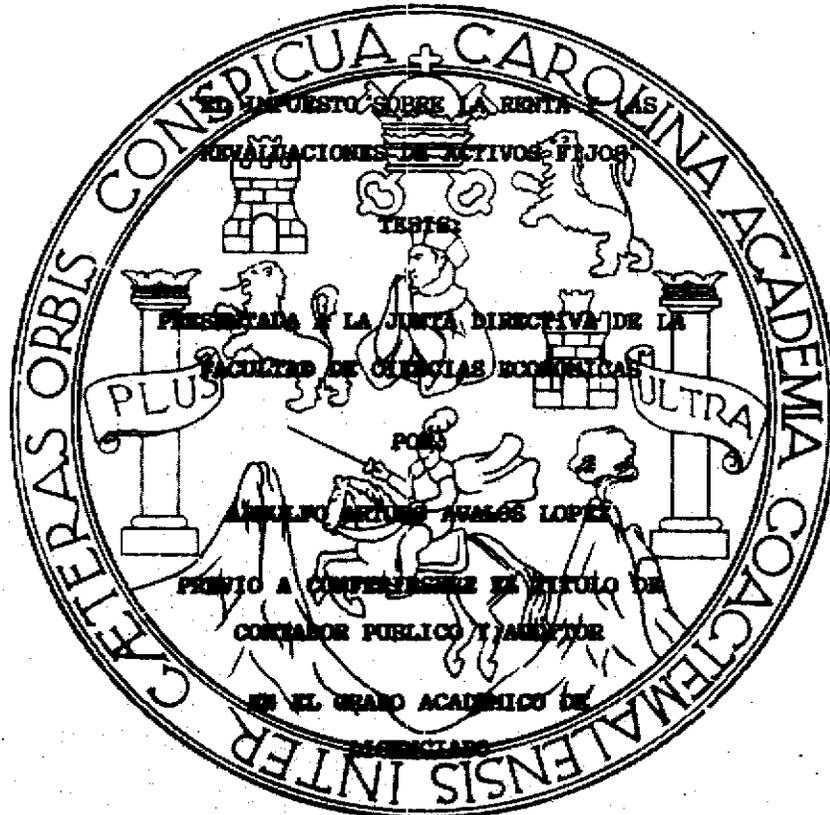


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS



Guatemala, mayo de 1994

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

R
03
T(1453)

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

Decano: Lic. Jorge Eduardo Soto
Secretario: Lic. Roberto Salazar Casiano
Vocal 1º: Lic. Jorge Eduardo Soto
Vocal 2º: Lic. Josué Efraín Aguilar Torres
Vocal 3º:
Vocal 4º: P.C. Oswaldo Ciriacó Ixcayán López
Vocal 5º: P.C. Fredy Orlando Mendoza López

TRIBUNAL QUE PRACTICA
EL EXAMEN GENERAL PRIVADO

Presidente: Lic. Carlos Enrique Orrellana R.
Secretario: Lic. Juan A. Gómez Monterroso
Examinador: Lic. Carlos Tabarín Trigueros
Examinador: Lic. Carlos Rivera Cifuentes
Examinador: Lic. Marco Antonio Ovando

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

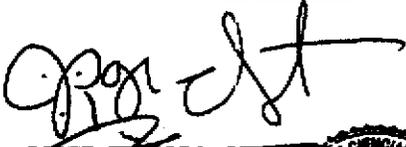
Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 18
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:
GUATEMALA, VEINTISIETE DE JUNIO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA
Y CUATRO.

Con base en el dictamen emitido por el
Licenciado Carlos Enrique Orellana Rosal, quien fuera
designado Asesor y la opinión favorable del Director de la
Escuela de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis
denominado: "EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LAS
REVALUACIONES DE ACTIVOS FIJOS", que para su graduación
profesional presentó el estudiante ARNULFO ARTURO
AVALOS LOPEZ, autorizándose su impresión.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. MANUEL DE JESUS ZETINA PUGA
SECRETARIO


LIC. JOSÉ EDUARDO SOTO
DECANO a.i.



Guatemala, 10 de marzo de 1994

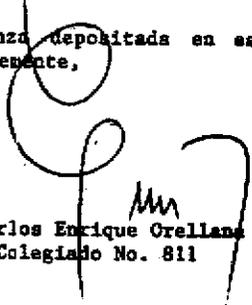
Lic. Gilberto Batres Paz
DECANO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Ciudad

Señor Decano:

De acuerdo a la designación de la Decanatura a su digno cargo, he asesorado al Señor **ARNULFO ARTURO AVALOS LOPEZ**, en la realización de su trabajo de Tesis titulado "IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LA REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS".

Considero que dicho trabajo ha sido desarrollado de conformidad con el procedimiento requerido en investigación y análisis, lo que ha permitido arribar a conclusiones y recomendaciones muy importantes relacionadas con el tema, por lo que recomiendo que tal trabajo de tesis se apruebe y se admita para su discusión en el Examen General Público, previo a otorgársele al Señor **AVALOS LOPEZ**, el Título de **CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR** en el Grado de **LICENCIADO**.

Agradeciéndole la confianza depositada en este servidor, me suscribo del Señor Decano deferentemente,



Lic. Carlos Enrique Orellana Rosal
Colegiado No. 811

CEOR/sg.

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

DEDICATORIA

A DIOS NUESTRO AMO Y SEÑOR

A MIS PADRES: Rodolfo Avalos García
Albertina López de Avalos

A MIS HERMANOS: Blanca, Odila, Gloria, Mayra,
Sandra, Randolpho, Antonio, Carlos,
Efraín, Pedro y Jorge.

**A MIS SOBRINOS
Y SOBRINAS**

A MI ASESOR DE TESIS: Lic. Carlos E. Orellana R.

A MIS AMIGOS: Ronald, Mynor Azurdia, Ariel, Mynor
López, Florenz, Héctor Rivera,
Héctor Mazariegos, Julio Maeda y
Victor H. Rodríguez.

**A MIS COMPANEROS DE
TRABAJO**

A GUATEMALA.

**A LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS, EN ESPECIAL A LA
ESCUELA DE AUDITORIA**

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

I N D I C E

	Página
3.6 Bases para contabilizar el activo fijo	45
3.7 Gastos capitalizables y de operación	46
3.8 Adiciones de activos fijos	48
3.9 Mejoras a los activos fijos	49
3.10 Reparaciones	50
3.11 Reemplazos	53
3.12 Activos fijos construídos	54
3.13 Interés durante la construcción	60
3.14 Concepto y definición de depreciación	61
3.15 Cálculo de la depreciación	65
3.16 Registro de la depreciación	66
3.17 Factores de la depreciación	67
3.18 La base de la depreciación	67
3.19 Valor residual o de desecho	68
3.20 Supresión del valor de desecho	69
3.21 Vida estimada	69
3.22 Causas de depreciación	71
3.23 Métodos de depreciación	75
3.24 Depreciación y provisión para reemplazo	82
3.25 Principios de contabilidad aplicables a la depreciación	83
 CAPITULO IV	
REVALUACIONES DE ACTIVOS FIJOS	
4.1 Definiciones	90
4.2 Importancia de las revaluaciones de activos fijos	92
4.3 Cambios en el costo y en la depreciación de los activos fijos	93
4.4 Incremento por avalúo	95

INDICE

Página

INTRODUCCION

CAPITULO I INDUSTRIA DE BEBIDAS

1.1	Antecedentes históricos de la industria de bebidas en Guatemala	1
1.2	Definición de industria	6
1.3	Tipos de industria	6
1.4	Estructura industrial	9
1.5	Definición de industria de bebidas	10
1.6	Antecedentes históricos de la industria de bebidas destiladas en Guatemala	10
1.7	Importancia económica de la industria de bebidas	13

CAPITULO II LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1	Antecedentes históricos	22
2.2	Objeto y campo de aplicación	24
2.3	Renta bruta	25
2.4	Renta neta	25
2.5	Renta imponible	27
2.6	Revaluación de activos fijos	27
2.7	Depreciaciones	31

CAPITULO III ACTIVOS FIJOS Y DEPRECIACIONES

3.1	Definiciones de activo fijo	35
3.2	Importancia de los activos fijos	35
3.3	Clasificación de los activos fijos	36
3.4	Valuación de los activos fijos	37
3.5	Cargos de los costos del activo fijo a las operaciones	38

I N D I C E

	Página
4.5 Cálculo de las revaluaciones	96
4.6 Requisitos mínimos de las revaluaciones	99
4.7 Registro contable de las revaluaciones	101
4.8 Aspectos legales de las revaluaciones de activos fijos	109
4.9 Los PCGA y las revaluaciones de activos fijos	110
4.10 Presentación de las revaluaciones en los estados financieros	122
4.11 Divulgaciones	126
CAPITULO V	
EFFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS	
5.1 Consideraciones preliminares (caso práctico)	126
5.2 Registro contable	139
5.3 Análisis contable	140
5.4 Comentarios sobre los registros contables	143
5.5 Efectos contables	144
5.6 Análisis fiscal y financiero	145
5.7 Efectos fiscales y financieros	157
CONCLUSIONES	165
RECOMENDACIONES	168
BIBLIOGRAFIA	171

asesora, el análisis financiero y fiscal que se debe realizar previo a efectuar la revaluación de activos fijos en las empresas.

- b) Presentar los diversos elementos (legales y técnicos) que deben tomarse en cuenta para realizar las revaluaciones de activos fijos.
- c) Presentar los beneficios e inconvenientes financieros contables y fiscales de estas revaluaciones.

El presente trabajo consta de cinco capítulos; el Capítulo I se refiere a la Industria de Bebidas en Guatemala y contiene los antecedentes históricos, la estructura y la importancia económica en nuestro país.

En el Capítulo II se hace referencia al marco legal que regula las revaluaciones de activos fijos en nuestro país, también incluye la regulación referente a las depreciaciones, renta neta, renta bruta y renta imponible.

El Capítulo III contiene toda la teoría relacionada con los activos fijos y sus depreciaciones.

El Capítulo IV de Revaluaciones de Activos Fijos, muestra los lineamientos teóricos básicos que deben aplicarse para poder llevar a cabo el proceso de las revaluaciones de activos fijos en las empresas.

INTRODUCCION

En este trabajo se presenta el tema relacionado con las revaluaciones de activos fijos y sus efectos contables, fiscales y financieros como resultado de su aceptación legal a través de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La razón por la cual fue seleccionado este tema como punto principal de estudio, es la de conocer detalladamente los posibles beneficios e inconvenientes que se pueden obtener como consecuencia de llevar a cabo el proceso de revaluación de los activos fijos en las empresas.

Para poder efectuar adecuadamente este trabajo, se contó esencialmente con el apoyo documental relacionado con aspectos contables, financieros y de auditoría, así como de las leyes y reglamentos relacionados directamente o indirectamente con los puntos desarrollados en el mismo.

También se hizo uso de la información obtenida por medio de la asistencia a seminarios, cursos y consultas a personas, relacionados con este tema.

Con la realización de este trabajo se pretenden alcanzar los siguientes objetivos:

- a) Dar a conocer la importancia que tiene para las empresas y el Contador Público y Auditor

El Capítulo V resulta ser el más importante de este trabajo, debido a que en el mismo se realiza el análisis financiero, contable y fiscal de un caso práctico (supuesto), mediante el cual se realiza el proceso de revaluación de activos fijos de una industria de bebidas. Los efectos contables, fiscales y financieros se muestran al final de este capítulo.

Este trabajo es importante en vista de que proporciona elementos de interpretación básicos para la toma de decisiones financieras. Así mismo es importante para el Contador Público y Auditor y estudiantes de esta profesión, porque permite conocer sobre el tema y asesorar a las empresas sobre esta situación.

Con este trabajo se pretende dar al lector una guía básica que le permita:

- a) Conocer aspectos esenciales (técnicos, fiscales, financieros y contables) del tema.
- b) Despertar su interés para que pueda crear más instrumentos de análisis para una efectiva toma de decisiones.
- c) Planear y analizar antes de efectuar las revaluaciones.

CAPITULO I

INDUSTRIA DE BEBIDAS

1.1 Antecedentes Históricos de la Industria en Guatemala.

Cuando España llevo a cabo la conquista de America, gozaba de un desarrollo relativo superior al de las sociedades locales, sin embargo, dentro del proceso de colonización no incorporó en sus dominios americanos los avances tecnológicos conocidos, lo cual tiene su explicación en el hecho de que las clases dominantes españolas concibieron a las colonias como una fuente de extracción de riqueza.

En la época colonial, la producción industrial de Guatemala se caracteriza por ser de tipo artesanal. En este periodo se introducen algunos procesos técnicos de la artesanía española o se les adapta para la producción interna.

Las premisas para un desarrollo industrial se veían limitadas por la estructura económica donde predominaban las relaciones de producción serviles que no contribuían a fortalecer un mercado interior.

En el último cuarto del siglo XIX la revolución industrial, introduce procesos mecánicos en la producción industrial, lo cual determinó el auge en la creación de infraestructuras, modernización de las vías de comunicación,

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

tales como, ferrocarriles, puertos, embarcaciones. Esta modernización permitió impulsar el comercio que aumentó la capacidad adquisitiva de los países de mayor desarrollo industrial que se tradujo en la intensificación del intercambio de materias primas y en la incorporación de nuevos mercados.

En esta época se da la reforma liberal, en donde se asientan las bases del desarrollo capitalista en Guatemala.

El nuevo grupo en el poder le da un gran impulso a la construcción de infraestructura, introduciendo el ferrocarril, habilitando nuevos puertos, construyendo carreteras e introduciendo las primeras líneas de telégrafo.

En la época de la reforma liberal se establecen en el país las primeras cuatro industrias de carácter fabril, constituidas con capital nacional, siendo las siguientes: Fabrica de Tejidos Cantel (1883), Fabrica de Cerveza Gallo (1896) y Fabrica de Cementos Novella. La cuarta de ellas es la Fabrica de Fósforos, instalada en 1882, que posteriormente fue adquirida por capital norteamericano.

Las posibilidades de la producción fabril se encuentran determinadas por el auge cafetalero y el desarrollo urbano que se da en la época, de allí que no sea casual la instalación de la Fabrica Cantel en Quetzaltenango, en ese momento principal centro urbano cafetalero del país.

Durante todo el periodo que va del último cuarto del siglo XIX a mediados del siglo XX, hay un relativo ascenso en la producción artesanal y manufacturera.

Con la revolución de 1944 se impulsó la diversificación de la producción agrícola y la producción industrial se modificó cuantitativa y cualitativamente, dando paso al desarrollo de la industria fabril.

El bloque en el poder aplicó políticas de fomento industrial de corte nacionalista que explican el ritmo de crecimiento de la industria. El 3 de diciembre de 1947 se emite la primera ley de fomento industrial.

Por medio de esta ley, se declaraba de urgencia nacional el establecimiento y desarrollo de industrias que facilitarían el aprovechamiento más efectivo de los recursos del país y que colocaran económicamente sus productos interno y externo.

Uno de los aspectos importantes de esta ley, es en cuanto a la obligatoriedad de la participación del capital guatemalteco para gozar de exoneración de impuestos.

En 1959 es sustituida esta ley por el decreto número 1317, el cual elimina las restricciones que la anterior ley imponía al capital extranjero y permite el ingreso de éste sin ninguna limitación; así mismo desapareció el énfasis puesto por la anterior ley en cuanto al aprovechamiento de

los recursos del país y por el contrario amplió los incentivos en materia de franquicia a la importación.

En la década de 1950 a 1959 comienza a gestarse la integración centroamericana.

Con la integración se pretendía alcanzar un desarrollo más elevado a través de la sustitución de importaciones, pero los desequilibrios generados durante el proceso de integración entre los países como lo son:

- la desigualdad en la distribución de los beneficios generados,
 - el déficit de energía eléctrica,
 - la carestía de infraestructura y
 - el agravamiento del déficit en la balanza de pagos,
- trajeron como consecuencia, el surgimiento de nuevas contradicciones económico-sociales y el estado crítico del mercado común centroamericano.

