciones de adquisición, custodia y registro.

La segregación de funciones evita que un departamento o persona controle varias fases de una transacción, o controle los registros contables relativos a sus propias funciones. Esta segregación también propicia una vigilancia permanente entre los departamentos o personas involucradas en una misma transacción.

- d) Existencia de procedimientos para comprobar que se hayan recibido y registrado adecuadamente los bienes adquiridos.

Una vez aprobada la compra de los activos, es necesario que los procedimientos establecidos aseguren que se hayan recibido, que coincidan con las especificaciones aprobadas y que los registros contables reflejen adecuadamente los bienes adquiridos de acuerdo con sus características generales.

- e) Existencia de archivos de documentación.

La documentación de soporte de la propiedad de los activos se deberá conservar en archivos adecuados que faciliten su localización y control.

- f) Existencia de reglas para distinguir las adiciones de aquellos gastos por conservación y reparaciones.

Uno de los problemas relacionados con el registro de los activos fijos radica en distinguir las inversiones de las obras de mera conservación. Para evitar cualquier confusión al respecto, es necesario establecer políticas definidas por la dirección o la gerencia, que consten por escrito.

- g) Revisión periódica de las construcciones e instalaciones en proceso para registrar oportunamente aquellas que hayan sido terminadas.

Con objeto de registrar en su oportunidad las partidas que representen unidades terminadas, debe establecerse un sistema que permita conocer cuando se terminen las obras y entren en uso, a fin de iniciar los cargos a resultados por la depreciación o amortización.

- h) Registros adecuados para el control de anticipos a proveedores o constructores.
- i) Comprobación periódica de la existencia y condiciones físicas de los bienes registrados.

Deben efectuarse inspecciones físicas de los bienes, periódicamente, con la finalidad de comprobar su existencia y buenas condiciones de uso. Las excepciones deberán ser motivo de investigación y ajuste en la contabilidad.

- j) Información oportuna al departamento de contabilidad de las unidades dadas de baja.
- k) Registro de activos en cuentas que representen grupos homogéneos, en atención a su naturaleza y tasa de depreciación.

Esta agrupación tiene por objeto facilitar el cálculo de la depreciación y mantener registros contables representativos de las diversas clases de bienes para fines de presentación en los estados financieros de la empresa.

- l) Existencia de registros individuales que permitan la identificación y localización de los bienes, conocer su valor en libros, etc.
- m) Conciliación periódica de la suma de los auxiliares contra el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.
- n) Información sistematizada sobre cifras actualizadas."
- o) Adecuada protección de los bienes de la empresa, incluyendo su aseguramiento."

D. SISTEMAS DE INFORMACION PARA LA DETERMINACION Y REGISTRO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION QUE AFECTAN LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO.

El mismo Boletín 5150, estable que para la revisión, estudio y evaluación del control interno que reflejen los efectos de la inflación en el rubro de la Propiedad, Planta y Equipo es necesaria la existencia de sistemas de información para la determinación y registro de los efectos de la inflación, tales como:

- Medios que permitan asegurar que se actualicen todos los inmuebles, maquinaria y equipo.
- Cuando se practique avalúo por perito independiente o, excepcionalmente, cuando sea practicado por personal de la empresa, se debe contar con:
 - Expedientes en donde se controlen los avalúos internos o externos y, en su caso, archivos de documentación necesaria para respaldar los controles internos, tales como: cotizaciones de precios recientes, estudios de costos de reposición, etc.
 - Documentación que permita la identificación de los valores actualizados de todos los bienes y su depreciación acumulada y la del período según los informes de los valuadores, con los datos contenidos en sus respectivos registros individuales.
- La estimación de la vida útil en función al tiempo de servicio remanente en la empresa y el valor de desecho de los mismos.
- En los casos en que se apliquen índices generales o específicos de precios, la empresa deberá mantener expedientes en los cuales se documenten los análisis de partidas clasificadas por antigüedad, cálculos y los índices utilizados, así como la evidencia de que éstos se han obtenido de una fuente apropiada.
- Separación de funciones en cuanto a la preparación, supervisión y aprobación de la información actualizada.