El crecimiento industrial, que durante el período de integración recibió un fuerte impulso, se concentró en el departamento de Guatemala, principalmente en la ciudad capital, centro en el cual se encuentran las mejores condiciones infraestructurales, tales como: energía eléctrica, agua, vías de comunicación, transporte, etc.

La problemática que acarrea la centralización industrial determinó que se aprobara la ley de fomento para la

descentralización industrial, la cual promueve la instalación de empresas industriales en la zona rural (fuera del departamento de Guatemala) y la cual "declara de prioridad y necesidad nacionales, la promoción y establecimiento de nuevas empresas industriales que se localicen fuera del departamento de Guatemala y que contribuyan a impulsar el desarrollo regional, crear oportunidades de trabajo, aprovechar las materias primas de las diferentes regiones, elevar el nivel de vida de la población de esas regiones, fortalecer el mercado interno, incorporar el mayor número de habitantes al progreso nacional, aumentar exportaciones y disminuir importaciones". /4

En 1979, el Congreso de la República emite la ley de incentivos a las empresas de exportación (draw-back), la cual permite la importación de materias primas con determinados incentivos fiscales. Las industrias de exportación draw-back, son aquellas que importan materias primas, materiales, productos semielaborados, productos intermedios, empaques y envases, los cuales son procesados en el país para luego ser reexportados como productos terminados, en base a patentes o patrones de empresas transnacionales.

El sistema draw-back es llamado también de reintegro o industrias maquiladoras y ha sido introducido en países de menor desarrollo, aprovechando la mano de obra barata.

Comisión de la República de Guatemala, Decreto Ley 10-79
(Ley de Fomento para la Descentralización Industrial)

estos tipos de industrias.

1.3.1 Industria Doméstica o Familiar.

Se caracteriza por la participación exclusiva del grupo familiar en las labores de preparación y transformación de la materia prima. La unidad familiar, el padre, la madre, los hijos y otros parientes, realizan separadamente o en conjunto, cada una de las operaciones previas, intermedias y finales hasta el acabado del producto.

Muchas de estas unidades realizan la actividad industrial como complemento de otras (agricultura, ganadería u otras); los artículos que producen, o son consumidos por ellos mismos, o los venden en las plazas y mercados de los municipios cercanos; el trabajo es fundamentalmente anual, valiéndose de instrumentos muy rudimentarios. La cooperación familiar basada en la división natural del trabajo, prevalece en este tipo de industria.

1.3.2 Industria Artesanal.

El rasgo principal de la artesanía es que, además del trabajo familiar, existe mano de obra retribuida, ajena al grupo doméstico. La unidad productora es el taller artesanal, en donde trabajan conjuntamente, miembros de la familia y trabajadores retribuidos; el jefe de familia frecuentemente se erige en maestro y los elementos ajenos a la familia adoptan el carácter de operarios o aprendices. La retribución del trabajo de los operarios suele ser a destajo.

en especie y/o en dinero. Los instrumentos de trabajo empleados, no siempre son rudimentarios, pero predomina invariablemente la energía humana sobre cualquier otra. La mayoría de veces, estos instrumentos pertenecen al propietario del taller o a los elementos más calificados de la familia; no obstante, en algunos casos, éstos son propiedad de los operarios o aprendices.

Existe en los talleres una baja división del trabajo. El operario normalmente realiza todos los procesos hasta el acabado del producto, aunque algunos de éstos, como los diseños o trazos, suelen estar a cargo del maestro. Los artículos que producen son vendidos a los consumidores en el mismo taller o han sido encargados por intermediarios y/o mayoristas, quienes a la vez los distribuyen a los consumidores.

1.3.3 Industria Manufacturera.

La manufactura es un tipo de industria eminentemente capitalista; sus rasgos sobresalientes son la concentración de un número relativamente alto de obreros asalariados en donde se aplica con alguna intensidad la división del trabajo, en la manufactura los obreros se especializan en las ejecuciones de diversas operaciones por separado. Los medios de producción se concentran exclusivamente en manos del capitalista, el obrero recibe una retribución por su fuerza de trabajo. Continúa prevaleciendo la división del trabajo, pero se observa la introducción de instrumentos más

avanzados, los cuales son movidos fundamentalmente por la fuerza humana. La productividad del trabajo es mayor que en los anteriores tipos de industria, debido a que la división del trabajo simplifica gran número de operaciones productivas complicadas, que en aquellas exigía varios años de aprendizaje.

1.3.4 Industria Fabril.

La fábrica capitalista es la gran empresa industrial basada en la concentración de obreros asalariados y en la que se emplean las máquinas para la producción de mercancías. Bajo la industria fabril predomina la fuerza que generan las máquinas de combustión interna, la electricidad y en general, la energía extrahumana sobre la fuerza motriz del hombre. Se introduce, muchas veces, la producción en serie y la racionalización del trabajo. Por estas circunstancias, aumenta la productividad del trabajo a niveles incomparables con los otros tipos de industria.

1.4 Estructura Industrial

Para efectos de análisis pueden formarse tres grandes grupos industriales, según el destino de la producción, siendo los siguientes:

1.4.1 Bienes de Consumo No Duradero.

Constituye las ramas típicas productoras de bienes de consumo final, especialmente no duraderos. Las industrias aquí incluidas suelen ser denominadas también como

tradicionales o livianas, atendiendo al tipo de bienes que producen tales como: alimentos, bebidas, tabaco, textiles, calzado, prendas de vestir, etc.

1.4.2 Bienes Intermedios.

Comprende las ramas típicas productoras de bienes intermedios, principalmente materias primas, tales como pulpa y papel, derivados del petróleo, caucho, químicos, cuero, madera, etc.

1.4.3 Bienes de Capital y Consumo Duradero.

Comprende el tipo de bienes ligados también a lo que se conoce con el nombre de medios de trabajo, así como artículos con cierto grado de complejidad en su fabricación, tales como la rama metalmecánica, aparatos eléctricos, material de transporte, máquinas, herramientas, etc.

1.5 Industria de bebidas.

Es una actividad económica transformativa de materias primas (malta, melaza, alcohol, agua, etc.) para convertirlas en bienes destinados básicamente para el consumo (vinos, cervezas, licores, roncs, aguas gasosas, etc.).

1.6 Antecedentes históricos de la industria de bebidas destiladas en Guatemala.

Desde tiempos inmemoriales se han ingerido en Guatemala, como en cualquier otro país del mundo, bebidas de cereales y fermentadas. Se supone que antes del año 1914,

quienes elaboraban ese tipo de bebidas, lo hacian en forma individual; algunos bajo algun control del Estado y algunos otros no.

A partir del año 1914 se tiene conocimiento, de los primeros pasos que se dieron para que los destiladores (así se les llamaba) de aquellos tiempos pensaran ya en cierto tipo de alianzas o más bien sociedades.

Es así que a partir de 1914, se encuentra una Sociedad Destiladora de Aguardientes y Licores, siendo la más connotada la empresa denominada Compañía de Industrias, la cual en unión de otras como Fenagos Hnos., J.M. Cofiño y Cía., y otras con participación individual se constituirían con el tiempo en la Sociedad de Destiladores de la capital y posteriormente, en los fundadores de lo que en la actualidad es la empresa más antigua de la República de Guatemala o sea la Industria Licorera Guatemalteca S.A., ubicada en el Km. 16.5 Carretera Roosevelt, Mixco.

A través de los años fueron creándose nuevas sociedades tanto en la capital como en los departamentos; al extremo que casi en cada departamento de la República existía una fábrica de aguardiente y licores; sin contar con la proliferación de fábricas clandestinas que también datan de tiempos inmemoriales y cuyos equipos cuando eran genuinas ollas de barro, elaboraban aguardiente de calidad aceptable; pero conforme el tiempo fue avanzando, ese equipo se transformó

en toneles de gasolina y otros implementos con los cuales realmente se producen aguardientes de bajísima calidad y con altísimo índice de impurezas dañinas para la salud.

Las fábricas controladas por el fisco, fueron poco a poco mejorando sus sistemas de trabajo y modernizando sus equipos e implementos; contando con sus propios laboratorios y enviando muestras de sus productos al laboratorio fiscal.

Dentro de la década de los años cuarenta, el gobierno emitió la ley de añejamiento, por medio de la cual se obligaba a los destiladores a crear sus reservas de por lo menos un año de añejamiento antes de salir a la venta al público, para garantizar la calidad de los productos.

En virtud de lo anterior, los destiladores de la época vieron la necesidad de unificar esfuerzos para facilitar la creación de sus reservas de añejamiento para el cumplimiento de la ley. Fue así como después de múltiples gestiones y pláticas de convencimiento, se logró la unificación de los fabricantes de alcohóles, aguardientes y licóres, en lo que respecta a producción de materia prima y control de añejamiento; creándose en Santa Lucía Cotacacanes, un gran centro de añejamiento del país, conocido como Añejadora Guatemalteca S.A., cuyas productos elaborados por las distintas fábricas asociadas, producen un tipo de alcohóles, aguardientes y licóres, especialmente de excelente calidad.

Posteriormente, conforme las necesidades lo han obligado, se han construido otros centros de añejamiento con materia prima también de la más alta calidad, y que ya confeccionadas por las distintas fábricas asociadas ofrecen al guatemalteco roncs, aguardientes y licores de alta calidad.

Algunos años después, la mayoría de fábricas de aguardientes y licores se aglutinaron en un solo frente, robusteciendo a cuatro empresas de las más connotadas, siendo éstas las siguientes: Industria Licorera Guatemalteca S.A., Industria Licorera Guetzalteca S.A., Industria Licorera Euzkadi S.A. e Industria Licorera Zacapaneca S.A., las que actualmente están ubicadas en los Departamentos de Guatemala, Guetzaltenango, Suchitepéquez y Zacapa respectivamente.

Así es como se ha logrado establecer en Guatemala, una genuina industria guatemalteca que en un 90 a 95% consume materias primas y otros elementos puramente nacionales, elaborando productos de alta calidad.

1.7 Importancia económica de la industria de bebidas.

La importancia económica de las industrias de bebidas se refleja básicamente en la aportación que tienen en las diferentes actividades económicas, que son medidas a través de determinadas variables como lo son: valor bruto de la producción, valor agregado industrial, impuestos y salarios, ganancias, cupado e inversión en activos fijos.

Para tener una idea concreta de la participación de las industrias de bebidas dentro del sector industrial, se recopilaron datos del periodo 1983 a 1988, mismos que se analizan para su mejor interpretación.

Como anexos se presentan cuadros ilustrativos que muestran la importancia económica que tienen las industrias de bebidas dentro de este sector.

En la primera ilustración se aprecia que el valor bruto de la producción industrial, durante el periodo fue de Q 15,908.7 millones, de los cuales Q 1,118.5 millones (7%), fue aportación de las industrias de bebidas; en este renglón estas industrias ocupan un quinto lugar, por debajo de las industrias de alimentos cuya aportación fue de Q 5,441.8 millones (34.2%); industrias químicas con Q 4,370.5 millones (27.5%); industrias metal mecánicas con Q 1,316.8 millones (8.3%) y de las industrias de minerales no metálicos que aportaron Q 1,129.9 millones para un 7.1%.

En la segunda ilustración se aprecia que la aportación de las industrias de bebidas al valor agregado industrial en este periodo fue de Q 533.5 millones, lo que representa un 9.1%; ocupando en esta actividad el cuarto lugar, por debajo de las industrias de alimentos cuya aportación fue de Q 1,741.6 millones (29.6%); de las industrias químicas que aportaron Q 1,586.0 millones (27.9%) y de las industrias metal mecánicas con una aportación de Q. 538.9 millones o sea

un 9.1%.

En la ilustración número tres se muestra que dentro de los sueldos y salarios pagados durante este mismo periodo, las industrias de bebidas ocupan el tercer lugar con una aportación de Q 131.5 millones, lo que representa un 9.9%; por debajo únicamente de las industrias de alimentos e industrias químicas, cuyas aportaciones fueron de Q 376.0 (27.2%) y Q 325.2 millones (23.5%), respectivamente.

En la cuarta ilustración se observa que durante ese mismo periodo, las industrias de bebidas ocuparon a 25,900 trabajadores, lo que representó un 6.4% del total de personas ocupadas por el sector industrial, por debajo de las industrias de alimentos que ocuparon a 135,600 personas, o sea un 33.6%; de las industrias químicas que ocuparon a 65,200 personas, lo que significó un 16.2%; de las industrias de textiles que ocuparon a 41,100 personas, o sea un 10.2% y de las industrias metal mecánicas que ocuparon a 34,000 personas, lo que representó un 8.4%.

Es importante señalar que en la ocupación de trabajadores en el sector industrial, las de textiles y las metal mecánicas ocupan el tercer y cuarto lugares respectivamente, mientras que estas, en lo que se refiere a sueldos y salarios pagados durante el mismo periodo ocupan el quinto y cuarto lugares respectivamente.

Así mismo se observa que las industrias de bebidas en lo que respecta a personal ocupado, están situadas en el quinto lugar y en el rubro de sueldos y salarios pagados ocupan el tercer lugar.

Lo anterior indica que las remuneraciones de las industrias de bebidas, comparadas con las de textiles y las de metal mecánicas, son más elevadas.

La ilustración número cinco, muestra que en la inversión de activos fijos, las industrias de bebidas aportaron durante el periodo D 24.5 millones, lo que significó un 9.4% ocupando en este aspecto el cuarto lugar, por debajo de las industrias de alimentos, de químicos y de textiles.

Tomando como base la información estadística analizada, se aprecia que las industrias de bebidas dentro del sector industrial, están ubicadas dentro de las cuatro principales actividades, por debajo únicamente de las industrias de alimentos, de químicos e industrias metal mecánicas.

ILUSTRACION NUMERO 1

INDUSTRIA MANUFACTURERA FABRIL

Valor bruto de la producción, por rama de actividad

en millones de Quetzales

CONCEPTO	1983	1984	1985	1986	1987	1988	TOTAL	PROM.
BIENES	665.6	733.1	846.7	829.7	1,142.9	1,221.6	5,441.8	34.2
QUIMICOS	556.3	632.0	739.0	698.5	928.8	817.9	4,370.5	27.5
TOTAL MECANICA	142.1	143.0	194.7	244.0	288.3	304.7	1,316.8	8.3
GENERALES NO METALI	124.9	117.1	149.9	198.3	251.7	288.0	1,128.9	7.1
TEXTILES	123.0	140.8	182.6	163.1	71.8	236.0	917.3	5.8
PAPEL	50.0	53.1	70.3	64.3	52.6	86.6	386.9	2.4
PIRENTAS	38.8	36.3	48.4	43.9	47.1	71.7	288.2	1.8
TABACO	28.9	27.8	34.8	42.8	63.1	65.6	262.6	1.7
PRENDAS DE VESTIR	34.7	38.0	34.4	24.6	40.5	43.5	216.7	1.4
CAJAZADO	19.4	25.5	27.1	27.0	8.2	28.9	136.1	0.9
MADERA	16.7	18.2	16.3	17.6	32.6	21.9	123.3	0.8
CUERO	9.5	10.1	12.2	12.4	17.2	22.0	83.4	0.5
OTROS	7.3	7.1	8.8	10.4	13.0	13.6	60.2	0.4
MUEBLES	7.2	8.1	7.1	5.5	17.8	10.8	56.5	0.4
TOTAL	1,984.5	2,133.0	2,528.6	2,573.6	3,231.0	3,478.0	15,908.7	100.0

FUENTE: Principales estadísticas del sector Industrial. Departamento de Investigaciones agropecuarias e industriales. Banco de Guatemala.

ILUSTRACION NUMERO 2
 INDUSTRIA MANUFACTURERA FABRIL
 Valor agregado, por línea de actividad
 -en millones de Quetzales-

CONCEPTO	1983	1984	1985	1986	1987	TOTAL	PROMEDIO
ALIMENTOS	284.0	281.1	350.6	398.5	467.4	1,741.6	29.6
SUMIGROS	207.7	246.7	311.5	380.1	501.0	1,646.0	27.9
TEXTIL MECANICA	88.9	72.0	102.8	153.4	141.4	535.9	9.1
MINERALES NO METALI	72.5	60.6	89.2	78.6	113.7	412.6	7.0
TEXTILES	51.0	64.1	91.1	77.8	30.6	314.6	5.3
ALIMENTAS	32.6	31.2	44.4	36.9	51.4	186.5	3.3
TEXTIL	17.6	17.6	30.5	28.7	25.1	119.5	2.0
TABACO	18.0	12.9	23.0	21.0	39.2	114.1	1.9
INDUSTRIAS DE VESTIR	18.2	22.0	19.2	14.8	24.0	98.2	1.7
PAPEL	10.2	8.4	7.6	10.6	18.0	54.8	0.9
TEXTIL	10.0	14.7	16.4	9.6	2.7	53.4	0.9
OTROS	4.9	4.4	4.6	5.7	8.4	28.0	0.5
MUEBLES	4.4	4.5	3.3	3.1	12.1	27.4	0.5
OTRO	3.3	2.9	2.9	3.0	5.3	17.4	0.3
TOTAL	989.6	902.2	1,205.7	1,325.6	1,590.4	5,893.5	100.0

FUENTE: Principales estadísticas del sector industrial. Departamento de Investigaciones agropecuarias e industriales. Banco de Guatemala.

ILUSTRACION NUMERO 3
INDUSTRIA MANUFACTURERA FABRIL

Salarios y salarios pagados, por rama de actividad
 -en millones de Quetzales-

CONCEPTO	1983	1984	1985	1986	1987	1988	TOTAL	PROM.
ALIMENTOS	50.2	54.5	62.3	62.8	70.8	75.4	376.0	27.2
BEBIDAS	49.2	53.7	59.7	62.2	67.1	33.3	325.2	23.5
METAL MECANICA	18.3	18.2	18.6	18.5	23.1	22.3	119.0	8.6
TEXTILES	18.3	18.3	20.1	19.5	6.8	25.4	108.4	7.8
MATERIALES NO METALI	14.7	14.4	15.4	16.0	20.2	12.3	93.0	6.7
PRENTAS	8.0	9.5	9.8	9.3	10.1	9.2	55.9	4.0
PRENDAS DE VESTIR	5.6	6.2	6.2	4.7	6.2	7.9	36.8	2.7
TABACO	5.3	4.8	5.2	6.2	8.6	3.5	33.6	2.4
PAPEL	4.8	4.9	5.3	5.5	3.7	5.7	29.9	2.2
CALZADO	3.9	4.7	4.8	4.0	1.2	7.0	25.6	1.8
MAQUINA	3.3	3.3	3.4	3.7	4.3	7.4	25.4	1.8
MAJUELES	1.9	1.9	1.6	1.3	1.7	2.6	11.0	0.8
CUERO	1.0	1.0	1.0	0.8	1.1	1.8	6.7	0.5
OTROS	1.1	1.1	1.2	0.8	0.9	1.3	6.4	0.5
TOTAL	200.4	211.7	238.1	241.3	257.2	235.7	1,384.4	100.0

FUENTE: Principales estadísticas del sector industrial. Departamento de investigaciones agropecuarias e industriales. Banco de Guatemala.

ILUSTRACION NUMERO 4
INDUSTRIA MANUFACTURERA FABRIL
 Personal ocupado, por rama de actividad
 en miles de personas

CONCEPTO	1983	1984	1985	1986	1987	1988	TOTAL	PROM.
ALIMENTOS	23.0	24.1	26.7	23.3	21.3	17.2	135.6	33.6
BEBIDAS	13.1	12.5	12.5	10.1	9.4	7.6	65.2	16.2
TEXTILES	8.7	8.6	8.8	7.0	2.2	5.8	41.1	10.2
INDUSTRIA MECANICA	6.8	6.2	6.4	4.5	5.0	5.1	34.0	8.4
MINERALES NO METALI	4.8	4.8	4.3	3.4	4.0	2.8	24.1	6.0
ALIMENTOS	3.3	3.7	2.9	2.3	2.3	2.1	16.6	4.1
INDUSTRIA DE VESTIR	2.9	3.4	2.8	2.6	2.4	1.8	15.9	3.9
INDUSTRIA	2.3	2.0	2.2	1.8	2.1	1.7	12.1	3.0
ALIZADO	2.2	2.3	2.2	1.6	0.5	1.6	10.4	2.6
ALUMINIO	1.4	1.3	1.3	1.1	0.6	1.3	7.0	1.7
INDUSTRIALES	1.1	1.1	0.9	0.8	0.8	0.6	5.1	1.3
TABACO	0.8	0.8	0.8	0.8	0.8	0.8	4.8	1.2
CONSTRUCCION	0.7	0.6	0.6	0.4	0.5	0.4	3.2	0.8
OTROS	0.5	0.5	0.5	0.4	0.3	0.3	2.5	0.6
TOTAL	75.3	75.6	77.5	64.1	67.1	53.8	403.4	100.0

FUENTE: Principales estadísticas del sector industrial. Departamento de investigaciones agropecuarias e industriales. Banco de Guatemala.

ILUSTRACION NUMERO 5
INDUSTRIA MANUFACTURERA FABRIL

Inversiones en activos fijos, por rama de actividad
 -en millones de Quetzales-

CONCEPTO	1983	1984	1985	1986	1987	TOTAL	PROMEDI
ALIMENTOS	11.5	13.5	21.5	21.5	20.4	88.4	34.0
QUIMICOS	11.3	12.9	23.7	21.6	18.2	87.7	33.7
TEXTILES	3.2	2.6	4.6	11.2	3.9	25.5	9.8
IMPRESNTAS	0.8	1.3	6.6	4.1	4.6	17.4	6.7
METAL MECANICA	1.7	1.3	3.3	1.7	5.4	13.4	5.1
PAPEL	3.6	1.5	1.5	2.2	0.3	9.1	3.5
MADERA	0.6	0.4	2.4	1.5	3.7	8.6	3.3
TENDAS DE VESTIR	0.8	0.9	1.2	1.3	2.2	6.4	2.5
TABACO	0.6	0.7	1.3	0.7	0.2	3.5	1.3
MUEBLES	0.2	0.4	0.1	1.2	0.3	2.2	0.8
CALZADO	0.5	0.5	0.6	0.2	0.0	1.8	0.7
CUERO	0.2	0.1	0.4	0.3	0.7	1.7	0.7
OTROS	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.5	0.2
MINERALES NO METALI	(9.8)	3.4	7.1	(39.5)	8.3	(30.5)	(11.7)
TOTAL	27.2	39.9	78.0	41.3	73.8	260.2	100.0

FUENTE: Principales estadísticas del sector industrial. Departamento de investigaciones agropecuarias e industriales. Banco de Guatemala.

CAPITULO II

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1 Antecedentes históricos.

El 30 de junio de 1963, terminó su vigencia la Ley sobre Utilidades de Empresas Lucrativas, para dar paso a la primera Ley del Impuesto sobre la Renta, creada por el decreto número 1559 del Congreso de la República. Este decreto fue sustituido por el número 229 emitido en 1964. El decreto 229 fue una copia del número 1559, con la diferencia de que fue eliminada la obligación de presentar un estado patrimonial de los contribuyentes.

El reglamento de la Ley fue emitido en noviembre de 1964. En el transcurso de su vigencia, al decreto 229 le fueron hechas numerosas reformas, hasta llegar a emitirse una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta en 1987, mediante el decreto 59-87; entre los considerandos de este decreto se establece "Que para cumplir con los objetivos de desarrollo económico y social, así como procurar reducir la evasión en el mayor grado posible, es conveniente readecuar la base de imposición y las tasas impositivas del impuesto sobre la Renta, de acuerdo con los principios de equidad, justicia tributaria y de capacidad de pago, establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala".

Así mismo considera "Que el decreto 229 durante su vigencia, se le han introducido numerosas modificaciones que

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

dificultan el cumplimiento y administración del impuesto, el que debe hacerse congruente con el principio de legalidad establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, por lo que es necesario dictar una nueva ley sobre dicha materia".

Al decreto 59-87 también le fueron hechas modificaciones, principalmente en los años 1987 y 1988.

A partir de julio de 1992 entra en vigencia una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (Dto. 26-92 del Congreso de la República), el cual entre sus considerandos establece "Que es necesario mejorar, modernizar y simplificar la estructura impositiva para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias e incrementar la eficiencia administrativa y la recaudación de sus tributos".

Así mismo establece "Que para lograr tales propósitos, es necesario introducir un mayor grado de equidad al Impuesto sobre la Renta, ampliando la base de dicho tributo con la finalidad de evitar su erosión, y cumplir con los principios de generalidad y capacidad de pago".

Esta Ley entre sus modificaciones más relevantes contempla:

- a) Quedan afectos todos los intereses (excepto los generados por documentos emitidos y colocados hasta mayo

- B, fecha de publicación de la Ley).
- b) Quedan afectas las revaluaciones de activos fijos.
 - c) La amortización de activos intangibles se hará en un periodo no menor a 5 años.
 - d) Modifica los porcentajes de depreciación de activos fijos.
 - e) Modifica la forma de compensar y pagar las ganancias y pérdidas de capital.
 - f) Modifica el porcentaje del pago por rentas presuntas.
 - g) El deducible para personas individuales se fija en Q 24,000.00 anuales.
 - h) La reserva para indemnizaciones corresponde a un 8.33%
 - i) La provisión para cuentas incobrables se establece en un 3%
 - j) Modifica las tarifas del impuesto.
 - k) Los pagos a cuenta son del 1.5% sobre el total de rentas brutas.
 - l) Quedan establecidas las retenciones para domiciliados en un 4%
 - m) La cuota anual de sociedades se establece en un 1% sobre el activo neto, con un máximo de Q 20,000.00.

2.2 Objeto y campo de aplicación.

- 2.2.1 Objeto: Se establece un impuesto sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no.

que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos. /³

2.2.2 Campo: Quedan afectos al impuesto todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional. /⁴

2.3 Renta bruta.

Constituye renta bruta el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el periodo de imposición. /⁵

2.4 Renta Neta.

Las personas jurídicas, patrimonios y entes que realicen actividades lucrativas, determinarán su renta neta, deduciendo de su renta bruta, los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, siendo los siguientes:

Costo de producción y venta; gastos de transporte, sueldos, sobresueldos, salarios, dietas, aguinaldos,

3/ Congreso de la República de Guatemala, decreto 26-72, artículo número 1.

4/ Congreso de la República de Guatemala, decreto 26-72, artículo número 2.

5/ Congreso de la Asamblea de Guatemala, decreto 24-72, artículo número 1.

gratificaciones, bonificaciones, comisiones otorgados a todos los empleados en forma generalizada; cuotas patronales; indemnizaciones pagadas; jubilaciones, pensiones, montepíos; alquileres pagados; costo de las mejoras efectuadas por los arrendatarios sobre los bienes arrendados; impuestos, tasas, contribuciones y arbitrios municipales pagados, excepto el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado y otros que no constituyen costo; los intereses y otros gastos financieros sobre créditos obtenidos destinados a la producción de rentas gravadas; los pagos por primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremotos y otros riesgos; las pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, debidamente comprobados; gastos de mantenimiento y reparación; las depreciaciones y amortizaciones; las deudas incobrables; donaciones comprobables fehacientemente, otorgadas a favor del Estado e instituciones no lucrativas y de asistencia; los honorarios, comisiones, reembolsos de gastos deducibles y similares por servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole; gastos generales y de venta; viáticos comprobables incurridos dentro o fuera del país; regalías pagadas por el uso de marcas y patentes de invención inscritos en el registro; gastos de publicidad y propaganda; gastos de organización (amortización); las pérdidas cambiarias por la compra de divisas. /*

2.5 Renta imponible.

La renta imponible de las personas, patrimonios y entes, será equivalente a su renta neta, más los costos y gastos no deducibles, menos sus rentas exentas. /7

2.6 Revaluación de Activos Fijos.

En el decreto ley 229 de 1964, queda establecido que "las revaluaciones de activo hechas por simples partidas de contabilidad, no se consideran como ganancias para el cálculo del impuesto. Pero, en este caso, las depreciaciones y amortizaciones sobre tales activos se han de efectuar sobre los valores anteriores a tales revaluaciones. Si se enajenare alguno de los valores del activo revaluado, el excedente se debe reputar como beneficio y queda sujeto al impuesto; así mismo constituye renta gravable si tal excedente se reparte en cualquier forma entre los socios, accionistas o propietarios del negocio, empresa o actividad productiva de que se trate". /8

El artículo 15 del decreto 59-87 adiciona a lo indicado en el decreto 229, lo siguiente: "...tales revaluaciones deben contabilizarse acreditando una cuenta de reserva por revaluación que permita cuantificar exactamente el monto de la misma".

7/ IBID, artículo número 38.

8/ Decreto ley 229 del Gobierno de la República, artículo número 5.

El decreto 26-92 (vigente), en su artículo 14 establece la forma en que se deben llevar a cabo las revaluaciones de activos fijos al indicar que "las personas jurídicas y los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el 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 7% cuando se trate de bienes inmuebles, el 15% en otros activos fijos, exceptuándose maquinaria, automóviles, camionetas, camiones-grúas, camiones-tanques, pick ups, jeeps, autobuses, motocicletas, triciclos, aviones, contenedores y material rodante en general, excluyendo al ferroviario, que pagarán un impuesto por revaluación equivalente al porcentaje de gravamen arancelario que les corresponda a la fecha de efectuarse la revaluación, dichas revaluaciones deben contabilizarse acreditando una cuenta de superávit por revaluación que permita cuantificar su monto".

Este mismo artículo establece las normas que se deben observar para efectuar las revaluaciones y aplicar las depreciaciones sobre los activos revaluados, siendo las siguientes:

- a) El valor de la revaluación será el precio de mercado de los bienes, a la fecha en que se efectúa la revaluación

*/ Código de comercio, título III, artículo 348: "los comerciantes están obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el código de comercio y según principios de contabilidad generalmente aceptados".

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 a lo dispuesto en el inciso anterior, 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 fueron objeto de revaluación, se efectuará de acuerdo con 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 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 enajene cualesquiera 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 incurridos para efectuar la transacción, tales como comisiones de compra y de venta, gastos notariales, de registro y otros. Todos los gastos se limitarán como máximo al equivalente del 15% del valor de la enajenación.

Las revaluaciones de activos no depreciables que se efectuaren 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. A los efectos de esta ley, estas últimas revaluaciones deben contabilizarse acreditando una cuenta de superávit por revaluación de activos que permita cuantificar exactamente, su monto. El superávit por revaluación no podrá distribuirse como utilidad. Si se enajenaren bienes no revaluados, la ganancia de capital será la diferencia entre el valor de la enajenación y el costo base del bien. /**

*/ Según el artículo 28 de esta ley, el costo del bien es el valor de su adquisición, más el valor de las mejoras incorporadas al mismo, comprobadas con la documentación fehaciente, menos las depreciaciones acumuladas y contabilizadas hasta la fecha de enajenación, tanto sobre el valor original del bien como de las mejoras que se le incorporaron. Para estos efectos, se entiende por mejoras todas aquellas ampliaciones y otras inversiones que prolonguen la vida útil del bien y aumenten su valor y que no fueron consignadas como gasto deducible en ejercicios de imposición anteriores. Las mejoras se consideran incorporadas en cualquiera de las etapas en que se ejecuta la construcción, el montaje, el traslado, el transporte y hasta la fecha de la enajenación.

2.7 Depreciaciones.

2.7.1 Formas de cálculo. El decreto 26-92 en el artículo 18 indica que la depreciación se calcula anualmente, previa determinación del periodo de vida útil del bien a depreciar, mediante la aplicación de los porcentajes establecidos en esta ley.

En general, el cálculo de la depreciación se hará usando el método de línea recta, que consiste en aplicar sobre el valor de adquisición o producción del bien a depreciar, el porcentaje fijo y constante que corresponda.

A solicitud de los contribuyentes, cuando éstos demuestren que no resulta adecuado el método de línea recta, debido a las características, intensidad de uso y otras condiciones especiales de los bienes amortizables empleados en el negocio o actividad, la Dirección puede autorizar otros métodos de depreciación.