- Verificación del adecuado y oportuno registro en la contabilidad de las cifras actualizadas.
- Revisión interna del trabajo efectuado por peritos independientes o de la propia empresa."

CONCLUSIONES

1. La contabilidad tradicional es una técnica que identifica, analiza, registra, clasifica y resume los hechos o eventos económicos que ocurren durante un periodo definido, para producir información financiera cuantitativa, tomando como base el costo histórico original; sin embargo, actualmente se hace necesario actualizar o reexpresar las cifras históricas que presentan los estados financieros, debido a la distorsión que reflejan por los efectos inflacionarios, no permitiendo tomar decisiones adecuadas.

2. La Propiedad, Planta y Equipo, generalmente constituye la riqueza física material más importante de toda industria, la cual es adquirida con el propósito de utilizarse en la producción o transformación de materias primas en bienes y servicios, satisfactorios de necesidades de la sociedad, con cuya realización oportuna y eficiente, se recupera el valor de la inversión, así como incrementa el capital del negocio mediante la utilidad neta que cada unidad de venta genera, constituyéndose en un elemento de crecimiento y desarrollo del negocio.

3. Siendo la Propiedad, Planta y Equipo uno de los rubros más importantes de un negocio, se le debe prestar una atención adecuada a su valuación, ya que en épocas inflacionarias éste rubro debe actualizarse a precios de mercado o costos de reposición específicos, considerando que dichos valores representan cifras más razonables que los costos originales a los que fueron adquiridos.

4. Uno de los objetivos de actualizar la Propiedad, Planta y Equipo, es evitar la descapitalización del negocio, producida por la insuficiencia de la depreciación cargada al costo de fabricación de los productos que elabora, con la consecuente incidencia en la mayor distribución de la ganancia así como con el pago del impuesto sobre la renta.

5. Actualmente el Decreto 26-92 Ley del Impuesto sobre la Renta, permite la revaluación de la Propiedad, Planta y Equipo, lo que refleja un avance significativo en materia

fiscal, ya que es la primera vez que el fisco establece un mecanismo optativo para actualizar cifras históricas. Esta ley grava las revaluaciones con un impuesto específico exigiendo una contabilización determinada que permita cuantificar su monto.

6. Al invertir en Propiedad, Planta y Equipo, el empresario debe tener presente que el valor de inversión no es únicamente el costo de adquisición o de fabricación ya que muchos de estos activos están gravados por una serie de impuestos que vienen a incrementar las necesidades de efectivo, tanto al momento de su adquisición como durante la vida útil del mismo, tales como:

Impuesto al Valor Agregado
Impuesto Sobre Inmuebles
Impuesto Sobre Circulación de Vehículos,

así como los costos de mantenimiento, los cuales se incrementan al acercarse cada vez más el final de la vida útil del mismo.

7. Para lograr una seguridad razonable, de alcanzar los objetivos de un negocio, es necesario que exista una adecuada estructura del control interno tanto en las operaciones de dicho negocio como de sus propiedades e inversiones en general, que abarque las políticas y procedimientos a seguir, así como un adecuado sistema contable de registro que permita verificar su propiedad, existencia física, valuación, uso, consistencia en aplicación de métodos y procedimientos, gravámenes y adecuada presentación en los estados financieros. Dentro de dicho control interno la Propiedad, Planta y Equipo ocupa un lugar de especial importancia.