Una vez adoptado o autorizado un método de depreciación para determinada categoría o grupo de bienes, regirá para el futuro y no puede cambiarse sin autorización previa de la Dirección.

2.7.2 Porcentajes de depreciación. El mismo decreto 26-92 en el artículo 19 establece los porcentajes de depreciación, siendo los siguientes:

- a) Edificios, construcciones e instalaciones adheridas a los inmuebles y sus mejoras..... 5%
- b) Arboles, arbustos, frutales, otros árboles y especies vegetales que produzcan frutos que generen rentas gravadas, con inclusión de los gastos capitalizables 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. Así mismo, los semovientes utilizados como animales de carga o de trabajo..... 20%
- e) Equipo de computación, 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%
- f) Para los bienes no indicados en los incisos anteriores se les aplicará un porcentaje del..... 10%

tangible en un negocio en marcha depende de los métodos seguidos para contabilizar el precio original de adquisición, los aumentos y mejoras, la reposición de partes, reparaciones, retiros y remplazos del activo fijo.¹⁰

3.1.3 Activos Fijos.

Según el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, 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 estos bienes denota el propósito de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad.¹¹

¹⁰/ Arthur M. Holmes. Auditoría, Principios y Procedimiento, Tomo I, Página 525.

¹¹/ Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Procedimiento de Auditoría, Número 4.

CAPITULO III

ACTIVOS FIJOS Y DEPRECIACIONES

3.1 Definiciones de Activo Fijo.

3.1.1 Activos Fijos.

Para Harry Finney y Herbert Miller, el activo fijo está forjado por las propiedades de naturaleza relativamente permanente, que se emplean en la operación del negocio y que no se tiene intención de vender.

El activo fijo puede ser tangible o intangible. Un activo es tangible si tiene substancia corpórea, como un edificio o una máquina. Un activo es intangible si, como una patente o un derecho de autor, su valor reside no en alguna propiedad física, sino en los derechos que su posesión confiere a su propietario./*

3.1.2 Activos Fijos.

Para Arthur Holmes, el activo fijo tangible es capital fijo empleado en la operación de una empresa. No se ha adquirido con la intención de revenderlo y normalmente tiene una expectativa de vida de más de un año.

La exactitud del valor en libros del activo fijo

En este grupo se incluyen las adquisiciones de bienes físicos que se utilizarán en la producción de bienes y servicios generalmente en un periodo mayor de un año y su costo se recuperará a través de los ingresos por la realización de los artículos o productos manufacturados o de los servicios prestados. Todos los activos fijos con excepción de terrenos, están sujetos a depreciación.

3.2 Importancia de los activos fijos.

La actividad industrial está encaminada hacia la transformación de las materias primas proporcionadas por la agricultura, la ganadería, la minería y cualquier otra actividad económica denominada primaria, por lo que dentro de la industria resulta sumamente importante el rubro de activos fijos, tanto desde el punto de vista productivo como del punto de vista financiero.

Es indudable que para que una industria pueda desarrollar la función de transformación, necesita contar con instalaciones, maquinaria y equipo, herramientas, etc., que le permita efectuar la producción y garantizar el suministro demandado de artículos terminados por parte de sus clientes.

Los activos fijos tienen importancia financiera porque el costo aplicado a la producción y/o prestación de servicios (depreciaciones), se recupera a través de los ingresos por la realización de los artículos o productos manufacturados o de los servicios prestados.

3.3 Clasificación de los activos fijos.

3.3.1 De acuerdo a su naturaleza y al tipo de asignación del costo a que está sujeto:

a) **Tangible:**

- 1) Propiedad de la planta.
 - a) sujeto a depreciación (edificios, maquinaria, mobiliario y equipo, vehículos, herramientas, enseres).
 - b) no sujeto a depreciación (terrenos).
- 2) Recursos naturales, sujetos a agotamiento (bosques madereros, minas, pozos petrolíferos).

b) **Intangible:**

- 1) Normalmente sujeto a amortización (patentes, derechos de autor, concesiones, mejoras a inmuebles arrendados).
- 2) No sujeto normalmente a amortización (crédito mercantil, marcas de fábrica).

3.3.2 Clasificación en el Balance General

Su clasificación en el Balance General es después del activo circulante deduciendo del total de activo fijo el importe total de la depreciación acumulada.

La integración del activo fijo en inmuebles, maquinaria

y equipo puede presentarse en el Balance General o en una nota a los estados financieros y debe clasificarse de acuerdo a lo siguiente:

- a) Inversiones no sujetas a depreciación. En este grupo se encuentran los terrenos en virtud que son inversiones que no sufren normalmente disminución en su valor y desgastes y que por el contrario, su valor aumenta con el transcurso del tiempo, debido principalmente a la plusvalía y otros fenómenos económicos.
- b) Inversiones sujetas a depreciación, tales como: edificios, maquinaria y equipo, muebles y enseres, herramienta pesada, vehículos, etc.
- c) Las construcciones en proceso se presentan por separado de los edificios terminados y es conveniente se haga mención de la cifra a que ascenderán los proyectos en proceso.

3.4 Valuación de los activos fijos.

El activo fijo se lleva generalmente en los libros sobre algunas de las siguientes bases de valuación:

- 1) Costo
- 2) Costo menos depreciación, agotamiento o amortización.

Debitos y Creditos de la Sección de Ingresos y Gastos de la Cuenta de Resultados

reposición como nuevo, menos la depreciación acumulada sobre el mismo; esta base no es generalmente aceptada).¹²

Como un principio general, puede decirse que el costo de un activo se mide por el valor en dinero de los bienes dados a cambio al adquirir el activo. Aplicado a las adquisiciones de activo fijo, el costo comprende todos los desembolsos hechos para adquirir el activo y ponerlo en el lugar y condiciones de uso para las actividades de operación del negocio.

Así pues el costo de la maquinaria incluye renglones como el costo de fletes y de instalación, además de su precio de factura.

3.4.1 Valuación de terrenos, edificios y maquinaria.

Deben llevarse cuentas separadas para los terrenos y los edificios, porque los segundos están sujetos a depreciación; no así los terrenos.

Si el terreno y el edificio construido en él se compran por un precio global, puede ser necesario un avalúo, para contar con una base sobre la cual dividir el costo del terreno y el que corresponde al edificio.

¹² Harry W. Finney y Herbert E. Miller. Curso de Contabilidad Intermedia, Tomo 3, Página 343.

Tenemos por ejemplo un terreno y un edificio comprado por la suma global de Q 200,000.00. Entonces puede hacerse la distribución proporcional del costo como se ilustra enseguida, siendo necesario para ello practicar un avalúo del terreno y del edificio.

	<u>avalúo</u>	<u>%</u>	<u>% del costo</u>
Terreno	Q. 60,000.00	25	Q. 50,000.00
Edificio	<u>Q. 140,000.00</u>	<u>75</u>	<u>Q. 150,000.00</u>
Total	Q. 200,000.00	100	Q. 200,000.00
	*****		*****

Si con el fin de obtener un lugar adecuado para la construcción de un edificio, es necesario adquirir un terreno en el que ya exista una edificación no apropiada para las actividades del negocio, la cuenta de terrenos debe cargarse por el precio total de la compra. Por supuesto que, en tales circunstancias, será necesario demoler o retirar el edificio en cuestión.

Cualquier gasto efectuado al respecto debe también cargarse a la cuenta de terrenos, puesto que se hicieron para acondicionar el lugar con fines de construcción. Así mismo, cualquier suma obtenida como recuperación en la venta de la vieja construcción debe acreditarse a la cuenta de terrenos.

El costo de un terreno comprado, sin hacer ninguna mejora, comprende el precio de adquisición, la comisión del corredor, las honorarias del notario, edificación y levantamiento de planos, drenaje, nivelación y...

Cualquier interes acumulado en la fecha de la compra sobre hipotecas u otros gravámenes y cualquier contribución acumulada, pagada por el comprador, forman parte del costo del terreno.

Las erogaciones motivadas por mejoras al terreno pueden cargarse a la cuenta terrenos si tales gastos constituyen adiciones a los costos que no están sujetos a depreciación. Si ha de considerarse depreciación en relación con dichas erogaciones, entonces debe abrirse una cuenta de mejoras a terrenos, la cual deberá cargarse por los gastos efectuados en cercas, sistemas de aguas, banquetas y pavimento. Los tributos especiales, derivados de las mejoras locales hechas por el Estado y que benefician a la propiedad, pueden cargarse a la cuenta terrenos.

El costo de un edificio construido comprende además de los materiales y salarios por mano de obra, los pagos hechos a los contratistas, los gastos de permisos y licencias, los honorarios de los arquitectos, el seguro y otros desembolsos similares efectuados durante el periodo de construcción. Se considera permitido cargar a la cuenta de edificios el interes pagado durante el periodo de construcción sobre el dinero tomado en préstamo para cubrir los costos de la construcción.

Si una empresa construye una máquina u otro activo fijo para uso propio, y debe registrarse el costo y no el valor de

precio mayor que pudiera haber sido necesario pagar si el activo hubiese sido comprado a terceros.

Los siguientes criterios deben observarse para valuar los activos fijos:

- a) Las inversiones en propiedad, planta y equipo deben valuarse al costo de adquisición, de construcción, o en su caso, a su valor razonable equivalente.
- b) El costo de adquisición incluye el precio neto pagado por los bienes, sobre la base de efectivo o su equivalente, más todos los gastos necesarios para tener el activo en lugar y condiciones que permitan su funcionamiento.
- c) El costo de construcción incluye los costos directos e indirectos incurridos en la misma, tales como materiales, mano de obra, costo de planeación e ingeniería, gastos de supervisión y administración, impuestos y gastos que se devenguen durante el periodo efectivo de la construcción e intereses originados por préstamos obtenidos específicamente para este fin. Dicho periodo termina cuando el bien está en condiciones de entrar en servicio, independientemente de la fecha en que sea traspasado a las cuentas del activo fijo en operación.

- d) Los intereses devengados durante el periodo de construcción e instalación del activo, deben capitalizarse cargandose al costo del mismo. La capitalización de los intereses es permitida en virtud que el activo no produce ningún beneficio durante el periodo de construcción e instalación para cubrir los mismos.
- e) El interes devengado a partir de la fecha en que el activo este en condiciones de entrar en servicio debe cargarse a los resultados del periodo.
- f) Si los bienes son adquiridos por canje, el costo de la propiedad adquirida es la cantidad de dinero que habria sido obtenida si los activos entregados a cambio 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 las unidades recibidas.
- g) Cuando el valor de mercado difiera del valor en libros de la propiedad cedida, se genera una utilidad o una pérdida en la transacción.
- h) En el caso de entidades lucrativas que adquieren propiedades sin costo alguno, se les deberá

asignar un valor determinado por avalúo, acreditándose dicho valor a los ingresos del periodo.

- i) Cuando un bien se haya adquirido como cobro a un deudor de la empresa, el costo asignado es el saldo deudor a la fecha de la transacción más los gastos aplicables.
- ii) Las propiedades adquiridas en moneda extranjera deben registrarse a los tipos de cambio históricos, o sea aquellos vigentes en las fechas en que se hayan adquirido los bienes.

3.4.2 Reglas de valuación aplicables a rubros específicos.

a) Terrenos.

Los terrenos deben valuarse al costo desembolsado al adquirir su posesión. Incluye el precio de adquisición del terreno, honorarios y gastos notariales, indemnizaciones pagadas sobre la propiedad, comisiones a agentes, impuestos de traspaso de dominio y gastos de localización. Además se incluyen los costos de demoliciones, limpia y desmonte, drenaje, calles y costos de urbanización, y la reconstrucción de propiedades de terceras personas que se

IRID

IRID

encontraban localizadas en el terreno./¹³

b) Edificios.

El costo total de un edificio es el costo de adquisición o todos los costos de construcción que incluye el costo de las instalaciones y equipo de carácter permanente. El período de construcción de un edificio concluye cuando el bien está en condiciones de servicio, independientemente de la fecha en que sea trasladado a la respectiva cuenta de propiedades, planta y equipo./¹⁴

c) Maquinaria y Equipo.

El costo comprende el valor de adquisición o de manufactura incluyendo los gastos de transporte y de instalación./¹⁵

3.5 Cargos de los costos del activo fijo a las operaciones.

La mayoría de los bienes de activo fijo tienen una vida útil limitada. El costo de tales activos (menos cualquier valor de desecho que pueda ser realizable al final de la utilidad del activo) debe cancelarse gradualmente con cargo a las operaciones durante el período (conocido o estimado) de su vida útil. Los vocablos que más comúnmente se usan para describir tal asignación sistemática de los

^{13/} Instituto Estadístico de Contadores Públicos y Auditores. Pronunciamento de Contabilidad Financiera

^{14/} IBID

^{15/} IBID

costos del activo fijo a los gastos son:

- 3.5.1 Depreciación.** Que es la asignación sistemática a los gastos, del costo del activo fijo tangible no formado por recursos naturales (maquinaria, mobiliario, equipo, vehículos, etc.)
- 3.5.2 Agotamiento.** Que es la asignación sistemática a los gastos, del costo de los recursos naturales (bosques madereros, minas, pozos petrolíferos, etc.)
- 3.5.3 Amortización.** Que es la asignación sistemática a los gastos del costo del activo fijo intangible.

3.6 Bases para contabilizar el activo fijo.

3.6.1 Base de costo.

El activo fijo depreciable debe llevarse en libros al costo inicial, menos una depreciación acumulada por separado.

El activo fijo sujeto a agotamiento usualmente debe llevarse en libros al costo, menos una reserva apropiada por separado.

El activo fijo no depreciable (terrenos) habitualmente debe llevarse en libros al costo

ESTADO DE PAGOS
1917

original./¹⁶

3.6.2 Cifras de valuación.

Cuando se usan cifras de valuación en las cuentas, la razón para la presentación de las cifras valuadas -reducidas a un valor justo- debe justificarse plenamente. Las razones de justificación podrán comprender las siguientes:

- 1) un alza en los niveles de precios a través de varias producciones, cuando el activo se adquirió en condiciones de costos muy bajos.
- 2) el activo adquirido de una empresa en liquidación forzosa a precios de ganga./¹⁷

3.6.3 Cifras nominales.

El empleo de cifras nominales ha sido adoptado ocasionalmente por las organizaciones que no persiguen lucro de ninguna clase. Aun cuando no hay justificación para usar cifras nominales excesivamente inferiores al costo./¹⁸

3.7 Gastos capitalizables y de operación.

Por las adquisiciones de activo fijo se debe tener

^{16/} Arthur N. Holmes. Auditoria, Principios y Procedimiento, Tercer Tomo, Página 325.

^{17/} IBIS, Página 326.

^{18/} IBIS, Página 326.

cuidado para distinguir entre las erogaciones capitalizables y las de operación. Esto no siempre resulta fácil y depende frecuentemente de los métodos adoptados por la empresa o de la preferencia individual de alguna persona en la organización, o es el resultado de una regla arbitraria establecida. Por ejemplo, una empresa tiene una regla que dispone que todas las erogaciones en activo fijo en exceso de Q 500.00 se capitalicen y todas las erogaciones en activo fijo inferiores a esta cifra se carguen a gastos.

Un aumento o una mejora de una partida de activo da por resultado un cargo a capital, aumentando el costo del activo. Nunca existe duda sobre lo que constituye un aumento a una partida del activo, pero la cuestión de lo que significa una mejora es a veces difícil de resolver y se ve envuelta siempre en controversia. El efecto de una mejora es colocar el activo en mejor condición, hacerlo más valioso o más productivo que era cuando se adquirió originalmente. Si un desembolso no llena esta medida, no hubo mejora.

Debe hacerse pues una clara distinción entre los desembolsos capitalizables y los no capitalizables si se desea lograr una contabilización correcta del activo fijo y de los resultados. Si un desembolso capitalizable se carga a una cuenta de gastos, el valor en libros del activo fijo se vera disminuido, y la utilidad neta y el capital contable se presentaran tambien en una suma inferior a la correcta. Por el contrario si un desembolso no capitalizable se carga a

cuenta de activo, en lugar de una cuenta de gastos, el valor en libros del activo fijo, así como la utilidad neta y el capital contable, estarán inflados.

3.8 Adiciones de activos fijos.

Una adición es algo que no es meramente la reposición de una cosa que se poseía con anterioridad. Las adiciones comprenden unidades nuevas por completo, así como las ampliaciones, extensiones y agrandamientos de las unidades antiguas. así, un edificio totalmente nuevo es una adición, como lo es también el agrandamiento de un edificio ya existente.

La erogación por una adición consistente en una unidad enteramente nueva no presenta más problemas de contabilización que los relativos a la determinación del costo, es una erogación capitalizable y el costo de la adición se carga a una cuenta de activo.

Si una adición consiste en una extensión, ampliación o agrandamiento de una unidad antigua, pueden plantearse algunos problemas especiales; por ejemplo: puede ser necesario derribar las paredes entre las secciones antigua y nueva del edificio, o cambiar las estructuras de los techos, o aumentar la capacidad de las tuberías de agua en el edificio antiguo con el propósito de suministrar los servicios necesarios de plomería a la nueva sección. Entonces, sería correcto poner las cuentas de activo fijo,

con algunos de los costos antiguos?. Por lo regular, la respuesta es negativa. Esta puede tener alguna justificación teórica, puede alegarse que es correcto considerar todos los costos antiguos y nuevos, menos los materiales recuperados de las porciones demolidas o reconstruidas de la vieja estructura, como costos del edificio agrandado. Pero es probable que la respuesta negativa se apoye en razones de carácter práctico; en la mayoría de los casos no es factible fraccionar el costo de todo un edificio para determinar el costo aplicable a alguna parte del mismo de relativa poca importancia.

3.9 Mejoras a los activos fijos.

La diferencia esencial entre una adición y una mejora es que aquella lleva consigo un aumento de cantidad, mientras que en ésta, la mejora, hay una sustitución que aumenta sólo la calidad. La nueva cosa es mejor que la antigua cuando se adquirió ésta. Hay una mejora cuando un techo de madera se sustituye por uno de tejas o cuando un vidrio ordinario se sustituye por cristal inastillable, o cuando las bombillas eléctricas de baja potencia se sustituyen por otras de alta potencia.

El apropiado tratamiento en las cuentas de las mejoras depende de si son importantes o no. Las erogaciones de importancia, como las necesarias para un mejor techo o un cristal mejor, deben capitalizarse; las erogaciones menores,

como las necesarias para mejores bombillas eléctricas deben cargarse a gastos.

En la contabilización de las mejoras de importancia, el costo de la cosa reemplazada debe eliminarse de la cuenta de activo, y a ésta debe cargarse el costo de la nueva propiedad. Si la depreciación acumulada sobre el activo reemplazado puede determinarse, debe eliminarse de las cuentas. No debe haber duplicación de costos capitalizados.

Si se adquieren bienes de la fábrica en condiciones de desgaste y se efectúan erogaciones para rehabilitarlos, estas erogaciones producen una mejora y son cargos apropiados a las cuentas de activo. Aun en el caso de que las erogaciones se realicen durante un periodo largo, también es apropiado capitalizarlas mientras representen una mejora en las condiciones de la propiedad o en su eficiencia operativa, en comparación con el estado que presentaba al efectuarse la compra. Si el programa de rehabilitación se prolonga demasiado tiempo, es importante hacer una disminución cuidadosa entre los verdaderos costos de rehabilitación y las reparaciones. Los cargos a las cuentas de propiedades por erogaciones de rehabilitación deben ser netos de los importes recuperados.

3.10 Reparaciones.

Las reparaciones implican el reemplazo de partes, pero pueden efectuarse sin hacer reemplazo alguno. Las

reparaciones son de dos clases:

- 1) Ordinarias
- 2) Extraordinarias

Las reparaciones ordinarias son las que ocurren con frecuencia y ocasionan el uso de sumas de dinero relativamente pequeñas. Dan lugar a cargos a las operaciones. Pueden contabilizarse en cualquiera de las dos formas que siguen:

- a) Las erogaciones pueden cargarse a gastos al efectuarse.
- b) Puede usarse un procedimiento de reserva o provisión.

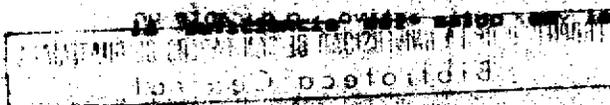
Debido a que los costos de las reparaciones varían de un ejercicio a otro, aumentado normalmente con los años de vida del activo, y también varían de mes a mes (a causa de que el trabajo de reparación puede efectuarse durante los períodos de menor actividad), puede ser conveniente igualar el gasto durante la vida del activo, o durante un ejercicio, creando una cuenta de provisión. El cargo periódico a las operaciones y el abono a la cuenta de provisión deben determinarse estimando

el total de las erogaciones por reparación durante todo el período de vida del activo.

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

ejercicio, y distribuir proporcionalmente las provisiones en importes iguales por periodo.

El método teóricamente ideal para contabilizar las reparaciones extraordinarias es eliminar el costo de las partes reemplazadas de la cuenta de activo, deducir de la cuenta de depreciación acumulada la depreciación provista para el activo reemplazado y cargar a la cuenta de activo el costo completo de las reparaciones, incluyendo el costo de las partes nuevas. Esto puede llevarse a cabo si los registros auxiliares dan la información necesaria con respecto al costo de las partes individuales y a la depreciación acumulada sobre las mismas. En los casos en los que no se disponga de la información necesaria, se ha considerado un procedimiento de contabilización aceptable cargar las erogaciones a la cuenta de depreciación acumulada, fundándose en la teoría de que las reparaciones extraordinarias prolongan la vida útil del activo más tiempo que el periodo estimado originalmente; en otras palabras: las reparaciones extraordinarias eliminan una parte de la depreciación para la cual se hizo la provisión correspondiente en la cuenta de depreciación acumulada. Cuando se da este tratamiento a las reparaciones extraordinarias, debe reconocerse que el procedimiento se aparta de la estricta validez teórica, puesto que pasa por alto la diferencia entre el costo del activo original y el costo de reemplazo, no toma en consideración el problema de la depreciación de los bienes que se reemplazan en la cuenta de depreciación.



acumulada hasta la fecha y no afronta con sentido de equidad el problema de la probable duración del periodo de la utilidad ampliada ni el problema conexo de hacer alguna revisión de la tasa de depreciación.

3.10.1 Reparaciones y mantenimiento.

A menudo se hace la distinción teórica entre reparaciones y mantenimiento, teniendo este por objeto conservar el activo en buenas condiciones, y las reparaciones se hacen con el propósito de volver a ponerlo en buenas condiciones. El mantenimiento es preventivo; las reparaciones son curativas.

3.11 Reemplazos.

El reemplazo también supone una sustitución; pero, a diferencia de las mejoras, la nueva cosa no es mejor que la antigua cuando está fue adquirida. Los reemplazos son de tres clases:

3.11.1 Se eliminan de las cuentas los importes relacionados con el activo.

3.11.2 Reemplazos de partes, que pueden considerarse reparaciones ordinarias.

3.11.3 Reemplazos extensos de partes, que constituyen reparaciones extraordinarias en

3.12 Activos construidos.

Dos aspectos merecen considerarse con respecto a los costos de los activos fijos construidos:

- a) La corrección de incluir gastos generales de fabricación en el costo.
- b) La teoría del periodo de construcción.

3.12.1 Los gastos generales de fabricación como elemento del costo.

La inclusión de los costos de materiales y mano de obra en el costo de los activos fijos que una empresa fabrica para uso propio nunca se ha puesto, ni debe ponerse en tela de juicio. A lo largo de los años ha habido un cambio en el criterio de los contadores con respecto a la corrección de incluir gastos generales o indirectos de fabricación en el costo de los activos fijos que se construyan en la empresa.

Originalmente prevalecía la opinión de que no debía cargarse al activo fijo ningún gasto indirecto de fabricación. Esta opinión era defendida con los siguientes razonamientos:

Primero: De ordinario no se permitía que la producción de activos fijos interrumpiera la fabricación de artículos que pudieran venderse, porque de lo contrario cualquier ahorro en

la producción de activos fijos será contrarrestado por la pérdida de utilidades en los productos terminados que podrían haberse fabricado y vendido.

Segundo: Por consiguiente, la producción de activos fijos ocurrirá normalmente en aquellos ejercicios en que las instalaciones de la fábrica no habrán de necesitarse para la fabricación del producto vendible; en consecuencia, no habrá ningún aumento, o por lo menos un aumento apreciable, en los gastos indirectos debido a la producción de activos fijos.

Tercero: Cargar al activo fijo una parte de los gastos generales de fabricación daría como resultado una disminución correspondiente de los gastos indirectos cargados al costo de los artículos fabricados, y un aumento igual de las utilidades en las ventas de mercancías.

Cuarto: Debido a que la ganancia adicional sería el resultado de un cargo al activo fijo por los gastos generales de fabricación capitalizados, la empresa estaría considerando una ganancia en la fabricación de sus activos fijos.

Para ilustrar lo anterior, se suponen los siguientes hechos concernientes a fabricar artículos terminados durante dos ejercicios y el costo de construir activos fijos durante el segundo ejercicio; cargando los gastos indirectos de fabricación a los artículos destinados para la venta y a los activos fijos fabricados.

	1991	1992	
Productos			
	Terminados	Produc.	Activos
	solamente	Total	Termin. Fijos
Materiales	50,000	75,000	50,000 25,000
Mano de Obra Direc.	50,000	75,000	50,000 25,000
Gastos Ind. de fab.	50,000	50,000	? ?
Total	150,000	200,000	
Precio de venta	<u>200,000</u>		
Utilidad Bruta	<u>50,000</u>		

1992

		Produc.	Activos
	Total	Termin.	Fijos
Materiales	75,000	50,000	25,000
Mano de Obra Direc.	75,000	50,000	25,000
Gastos Ind. de fab.	50,000	50,000	50,000
Total	200,000	130,000	50,000
Precio de venta	<u>200,000</u>		
Utilidad Bruta		<u>50,000</u>	

La utilidad bruta de 1992 se indica que es de Q 16,667.00 mayor que la de 1991, aunque se fabricó la misma cantidad de productos y las ventas se hicieron al mismo precio. Estos Q 16,667.00 son el importe de los gastos generales de fabricación que se cargaron al activo fijo. Por lo tanto se argumenta que los gastos indirectos de fabricación cargados al activo fijo originaban un aumento de la utilidad neta determinada en los estados financieros y que la empresa, de hecho estaba considerando una ganancia en los trabajos realizados por ella misma.

Esta ilustración es por supuesto, muy sencilla porque los costos de materiales y mano de obra directa y los precios de los productos terminados se supusieron idénticos en los dos ejercicios y porque se supuso también que la construcción de activos fijos no causó aumento alguno de los gastos generales de fabricación. Las variaciones no esenciales se eliminaron con el propósito de resaltar el aspecto teórico.

El siguiente punto en la exposición del criterio relativo a la inclusión de los gastos indirectos de fabricación en el costo del activo fijo puede expresarse como sigue: Al activo fijo deben cargarse los gastos indirectos de fabricación incurridos específicamente en su fabricación. Quienes sostienen este criterio, manifiestan, que la fabricación de activos fijos no puede efectuarse sin incurrir en algunos costos indirectos que, de no hacerlo, no se habrían producido. Aunque hay muchos cargos fijos que no

aumentarían, hay costos variables que son proporcionales a la utilización de las instalaciones de la fábrica; el costo de la fuerza motriz constituye un ejemplo. Sería incorrecto recargar el costo de los productos terminados con gastos que no se originaron en su fabricación y que no se habrían erogado si no se hubieran producido activos fijos.

La ya ampliamente compartida creencia en la importancia del principio del costo ha tenido como resultado la creciente convicción de que, en la asignación de los costos, no deben concederse favores ni exenciones y que, por consiguiente, los gastos indirectos de fabricación deben cargarse a los activos fijos sobre la misma base y a las mismas tasas que se cargan a los artículos producidos para la venta. Este criterio encuentra gran resistencia por parte de aquellos contadores que todavía actúan bajo la influencia del tradicionalismo. La creciente aceptación de la importancia del costo como base de la contabilización ha sido acompañada de una tendencia creciente a sancionar la inclusión de los gastos generales de fabricación en el costo del activo fijo a las mismas tasas que se aplican a los artículos para la venta, de manera que no pueda haber favores especiales o exenciones que tengan como resultado la asignación de un costo menor al activo fijo y el consiguiente recargo al costo de los productos terminados.

3.12.2 La teoría del período de construcción.

El principio de contabilidad que

establece la capitalización de todas las erogaciones durante el periodo de construcción se aplica particularmente a los edificios. Originalmente se consideró aplicable a un edificio que se construyera antes de que la empresa iniciara sus operaciones y fue defendido por los dos razonamientos que siguen:

En primer lugar, si una empresa estuviera dedicada exclusivamente a la construcción de una fábrica, todas sus erogaciones (incluso aquellas que, durante las operaciones, se considerarían como gastos administrativos) se realizarían en beneficio de la construcción y, como consecuencia, serían correctamente capitalizables.

En segundo lugar, no debe exigirse a una empresa que inicie sus operaciones con el lastre de un déficit.

A veces transcurre cierto tiempo entre la terminación de una fábrica y su ocupación u otra utilización como factor generador de utilidades en un negocio, y la gerencia desea a veces capitalizar los gastos durante ese periodo. Si las operaciones se llevan a cabo en algún otro lugar, no parece haber mucha justificación para esa capitalización.

Si no se han iniciado las operaciones, la situación puede ser un poco diferente, y en ocasiones se considera permisible capitalizar, después de terminada la construcción, algunos gastos que de ordinario se cargarían a las

operaciones. Por ejemplo: si la ocupación de un edificio de la empresa se pospone necesariamente por algún tiempo después de su terminación, puede ser sancionable la capitalización de los cargos soportados hasta la fecha de su ocupación. Sin embargo, no se debe abusar del periodo de construcción como teoría capitalizando los cargos incurridos durante el periodo prolongado antes de la iniciación de las operaciones; un largo periodo de espera probablemente se reconocería como indicación de que la programación ejecutiva fue defectuosa, que el edificio ha demostrado ser una inversión desfavorable y que las pérdidas deben contabilizarse. Aun en el caso de que los gastos del periodo de espera parezcan ser correctamente capitalizables, quizá sea preferible que se contabilicen como cargos diferidos, en vez de incluirlos en los costos del activo fijo.

Aunque los edificios y otros activos fijos pueden sufrir algún deterioro durante el periodo de construcción, en las cuentas se acostumbra desconocer esa depreciación y distribuir los cargos por depreciación durante el periodo de utilización. No habría objeto, ciertamente, en hacer un cargo por depreciación durante el periodo de construcción y recapitalizarlo después añadiéndolo al costo del activo como costo del periodo de construcción.

3.13 Interés durante la construcción.

Es razonable cargar en las cuentas de activos fijos los costos de interés incurridos durante el periodo de

construcción, independientemente de si la construcción la hace la propia empresa o algún contratista.

La capitalización del interés se permite porque el activo no devenga ningún ingreso durante la construcción para cubrir el costo de capital recibido en préstamo. Debido a que el interés no puede cobrarse antes de poner en uso el activo, se permite a la empresa recuperarlo incluyéndolo en la inversión sobre la cual se le permiten cargos por depreciación y sobre la cual se basan las utilidades aprobadas.

3.14 Concepto y definición de depreciación.

3.14.1 Concepto.

Los activos fijos de una planta no duran indefinidamente, pues se desgastan o se vuelven obsoletos. El desgaste de un activo fijo se caracteriza por el deterioro físico que es causado por la acción de los elementos. La naturaleza de la obsolescencia se deduce de los siguientes ejemplos:

Una empresa posee una máquina manual capaz de hacer 100 unidades de un artículo al día. El negocio ha crecido en tal forma que es necesario fabricar 1000 unidades diariamente. En lugar de comprar 9 máquinas manuales más puede resultar mejor vender la máquina manual que se posee y comprar una máquina eléctrica capaz de producir

1000 unidades al día. Ante tal situación, la máquina manual se ha vuelto obsoleta.