RECOMENDACIONES

1. Siendo el Contador Público y Auditor el profesional que generalmente asesora al empresario en aspectos administrativos, financieros y legales es el más indicado para hacer ver a la alta gerencia de una empresa la necesidad y conveniencia que las cifras históricas reflejadas en los estados financieros se actualicen, reflejando las ventajas y desventajas que esto implica, principalmente en el rubro de la Propiedad, Planta y Equipo.
2. Se recomienda que aunque las cifras actualizadas de la Propiedad, Planta y Equipo no se reflejen en la contabilidad de las empresas, las mismas preparen estados financieros complementarios que permitan cuantificar el efecto de dicha revaluación.
3. El efecto de no revaluar la Propiedad, Planta y Equipo en una empresa, conlleva el riesgo de descapitalización, por lo que dicha incidencia deberá considerarse en la determinación de los precios de venta, para no tomar decisiones basadas sobre costos subvaluados que no cubran los valores de reposición de los activos productivos al momento de reemplazarlos.
4. Se recomienda la aplicación efectiva del Pronunciamiento de Contabilidad Financiera NO. 26 emitido por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, relacionado con "La Información Financiera en Economías Inflacionarias", ya que en nuestro medio las empresas brindan mayor importancia a los requisitos de tipo fiscal, que a las normas de carácter técnico, siendo éste el caso de dicho pronunciamiento, el cual constituye una valiosa herramienta para la preparación de estados financieros.
5. En la implantación de una Estructura de Control Interno es conveniente considerar la importancia del rubro de Propiedad, Planta y Equipo, tomando en cuenta su magnitud, cantidad, clase, etc., así como el tamaño de la empresa de que se trate, buscando un adecuado equilibrio en la relación costo-beneficio que justifique los procedimientos de control establecidos y cree confianza en el ambiente de control interno.

BIBLIOGRAFIA

TEXTOS:

- Baxter, William T.
INFLACION, EFECTO Y TRATAMIENTO CONTABLE
México - McGraw-Hill - 1979
- Cholvis, Francisco
AJUSTE MONETARIO DE ESTADO FINANCIEROS
Buenos Aires, Argentina - El Ateneo - 1981
- Fernández Díaz, Aurelio
BOSQUEJOS CONTABLES
Guatemala - Publicaciones Ferdyas, S. A. - 1981
- González Galvan, Jose Luis - C. P.
Flores Pompa, Eduardo - C. P.
Lagunes Vilaboa, Felipe - C. P.
LA CONTABILIDAD PARA EFECTOS CAMBIANTES
México - IMCP - 1982
- Finney, Harry A.
Miller, Herbert E.
CURSO DE CONTABILIDAD - INTERMEDIA - TOMO 3
2a. ed. México - Uthea - 1978
- Kohler, Eric L.
DICCIONARIO PARA CONTADORES
México - Uthea - 1992
- Lazzati, Santiago
CONTABILIDAD E INFLACION
3a. ed. Argentina - Ediciones Macchi - 1990
- Meigs, Walter B.
Johnson, Charles B.
Meigs, Roberts
CONTABILIDAD - LA BASE PARA DECISIONES GERENCIALES
4a. ed. México - McGraw-Hill - 1983
- Fazos, Luis
DEVALUACION EN MEXICO
México - Diana - 1983

- Pérez Reguera Martínez de Escobar, Alfonso - C. P.
APLICACION PRACTICA DEL BOLETIN B-10
REEXPRESION DE ESTADOS FINANCIEROS
3a. ed. México - IMCP - 1992
- Pyle, William W.
White, John Arch
Larson, Kermit D.
PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE CONTABILIDAD
México - CECSA - 1989

DECRETOS:

- DECRETO 26-92 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, SU
REGLAMENTO Y MODIFICACIONES
Guatemala - Diario de Centro América - 1992
- DECRETO 27-92 LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, SU
REGLAMENTO Y MODIFICACIONES
Guatemala - Diario de Centro América - 1992
- DECRETO 62-87 LEY DEL IMPUESTO UNICO SOBRE INMUEBLES
Y SU REGLAMENTO
Guatemala - Diario de Centro América - 1987
- DECRETO 64-87 LEY DEL IMPUESTO SOBRE CIRCULACION DE
VEHICULOS Y SU REGLAMENTO
Guatemala - Diario de Centro América - 1987

OTROS:

- Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores
PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD - RECOPIACION 1992
PRONUNCIAMIENTO No. 1, 4, 24 Y 26
Guatemala - IGCPA - 1991
- Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores
REVISTA AUDITORIA Y FINANZAS No. 77
Guatemala - IGCPA - 1991