La operación de la máquina eléctrica requiere los servicios de 5 hombres. Se inventa una nueva máquina automática. A causa del ahorro en la mano de obra, puede ser una buena medida económica, por parte de la administración, vender la máquina eléctrica, recientemente adquirida y comprar la nueva máquina automática. En tal situación, la máquina eléctrica se ha vuelto obsoleta.

La nueva máquina automática sirve para producir únicamente un artículo. El mercado para este artículo cesa repentinamente. La nueva máquina es ahora obsoleta.

Ya sea que la utilidad del activo fijo de una planta cese por el deterioro físico o por obsolescencia, el objetivo de la contabilización de la depreciación es distribuir el costo del activo a través de los años de su vida útil de manera sistemática y racional. Es importante hacer resaltar el hecho de que la depreciación, desde un punto de vista contable, no consiste en medir los efectos del uso y el desgaste. Es un proceso de asignación sistemática del costo, determinado principalmente por la probable vida útil del activo.

El activo fijo, por supuesto, está sujeto a bajas en el valor de mercado; pero los contadores no consideran necesario registrar tales disminuciones, puesto que el activo fijo no se tiene destinado para la venta. Los valores de mercado pueden subir hoy y bajar mañana; tales fluctuaciones en el valor pueden ignorarse, ya que el valor de un activo fijo para un negocio radica en su utilidad más que en su cotización en el mercado.

Antiguamente, la depreciación era considerada por la generalidad de los contadores como el deterioro físico de un activo fijo tangible causado por el uso y desgaste y por la acción de los elementos. El concepto de la depreciación expresado por la anterior definición no es considerado actualmente como aceptable por la mayoría de los contadores, por dos razones:

Primera: la depreciación, como se definió antes, se refiere únicamente a un fenómeno físico; la desintegración o deterioro. El concepto moderno en contabilidad es que la depreciación se relaciona con todas las fuerzas, tanto físicas como económicas, que acaban con la utilidad mercantil de un activo fijo.

Segunda: los partidarios de la definición más moderna creen que, desde el punto de vista de la contabilidad, la depreciación debe aplicarse a la inversión en el activo fijo y no al activo mismo. Considerar en primer lugar la

agotamiento de la inversión y en segundo el agotamiento del activo pudiera no satisfacer a un ingeniero, quien se ocupa de la depreciación como función física; pero este interés es útil desde el punto de vista del contador, a quien le interesa la erosión de los costos del activo fijo y su absorción como gasto en la corriente de las operaciones. Dando preferencia a la asignación de los costos en vez de al deterioro físico, se reconoce el hecho de que los cargos por depreciación no pretenden reflejar la declinación física. Los cargos por depreciación están destinados a distribuir el costo del activo durante los años de su vida útil en forma equitativa; no se lograría este resultado si los cargos por depreciación acumulados siguieran la curva de la depreciación física. En primer lugar, la depreciación física es de ordinario menor en los primeros años que en los últimos de la vida de un activo fijo; si los cargos periódicos siguen esa curva, los primeros años soportarían cargos menores por el uso de la máquina que los ejercicios últimos, aunque presumiblemente un activo nuevo es de mayor provecho para el negocio que uno viejo. En segundo lugar, la dirección de la empresa a menudo considera conveniente reemplazar el activo fijo; por lo tanto, para que los resultados se midan correctamente, durante el periodo de vida útil, la depreciación cargada debe ser igual al costo menos el valor residual.

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y
Austores en la Profesión sobre Prácticas, Planes

y Equipo establece que: 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.

Esta distribución puede hacerse conforme a dos criterios generales; uno basado en tiempo y otro en unidades producidas. Dentro de cada uno de los criterios generales, existen varios métodos alternativos y debe adoptarse el que se considere más adecuado, según las políticas de la empresa y características del bien.

3.14.2 Definición.

La depreciación es la parte del costo u otro valor básico (menos desecho en su caso) de un activo fijo que se carga sistemáticamente a gastos periódicos.¹⁰

3.15 Cálculo de la depreciación.

La depreciación debe calcularse sobre bases y métodos consistentes a partir de la fecha en que empiecen a utilizarse los activos fijos a menos que las circunstancias específicas de un bien justifique un cambio.¹¹

^{10/} Arthur N. Holman, Auditoría, Principios y Procedimientos. Tomo I, página 328.

^{11/} IBID, página número 328.

La depreciación calculada en cada periodo debe cargarse a los resultados del periodo.²¹

La ley del impuesto sobre la renta vigente, en su artículo 18 indica que la depreciación se calcula anualmente, previa determinación de la vida útil del bien a depreciar, mediante la aplicación de los porcentajes establecidos.

En general, el cálculo de la depreciación se hará usando el método de línea recta, que consiste en aplicar sobre el valor de adquisición o producción del bien a depreciar, el porcentaje fijo y constante que corresponda.

3.14 Registro de la depreciación.

La depreciación de los activos fijos tangibles se registra de la forma siguiente:

Cargando: una cuenta de gastos de operación, por concepto de depreciación de cierto periodo.

Acreditando:

a) Una cuenta de depreciación acumulada, que tendrá un saldo acreedor y se deducirá, en el balance, del saldo deudor de la cuenta de activo fijo; o bien,

b) La propia cuenta de activo fijo. Este método

generalmente no es conveniente por las razones

^{21/} IBID, página número 328.

En primer lugar, si la depreciación se acredita a la cuenta de activo se perderá de vista el costo del activo en cuestión.

En segundo lugar, la provisión para depreciación es tan solo una estimación, de manera que si la depreciación se acredita a una cuenta de depreciación acumulada, el importe de ésta puede mostrarse en el balance, de cuyo estado las partes interesadas pueden obtener información en que basar sus opiniones acerca de la adecuada proporción de la provisión.

3.17 Factores de la depreciación.

Los factores que teóricamente han de tomarse en consideración al estimar los importes que deben cargarse periódicamente a gastos por expiraciones del costo del activo fijo son:

- a) La base de la depreciación
- b) El valor residual o de desecho
- c) La vida estimada.

3.18 La base de la depreciación.

La base que generalmente se usa para el cálculo de la depreciación es el costo, el cual incluye la instalación y otras erogaciones capitalizables incidentales. La base puede también incluir una provisión para cubrir los costos de desmantelamiento y venta a la expiración de la vida del activo fijo, aunque es tan usual que esos costos se apliquen

a rebajar el valor residual realizabile.

El valor de reemplazo u otros valores de tasación se usan a veces como base de la depreciación.

En interes de un cálculo más exacto de las provisiones por depreciación, los registros de la empresa deben subdividirse de manera que muestren no simplemente el costo total u otra base de depreciación de todos los activos fijos de una clase determinada, sino también el costo u otra base de las distintas unidades que tienen diferentes vidas probables de servicio. Con tal información, pueden aplicarse varias bases para depreciar diferentes elementos estructurales o subtotales del costo.

3.19 Valor residual o de desecho.

El valor residual o de desecho de un activo fijo es el importe que puede recuperarse de su venta al quedar fuera de servicio. El valor estimado de desecho que ha de usarse en el calculo de la depreciación debe ser neto, después de deducir los costos de desmantelamiento y traslado.

Aunque teóricamente debe tomarse en consideración el valor residual al determinar el importe total de la depreciación del costo que ha de cargarse a las operaciones durante la vida de un activo, con frecuencia se pasa por alto. Esto puede justificarse si el valor de desecho es pequeño, o no está sujeto a una estimación variable, así

los costos de desmantelamiento y traslado no pueden estimarse con precisión.

3.20 Supresión del valor de desecho.

Teóricamente, las provisiones por depreciación deben basarse en el costo menos el valor de desecho. Por razones prácticas, el valor de desecho a menudo (tal vez generalmente) es ignorado y la aplicación de la depreciación se basa en el costo. Este procedimiento se justifica probablemente a causa de que las provisiones para depreciación son en el mejor de los casos, meras estimaciones; salvo, pues, que los valores de desecho sean importantes, pueden ignorarse en el cálculo de la depreciación.

3.21 Vida estimada.

No es deber particular del contador hacerse responsable de la estimación de la vida de servicio sobre la cual deben basarse los cálculos de la depreciación; este es especialmente un asunto de ingeniería y de experiencia en los negocios. Por otra parte el contador ejerce en cierto modo, funciones de consejero en este asunto, lo que debe tomarse en consideración en todos los casos relacionados con la base de la estimación. Después de todo, las estimaciones se hacen para suministrar al contador una base para sus cargos periódicos, y por lo tanto no debe esperarse que acepte ciegamente cualquier cifra relativa a la vida probable que se le proporcione.

Al predecir la vida de servicio de los activos fijos, el primer paso es estimar la vida probable, suponiendo que el deterioro normal en la operación sea la única causa de depreciación. Esta estimación debe basarse principalmente en las opiniones de los ingenieros y de los operadores y tomar como guía los cuadros que muestren la historia de unidades semejantes, en servicios semejantes, si se dispone de estos datos. También debe tomarse en consideración lo siguiente:

- a) Intensidad probable de operación
- b) Política de mantenimiento
- c) Condición de retiro.

3.21.1 Intensidad probable de operación.

A mayor intensidad de la operación corresponde a una vida menor. Así, es de esperar que una máquina que funciona a alta velocidad durante las veinticuatro horas del día, se acabe más rápidamente que una que trabaja menos horas diarias.

3.21.2 Política de mantenimiento.

Es de suponer que la política de mantenimiento estará al nivel de las normas correspondientes al ramo de que se trate, aunque en ocasiones esa suposición no esté fundada.

3.21.3 Condición de retiro.

La condición de retiro puede variar, aun en situaciones muy parecidas entre sí. Por ejemplo, no todas

Los gerentes están de acuerdo en el periodo que deba usarse el equipo mecánico antes de que quite de servicio.

El segundo paso consiste en un ajuste de la estimación preliminar con el fin de tomar en consideración los factores especiales tales como la obsolescencia, el decaimiento de los negocios y otras causas posibles de reducción de vida que son ajenas a las condiciones físicas y a las normas ordinarias de operación.

La vida estimada puede expresarse en cualquiera de las siguientes formas:

- a) En tiempo, como años o meses
- b) En horas de trabajo
- c) En unidades de producción.

3.22 Causas de depreciación.

Las principales causas de depreciación de un activo fijo son las siguientes:

- a) Deterioro y desgaste natural por el uso
- b) Daño o deterioro extraordinario
- c) Extinción o agotamiento
- d) Posibilidad limitada del uso
- e) Elementos inadecuados
- f) Obsolescencia
- g) Cese de la demanda de un producto.

3.22.1 Deterioro y desgaste normales.

El deterioro y desgaste normales incluye:

- a) El deterioro que proviene de la fricción, vibración y otros procesos inherentes a la operación.
- b) La decadencia causada por la oxidación, cristalización, y otros procesos naturales que son inevitables con el transcurso del tiempo. Este es el factor que da la base fundamental para la contabilidad de la depreciación.

A pesar de las diferencias de opinión que hay entre los gerentes, ingenieros y contadores, sobre cómo medirse la depreciación y como debe contabilizarse, se admite universalmente que el deterioro o desgaste por el uso, y la decadencia que existe del simple paso del tiempo se traducen eventualmente en la eliminación del servicio útil de casi toda clase de activos fijos.

3.22.2 Daños extraordinarios.

Los daños extraordinarios se dan en la operación de muchas clases de equipo, por ejemplo en los vehículos automotores son comunes los accidentes y las roturas en varias formas, que son más o menos inevitables; esos percances afectan la vida del servicio de los activos fijos, aun cuando el daño pueda ser reparado.

El grado en que esos accidentes pueden evitarse refleja la eficacia de la gerencia y siempre que ello sea económico

debe cubrirse el riesgo por medio de un seguro conveniente.

El mantenimiento inadecuado son a menudo la causa de deterioro extraordinario, si por otra parte esos deterioros son comunes, en las industrias y no es económico proteger y mantener el equipo de acuerdo con las buenas normas de ingeniería, es conveniente determinar si esos daños pueden llamarse extraordinarios los que muchas veces se producen en la agricultura como lo son: las tormentas, las inundaciones, las erupciones volcánicas, etc.

3.22.3 Extinción o agotamiento.

La extinción es una fase semejante al agotamiento, el término se aplica especialmente a activos tales como animales, árboles frutales, fertilidad de la tierra, etc. La extinción mide la disminución de valor, siempre que la edad o el uso continuo acarreen una declinación definida en la fuerza de producción.

3.22.4 Posibilidad limitada de uso.

Esta frase significa, quizá no muy apropiadamente, la situación que se presenta siempre que la vida de un activo depreciable depende de alguna circunstancia, reconocida e inherente a la situación desde un principio, y ajena al carácter físico y al método de uso de la unidad misma.

Este factor se aplica a instalaciones limitadas de uso.

planta para un fin específico de duración limitada. Por ejemplo en las empresas mineras, los edificios, las construcciones subterráneas y el equipo tienen una vida útil que no excede al periodo de explotación.

3.22.5 Elementos inadecuados.

Significa que el retiro del activo fijo se debe al crecimiento y al desarrollo físico del negocio; en general el activo llega a ser inadecuado cuando los cambios en las condiciones de trabajo y la demanda del producto, sin tomar en consideración los inventos y el desarrollo tecnológico, los incapacita para futuros servicios, bajo las condiciones particulares que prevalecen.

3.22.6 Obsolescencia.

La obsolescencia es la condición o proceso por el que los activos fijos cesan gradualmente de ser útiles o productivos como parte de la propiedad, a causa de un cambio de circunstancias. La obsolescencia se da por el progreso normal de la industria, la inadecuación, cambios de la demanda en los productos, o en la ubicación, inventos, suspensión, caída o incógnita de la demanda u otra contingencia.

3.22.7 Caso de la demanda.

Con este título se llama especialmente la atención al efecto que sobre la vida útil de los activos que componen la planta, tiene el colapso o una marcada reducción

de la demanda de sus productos, junto con otros factores conexos.

3.23 Métodos de depreciación.

Existen diversos métodos para poder establecer la pérdida del valor de los activos fijos (sujetos a depreciación); su utilización dependerá en gran parte de las políticas contables adoptadas por la administración. Aún cuando la depreciación no se pueda determinar con exactitud, la adopción de cualquiera de estos métodos ofrecen alguna certeza en cuanto al deterioro o desgaste natural de los activos fijos.

3.23.1 Método de línea recta o lineal directo.

Este método es el más usual y sencillo, su aplicación consiste en distribuir equitativamente o uniformemente la depreciación total, durante los periodos (ejercicios contables) de vida estimada del activo fijo.

Es importante indicar que, en las aplicaciones de este método no se deprecia el valor residual de los bienes, entendiéndose este como el importe recuperable de la venta, al quedar el activo fijo fuera de servicio.

El uso de este método se ha generalizado extensamente, ya que se cuentan con datos suficientes basados en la experiencia, los cuales permiten la determinación de tasas de depreciación por línea recta aplicables a distintas clases de

activos fijos tangibles.

Para el cálculo de la depreciación periódica en este método se usa la siguiente fórmula:

$$D = \frac{C - R}{P}$$

- D= Depreciación en línea recta (por periodo)
 R= Valor residual o de desecho
 P= Vida estimada (periodos, horas de trabajo o unidades de producción).

Datos supuestos:

$$D = \frac{Q 6,000.00 - Q 400.00}{8}$$

$$D = Q 5,600.00 / 8$$

$$D = Q 700.00$$

El cuadro contenido en la ilustración número seis, muestra la acumulación de la depreciación a través de este método.

Como puede observarse el cargo a depreciación se da en forma periódica, el mismo debe figurar dentro del estado de resultados año con año, de igual manera sucede con la depreciación acumulada que, mediante el cargo periódico ésta se incrementa o se acumula año con año, la cual debe aparecer en el balance general rebajando el costo original del activo fijo y en consecuencia determina el valor en libros del bien. Finalmente la tabla permite comprobar que al finalizar los

ocho años de vida útil aun se encuentra en Q 400.00 la columna de valor en libros, los cuales constituyen el valor residual o de desecho.

3.23.2 Método de horas de trabajo.

Este método parte del hecho de que la propiedad, especialmente la maquinaria, se deprecia con mayor rapidez, si se usa a tiempo completo y en tiempo extraordinario, que si solamente se utiliza parte del tiempo.

No sólo son mayores el uso y el desgaste, sino que también es menor la oportunidad de efectuar reparaciones a los activos. Además, los ejercicios en que se trabaja tiempo completo y tiempo extraordinario reciben mayor beneficio que los ejercicios contables en que sólo se trabaja una parte del tiempo.

La aplicación de este método se basa en las horas de trabajo, que la máquina es capaz de rendir más que en su vida útil y se determina un cargo por hora mediante la siguiente fórmula:

$$I = \frac{C - R}{P}$$

I = tasa de depreciación (por periodo de trabajo o por unidades)

C = costo del bien (activo fijo)

R = valor residual o desecho

P = vida estimada (periodos u horas de trabajo)

La acumulación de la depreciación a través del método de horas de trabajo, se aprecia en la ilustración número siete.

A diferencia de la tabla del método de línea recta, este cuadro demuestra irregularidades en relación a los cargos anuales por depreciación, debido a que en cada año de servicio del bien se estiman diferentes números de horas, consecuentemente los cargos anuales varían en dicha proporción.

Las consideraciones hechas en el método de línea recta, relativas a la depreciación gasto y a la depreciación acumulada son las mismas para este método, así también en torno al valor residual o de desecho.

Este método debe considerarse más apropiado o aplicable en aquellas empresas donde la capacidad instalada está constituida por activos fijos (maquinaria), destinados a la transformación de materia prima a ritmos más o menos acelerados.

3.23-2 Método de depreciación basado en horas de trabajo

Este método es similar al que se basa en las horas de trabajo porque distribuye la depreciación entre los distintos períodos o ejercicios en proporción al uso que se hace del activo en cada uno de ellos.

La vida estimada se expresa en unidades de producto o servicio, y la tasa de depreciación es una tasa por unidad. Las cifras empleadas en el ejemplo del método de horas de trabajo, pueden ser utilizadas en el presente método, si se supone que la vida estimada se expresa en 22,400 unidades de producto (en lugar de horas trabajadas) y que las cantidades en la columna de horas trabajadas representan unidades producidas de artículos terminados.

Este método al igual que el anterior, es aplicable en aquellas industrias donde los sistemas de costos permiten establecer con cierta seguridad, las unidades que se produzcan en cada ejercicio contable.

Puede decirse también que este método podría ser correctamente aplicado para depreciar las llantas o cubiertas de automoviles a base de los kilómetros recorridos.

3.23.4 Método de porcentajes fijos sobre saldos decrecientes.

Esencialmente este método da de baja en libros la depreciación en una cantidad alta en el primer año de vida de una partida de activo y en una cantidad menor decreciente en cada uno de los años sucesivos.

La teoría en que se apoya el método es que las reparaciones y los gastos de mantenimiento son pequeños durante los primeros años de vida de una partida de activo.

y aumentan progresivamente a medida que pasan los años, mientras que la depreciación disminuye constantemente, tendiendo así a equilibrar o igualar los costos totales de mantenimiento. Este método corresponde a la depreciación material real únicamente en la medida en que se logra una nivelación de los gastos totales de operación de la partida de activo, lo cual en realidad raras veces consigue establecer mas pronto una provisión para obsolescencia e insuficiencia posibles, que son constantemente los mayores peligros en la industria moderna. Por tanto, el método es apropiado cuando el valor de los servicios prestados por la partida de activo disminuye cada año porque las reparaciones aumentan, la eficiencia material disminuye y la obsolescencia reduce el valor económico del producto terminado o del servicio prestado.

3.23.5 Método de fondo de amortización.

Para aplicar este método debe acumularse anualmente a interés compuesto una suma determinada, mediante su depósito en un banco o su inversión en títulos, a fin de constituir un fondo que permita efectuar la reposición de los bienes amortizados al término de su vida útil.

Este método no es aconsejable porque la colocación de fondos en títulos o depósitos a interés produce, por lo general, una renta inferior a la que se gana manteniendo invertidos esos recursos en la propia empresa.

3.23.6 Método de los números dígitos o depreciación acelerada.

Para comprender este sistema que puede utilizarse en sentido creciente o decreciente, veamos el siguiente ejemplo:

Valor amortizable: Q 15,000.00
Plazo de amortización: 5 años

Para tener una idea concreta sobre la aplicación de este método, se presenta el cuadro de depreciación en la ilustración número 8.

Si se desea, la cuota de amortización según este sistema puede transformarse en un porcentaje, creciente o decreciente, con un cálculo sumamente sencillo.

3.23.7 Método de anualidad.

Según este sistema se admite como supuesto básico que los capitales invertidos en los bienes de uso deben ganar un interés a la tasa corriente en el mercado. Para aplicar este método de depreciación hay que calcular el importe de la anualidad que debe imponerse para cubrir la depreciación de dichos bienes y los intereses ganados por los valores pendientes de amortización.

3.23.8 Método de interés compuesto.

El método de la anualidad y del fondo de amortización para computar la depreciación emplean el principio del interés compuesto. Actualmente estos métodos se han abandonado y normalmente se usan únicamente cuando las comisiones estatales de servicio público así lo exigen para fijar tarifas.

3.23.9 Método de depreciación por revaluación.

Este método es aplicable a algunas partidas de activo que se ven afectadas por condiciones que no se hallan en la mayoría de las partidas de activo fijo en que la vida y el valor de desecho pueden estimarse razonablemente. La diferencia entre el valor estimado de la partida de activo al principio y al fin del año constituye la cifra de depreciación. Este método no tiene ventaja alguna, excepto cuando se aplica a partidas de activo como pequeñas herramientas.

3.24 ~~Depreciación y provisión para reemplazo.~~

La naturaleza de la contabilización de la depreciación es a menudo malinterpretada, y esta idea equivocada surge de la inclinación a suponer que los asuntos creen de sí mismos fondos para la sustitución del activo fijo; esta falsa suposición puede quizá haber sido activada por la mala interpretación de la expresión provisión para reemplazo, tan frecuentemente empleada por los contadores.

Los asientos por depreciación simplemente cargan a las operaciones durante una serie de periodos, el costo de un activo anteriormente adquirido. Los asientos por depreciación de ningún modo afectan a la cuenta de caja. Si se desea crear un fondo para el reemplazo de las unidades de activo fijo, puede separarse dinero efectivo en una cuenta bancaria especial o invertirse en valores que se conservarán hasta que se necesite el dinero para el reemplazo. La creación de tal fondo para reemplazo es muy poco usual, debido a que la administración, por lo general, considera que el dinero puede usarse mas provechosamente en las operaciones normales del negocio.

3.25 Principios de contabilidad aplicables a la depreciación.

De los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables a la depreciación se pueden mencionar los siguientes:

- 1) Principio de realización
- 2) Principio de sustancia antes que forma
- 3) Principio de negocio en marcha
- 4) Principio de revelación suficiente
- 5) Principio de consistencia o uniformidad.

3.25.1 Principio de realización.

Este principio indica que las empresas deben registrar en su contabilidad, todos aquellos

que haya devengado y los costos y gastos en que hayan incurrido durante el ejercicio.

En relación a la depreciación se puede afirmar que esta al ser estimada mediante cualquier método, debe distribuirse en los periodos en que los costos incurren, es decir, la contabilización de los cargos por depreciación deben considerar aquella parte correspondiente a cada ejercicio contable incluido.

3.25.2 Principio sustancia antes que forma.

Los registros contables no deben limitarse a llenar formas y requisitos legales, que permitan mantenerse dentro del marco de la ley y cubrir el pago de impuestos. Deben ser principalmente su objetivo, presentar el fundamento, lo esencial de las operaciones que se están efectuando en la empresa, registrar aquellos aspectos que permitan que el negocio continúe en marcha.

La ley del impuesto sobre la renta, acepta como deducible hasta el 30% por depreciación de vehículos, sin importar su naturaleza y uso, pero sin embargo si la empresa considera que el porcentaje que debe observarse es el 30% por ejemplo, dado a que sus camiones transportan grandes trozas, y el consiguiente desgaste, debe aplicar dicho porcentaje para que sus estados financieros sean razonablemente correctos.

Lo anterior significa que, se le dará preferencia en cuanto a fijar el método de depreciación, a lo considerado por la administración, mas que a una indicación de tipo legal.

3.25.3 Principio de negocio en marcha.

La administración de las sociedades es el conjunto de operaciones de un proceso continuo. Ninguna empresa de reconocido prestigio podría operar día a día pensando en una liquidación probable.

La complejidad de las operaciones en la actualidad, requiere de planes a largo plazo. Con base en el principio de negocio en marcha, las empresas contraen obligaciones y adquieren derechos de corto, mediano y largo plazo.

Desde este punto de vista se puede afirmar que la estimación de la depreciación estará en función de este principio, principalmente cuando se considera, para efectos de registro, el número de años de vida estimada del bien o grupo de bienes. Sólo es posible efectuar o registrar contablemente los cargos por depreciación, si se considera la operatividad de la empresa en forma indefinida.

3.25.4 Principio de revelación suficiente.

Significa, una revelación suficiente de información contable presentada en los estados financieros y notas a los mismos estados, que deberá contener en forma

clara y comprensible, todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la empresa.

La depreciación debe ser ampliamente revelada en los estados financieros y esta aparece generalmente en las notas a los estados financieros, dentro de la clasificación de las políticas contables, básicamente se indica el método de depreciación que la empresa está empleando.

3.25.5 Principio de consistencia o uniformidad.

El fundamento de la consistencia dice que los métodos, procedimientos y políticas contables deben aplicarse de manera uniforme dentro de un mismo período contable y a través de los períodos subsiguientes, con el objeto de asegurar la comparabilidad de los datos.

En el caso de la depreciación es importante no solo la consistencia en el método empleado, si no también la uniformidad de los cargos por dicha depreciación. Esto quiere decir que una vez adoptado el método, debe reflejarse en cada ejercicio de distribución equitativamente.

3.25.6 Principio de Conservatismo.

La depreciación es un gasto y por lo tanto una pérdida. Todas las pérdidas deben registrarse.

ILUSTRACION NUMERO 6
TABLA DE DEPRECIACION -METODO DE LINEA RECTA-
-en Quetzales-

Al final del Ejercicio	Cargos a depreciación	Crédito a dep. acum.	Depreciación Acumulada	Valor en Libros
				6,000.00
1	700.00	700.00	700.00	5,300.00
2	700.00	700.00	1,400.00	4,600.00
3	700.00	700.00	2,100.00	3,900.00
4	700.00	700.00	2,800.00	3,200.00
5	700.00	700.00	3,500.00	2,500.00
6	700.00	700.00	4,200.00	1,800.00
7	700.00	700.00	4,900.00	1,100.00
8	700.00	700.00	5,600.00	400.00
	<u>5,600.00</u>	<u>5,600.00</u>		

ILUSTRACION NUMERO 7
 TABLA DE DEPRECIACION -METODO HORAS DE TRABAJO-
 -en Quetzales-

Al final del ejercicio	Horas de Trabajo	Cargos a depreciación	Crédito a dep. acum.	Depreciación Acumulada	Valor en Libros
1	2800	650.00	650.00	650.00	5,350.00
2	2900	725.00	725.00	1,375.00	4,625.00
3	3400	850.00	850.00	2,225.00	3,775.00
4	2400	600.00	600.00	2,825.00	3,175.00
5	1800	450.00	450.00	3,275.00	2,725.00
6	2700	675.00	675.00	3,950.00	2,050.00
7	3000	750.00	750.00	4,700.00	1,300.00
8	3600	900.00	900.00	5,600.00	400.00
	22400	5,600.00	5,600.00		

ILUSTRACION NUMERO 8
TABLA DE DEPRECIACION -METODO DE LOS NUMEROS DIGITOS-
-en Quetzales-

afios	Cuota de Amortización	Percent. de Amortización	Importe de Amortización
1	1/15	7	1,000.00
2	2/15	13	2,000.00
3	3/15	20	3,000.00
4	4/15	27	4,000.00
5	5/15	33	5,000.00
15		100	15,000.00

4.1.4 Costo de reposición, de producción, de reemplazo o de mercado.

Este término significa el valor que cuesta la reposición o reproducción de un activo fijo a una fecha dada. Este costo de reposición, se determina haciendo uso de cotizaciones de proveedores y listas de precios, adicionándole los costos que le son inherentes, como fletes, almacenaje, derechos de importación, etc., o mediante la determinación del costo de reproducción, considerando el costo actual de las materias primas, mano de obra y gastos de fabricación.

4.1.5 Valor justo de tasación.

Es el costo de reposición o reemplazo, menos la depreciación acumulada. Es el valor determinado normalmente en un avalúo.

Después de conocer las definiciones anteriores, se presentan las siguientes, que se refieren específicamente a las revaluaciones de activos fijos.

4.1.6 Revaluación de Activos Fijos.

Para N. A. Paton "valuar un activo fijo es señalar el valor correspondiente a su estimación. Un avalúo es el resultado de semejante proceso o método".

CAPITULO IV

REVALUACIONES DE ACTIVOS FIJOS

4.1 Definiciones.

Para tener un enfoque amplio y comprensible de lo que son las revaluaciones de activos fijos, es necesario conocer y comprender las definiciones siguientes:

4.1.1 Valuar o tasar.

Fijar el valor o el costo a través de procedimientos sistemáticos que incluyen: el examen físico, la fijación de precios y con frecuencia estimaciones de ingeniería./²²

4.1.2 Avalúo.

Es el proceso de valoración o valuación de un bien./²³

4.1.3 Valuador o tasador.

Un propietario, un comprador en perspectiva, un delegado fiscal, o de modo más general, un grupo de personas preparadas profesionalmente considerados como expertos en valuación de bienes./²⁴

22/ Arthur L. Kohler. Diccionario para Contadores, Página 344.

23/ IBID, pag. 51

24/ IBID, pag. 544

reposición y también disminuir su renta imponible.

Previo a efectuar las revaluaciones, es importante tomar en cuenta la relación existente entre el impuesto por revaluación que se tiene que pagar al fisco y el ahorro que se obtendrá como resultado del incremento de costos y gastos en el estado de resultados y por ende en la disminución del impuesto sobre la renta a pagar.

Es importante efectuar este análisis en vista de que podría darse el caso de que el beneficio obtenido en el ahorro por disminución de la renta imponible no logre ni siquiera cubrir el impuesto pagado al momento de efectuar las revaluaciones; esto como consecuencia de la posible pérdida del poder adquisitivo de la moneda.

En el capítulo siguiente se efectúa este análisis, para condicionar si conviene o no a las empresas, realizar el proceso de revaluaciones de activos fijos.

4.3 Cambios en el costo y en la depreciación de los activos fijos.

Después que un activo fijo se ha usado durante algún tiempo, puede hacerse evidente que la duración útil del mismo, se calculó incorrectamente.

Con frecuencia, la duración primeramente estimada de un activo fijo se prolonga por medio de gastos para mejorarlo.

Una definición indica que la revaluación es el proceso de asignar un valor distinto al valor registrado en libros de uno o varios activos fijos, este es realizado por valuadores autorizados y mediante procedimientos técnicos y confiables.

Para fines del presente trabajo, se considera a las revaluaciones de activos fijos de la manera siguiente:

Es un proceso técnico contable, por medio del cual se sustituye el valor de los activos fijos existentes, por un valor estimado (precio de mercado del bien o valor de revaluación); determinado por tasadores expertos.

En realidad existe diversidad de definiciones del término revaluaciones, pero se considera que las señaladas anteriormente destacan las características más importantes del mismo y se adaptan en mejor forma a los fines de este trabajo.

4.2 Importancia de las revaluaciones.

Las revaluaciones de activos fijos en Guatemala son importantes porque dan la oportunidad a las empresas afectas al impuesto sobre la renta, de registrar sus activos fijos y depreciaciones acumuladas en base a valores actuales; así mismo permite cargar a los costos de producción y/o operación del período, la depreciación resultante del revalorado.

consecuencia de las tasaciones deben de ser tomados en cuenta (segun la ley del impuesto sobre la renta vigente) para efectos del calculo del impuesto a pagar.

Desde el punto de vista del impuesto sobre la renta, la base para la depreciacion sera el nuevo valor (determinado a traves de tasación) del activo fijo, y la base para registrar la ganancia o perdida al enajenar finalmente el activo, es su nuevo valor en libros, fundado en el valor de tasación.

4.4 Incremento por avalúo.

Las valoraciones (avalúos o tasaciones) se hacen con diversos fines, los cuales se detallan a continuación:

4.4.1 Financiamiento.

Este avalúo se practica para determinar la suficiencia de los bienes ofrecidos como garantía, con el fin de obtener fondos a traves de la colocación de bonos, pagarés u otros instrumentos de crédito.

4.4.2 Compra y venta de bienes.

El avalúo se practica con frecuencia en las empresas que tienen por finalidad la compra o venta de bienes. En estas circunstancias, el tasador presta un servicio valioso exponiendo un calculo imparcial del valor de los bienes en cuestión.

y algunas veces, se encuentra que los valores de estos activos han experimentado cambios importantes, debido principalmente a efectos de la inflación. Estos factores pueden exigir la revisión del valor en libros de estos activos, así como la de los cargos periódicos por depreciación.

Cuando el costo de adquisición y el valor actual de las cosas difieren considerablemente, esa información puede proporcionarse como complementaria; sin embargo si se sigue el proceso de revaluaciones autorizadas legalmente, como en el caso de nuestro país, esta información tendrá que reflejarse dentro de los estados financieros.

La información obtenida por medio de tasaciones sirve a la empresa principalmente para registrar asientos de rectificación en las depreciaciones acumuladas (a causa de depreciación deficiente o excesiva) según lo revele la relación existente entre el valor justo y el valor de tasación, y también sirve para poner las cuentas de activo fijo y depreciaciones acumuladas de acuerdo con los valores actuales de reposición.

Los asientos necesarios que se corren para corregir la depreciación acumulada, afectan el valor en libros de los activos y los cargos de depreciación subsiguientes para efectos del impuesto sobre la renta. El cambio de los valores del costo original a los de valor de reposición como

4.4.3 Cálculo de impuestos.

Los avalúos se emplean como base de valor con diversos fines fiscales, especialmente cuando se refiere al impuesto sobre la renta, impuesto de herencias, impuesto único sobre inmuebles, etc.

4.4.4 Liquidación de empresas.

Se necesita la participación de expertos tasadores para poder determinar los valores justos, con el propósito de realizar los activos de la entidad que se liquida.

4.4.5 Revaluaciones de activos fijos.

El avalúo es necesario para poder llevar a cabo las revaluaciones de los activos fijos, porque por medio de éste se determinan los valores que servirán de base para poder afectar los registros contables correspondientes.

4.5 Cálculo de las revaluaciones.

Para llevar a cabo el proceso de revaluación de los activos fijos (independientemente del procedimiento legal), es necesario realizar las siguientes operaciones:

- i) Hacer una lista detallada de todos los activos fijos a la fecha en que se realiza la revaluación.

2. Realizar la inspección y el examen minucioso de los activos fijos con el objeto de determinar la utilidad actual de los mismos.
3. Asignarle el valor a los activos fijos sujetos a revaluación, en base a su costo de reposición y/o reproducción.
4. Efectuar el cálculo del monto de la depreciación acumulada de cada uno de los activos fijos que se revalúan.
5. Determinar el valor justo substrayendo la depreciación acumulada del valor de reemplazo.

4.5.1 Determinación del costo de reposición y reproducción.

Para efectuar la determinación exacta del costo de reposición de los activos fijos, es necesario efectuar una clasificación detallada de los mismos, en vista de que el valor de mercado es susceptible de obtenerlo haciendo uso de cotizaciones de proveedores y listas de precios, adicionándole por supuesto los cargos por almacenaje, fletes, derechos de importación, etc.

Sin embargo para obtener los costos de reproducción de maquinaria y equipo especial producido por la propia empresa y/o contratados, para los cuales no existe un precio

de mercado, este costo puede obtenerse por cualquiera de los siguientes metodos:

4.5.1.1 Análisis detallado.

Este metodo consiste en reducir todas las partidas del activo fijo en proceso de revaluacion, a sus diversos elementos basicos, por ejemplo: ladrillos, hierro, madera, mano de obra, energia, etc. y aplicar a cada uno de ellos el respectivo costo unitario.

4.5.1.2 Estimaciones basadas en la experiencia.

Por este metodo se asigna un precio por unidad basado en la experiencia del pasado, esta unidad puede ser metro cuadrado (en el caso de edificios) o si se trata de maquinaria y equipo a su capacidad productiva (caballos de fuerza en una maquina), adicionándoles los gastos indirectos necesarios para su reproduccion.

De estos metodos, el que se considera más exacto para la tasacion de estos activos fijos es el de análisis detallado, en vista de que se tienen las herramientas de cálculo necesarias para llevarlo a cabo con mayor precisión.

4.5.2 Determinación de la depreciación acumulada.

Para llevar a cabo la determinación de la depreciación acumulada del activo fijo, que se revalúe, el tasador toma en cuenta la pérdida de capacidad de servicio y el uso de los bienes, en relación con los servicios que

podían prestar, y su utilidad cuando nuevos.

Para poder cuantificar los factores de depreciación, la persona que realiza la tasación, estudia las diversas condiciones en las cuales funcionan los activos, tales como:

1. El fin para el cual se usa y las posibilidades que hay para destinarlo a otros usos.
2. Su diseño comparado con los tipos modernos.

4.3.3 Informe de revaluación.

En este reporte se detalla el resultado de las revaluaciones efectuadas, se agrupan los activos por cuenta contable y se describe cada uno de ellos, con su respectivo costo de reposición y/o reproducción, depreciación acumulada y valor justo, también se anota la ubicación en donde se encuentran.

4.4 Requisitos mínimos de las revaluaciones de los bienes

Como ya se mencionó anteriormente, revaluar significa ajustar los valores de los bienes en relación al nuevo precio monetario, ocasionando un cambio en el valor económico de los activos de una empresa.

El revaluar representa una serie de utilidades o pérdidas que no son producto de la operación o giro normal de un negocio, es decir, no de condiciones externas económicas.

principalmente por inflación y devaluación monetaria.

Los siguientes se consideran requisitos mínimos al hacer una revaluación:

1. Que la revaluación sea determinada por técnicos valuadores o expertos valuadores totalmente independientes a la empresa y que rindan un dictamen de revaluación.

En el caso particular de las revaluaciones efectuadas en Guatemala, la ley establece que tienen que hacerlos valuadores autorizados.

2. La revaluación debe ser adecuadamente revelada en los estados financieros.
3. Se debe presentar por separado las cuentas específicas que identifican los valores agregados al costo, así como la depreciación adicional.
4. El sistema de depreciación debe ser semejante al utilizado en el valor original del activo.
5. La afirmación que en ningún caso el nuevo valor neto asignado excede el valor de mercado del bien a la fecha de la revaluación.

- o. Que se considere indispensable que el valor de la revaluación se deprecie consignando el costo de reproducción de los artículos afectados como un nuevo gasto de producción y/o operación.

4.7 Registro contable de las revaluaciones.

El objeto de las tasaciones es simplemente determinar si las cuentas de activo reflejan apropiadamente su costo y si las provisiones por depreciación están justificadas a la luz de los hechos posteriores a la adquisición. Si la estimación del costo original efectuada por el tasador difiere del saldo de la cuenta de activo, puede suponerse que el ajuste que se haga en dicha cuenta de activo para que concuerde con la tasación constituye un ajuste a una base del costo rectificadora y no una desviación con relación a la base del costo. Si el estimado de la depreciación acumulada realizado por el tasador difiere del saldo de la cuenta de depreciación acumulada correspondiente, debe tomarse en cuenta que este estimado puede estar basado en el deterioro físico del activo, que las provisiones por depreciación registradas en las cuentas sirven para absorber el costo del activo mediante cargos a las operaciones por importes razonablemente equitativos, y que el progreso del deterioro físico y la acumulación de la depreciación en las cuentas se supone que no avanzan al mismo nivel. Como consecuencia de esto, una diferencia entre la depreciación según libros y la depreciación en base a una tasación no siempre indica que

debe hacerse un ajuste de la cuenta de depreciación acumulada correspondiente. Un ajuste sería correcto si la tasación indicara que las provisiones por depreciación se han basado en un estimado incorrecto de la vida útil del activo.

De ordinario las tasaciones se realizan con el objeto de determinar el costo de reemplazo como nuevo y un valor justo. La determinación del costo de reposición y del valor justo pueden ser deseadas para efectos fiscales, de venta, de seguro, etc.

El registro contable de las revaluaciones debe hacerse en base a los costos de reposición, que pueden presentar valores por debajo o por encima del costo original, para efectos del presente trabajo, se estudiarán únicamente las revaluaciones por encima del costo original, que están directamente relacionadas con la ley del impuesto sobre la renta vigente.

El método para registrar los datos dependerá en gran parte de las normas adoptadas respecto a la inclusión de la depreciación sobre los valores de tasación en las cuentas de resultados. También es necesario otra variante en el tratamiento contable de las revaluaciones, según se haya de registrar sólo el costo de reposición, o si se han de reconocer a la vez el costo de reposición y la depreciación acumulada, como fueron determinados en el revalor.

Para fines didácticos se presenta a continuación un ejemplo fácil de entender, el cual ilustra el método por medio del cual se puede registrar el avalúo. El método que se utiliza para el registro de estas operaciones es el combinado en el Balance General y en el Estado de Resultados.

Registro combinado en el balance y en el estado de resultados.

A través de este método se carga a las operaciones, la depreciación sobre los valores de tasación. El efecto de este método es aumentar el cargo a las operaciones en concepto de depreciación.

A continuación se presenta un ejemplo para ilustrar el registro contable de las revaluaciones de activos fijos efectuadas por las empresas.

La información con que se cuenta es la siguiente:

Activos Fijos (costo original)	Q 500,000.00
Depreciación Acumulada (3 años)	<u>Q 150,000.00</u>
Valor en libros	Q 350,000.00

El informe del tasador resume lo siguiente:

Costo de reposición	Q 800,000.00
Depreciación sufrida	<u>Q 240,000.00</u>
Valor justo de tasación	Q 560,000.00

Estos activos fijos tienen una vida estimada de 10 años, y según la tasación, este periodo seguirá siendo el mismo.

Para entender mejor el registro contable de este ejemplo se presenta el siguiente cuadro explicativo.

-Cifras expresadas en Guetzales-

	COSTO DE ADQUISIC.	VIDA EST. AÑOS	DEPREC. USO	DEPREC. ANUAL	DEPREC. ACUM.
Activos Fijos	500,000	10	3	50,000	150,000
Ajuste tasac.	300,000	0	3	30,000	90,000
Total	800,000	10	3	80,000	240,000
	*****	**	*	*****	*****

Partida No. 1	30-6-93	DEBE	HABER
Activos Fijos aumento por tasación		Q 300,000.00	
Dep. Acum. Activos Fijos aus.			
por tasación			Q 90,000.00
Superavit por revaluación			+ 210,000.00

El cargo por depreciación del periodo 93/94 será el siguiente:

Partida No. 2	30-6-94	DEBE	HABER
Depreciación gasto		Q 80,000.00	
Dep. Acum. Activos Fijos			Q 50,000.00
Dep. Acum. Activos Fijos aus.			
por tasación			+ 30,000.00

Partida No. 3	30-6-94	DEBE	HABER
Superavit por revaluacion		Q 30,000.00	
Reserva para proveer al aun. de los costos de reemplazo			Q 30,000.00

Los saldos de las cuentas utilizadas en el ejemplo, quedan al efectuar la revaluación de la siguiente manera:

Activos Fijos (costo)	Q 500,000.00
Activos Fijos aumento por tasacion	Q 300,000.00
Deprec. acum. (costo)	Q 150,000.00
Deprec. acum. aumento por tasacion	Q 90,000.00
Superavit por revaluacion	Q 210,000.00
Reserva para proveer al aumento de los costos por reemplazo	Q 0.00

Los saldos de las cuentas utilizadas en el ejemplo, quedan al 30 de junio de 1994, de la siguiente manera:

Activos Fijos (costo)	Q 500,000.00
Activos Fijos aumento por tasacion	Q 300,000.00
Deprec. acum. (costo)	Q 200,000.00
Deprec. acum. aumento por tasacion	Q 120,000.00
Superavit por revaluacion	Q 180,000.00
Reserva para proveer al aumento de los costos por reemplazo	Q 30,000.00

Los saldos finales de las cuentas utilizadas en el

ejemplo, quedan al terminar la vida útil del activo fijo, de la siguiente manera:

Activos Fijos (costo)	Q 500,000.00
Activos Fijos aumento por tasación	Q 300,000.00
Deprec. acum. (costo)	Q 500,000.00
Deprec. acum. aumento por tasación	Q 300,000.00
Superavit por revaluación	Q 0.00
Reserva para proveer al aumento de los costos por reemplazo	Q 210,000.00

Explicación de los registros.

Partida No. 1

1. Activo fijo aumento por tasación. Q 300,000.00

A esta cuenta se carga la diferencia que hay entre el costo de reposición del activo y su costo original (Q 800,000.00 menos Q 500,000.00); se carga esta cuenta para reflejar el aumento de valor en la tasación.

2. Depreciación acumulada aumento por tasación. Q 90,000.00

El abono a esta cuenta registra la diferencia entre la depreciación acumulada sobre el costo original y la depreciación sufrida sobre el costo de reposición (Q 240,000.00 menos Q 150,000.00).

3. Superavit por revaluación. Q 210,000.00
- El abono a esta cuenta registra el ingreso

neto del valor del activo; el abono de Q 210,000.00 es la diferencia que hay entre el costo original depreciado (Q 350,000.00) y el valor justo de tasación (Q 560,000.00) en la fecha del avaluo.

Partida No. 2

1. Depreciación gasto. Q 80,000.00

Este cargo corresponde al 10% del costo de reposición (Q 800,000.00), y es el importe de la depreciación cargado a los costos de las operaciones.

2. Depreciación acumulada Activos Fijos. Q 50,000.00

Este abono registra el 10% anual sobre el costo original del activo (Q 500,000.00).

3. Depreciación acumulada aumento por tasación. Q 30,000.00

El abono de Q 30,000.00 es la depreciación basada en el alza total del valor (10% sobre Q 300,000.00). Mide también la diferencia entre la depreciación sobre el costo original Q 50,000.00 y la depreciación sufrida sobre el costo de reposición Q 80,000.00.

Partida No. 3

1. Superávit por revaluación. Q 30,000.00

Se hace el cargo a esta cuenta, haciendo el supuesto de que ya se cargo a los costos de producción u operación (la depreciación gasto de Q 30,000.00) y una parte

de estos costos aun figuran en los inventarios y el resto fue recuperado a traves de las ventas.

Se hace este cargo a la cuenta, en el supuesto que todo el cargo de Q 30,000.00 representa parte del alza total, recuperada o realizada.

2. Reserva para proveer al aumento de los costos de reemplazo. Q 30,000.00

Una de las razones para reconocer en las cuentas los valores de reposicion y cargar a los gastos el aumento del valor, es que esto tiende a reservar beneficios en la empresa para proveer al aumento del costo, en el que posiblemente habrá que incurrir cuando se reemplace el activo fijo.

Esta partida es opcional, en vista de que puede presentarse en el balance general la cuenta de superávit por revaluación sin hacerle ninguna regularización.

En los ejemplos anteriores fue utilizado el 10% como porcentaje de depreciación de los activos fijos, esto se hizo con la finalidad de reflejar cifras fáciles de calcular; sin embargo la ley del impuesto sobre la renta vigente establece que los porcentajes de depreciación para los activos fijos son de 5, 10, 15, 20 y 25% anual, como se aprecia en el Capítulo II de este estudio.

4.8 Aspectos legales de las revaluaciones de activos fijos.

En el Capítulo II del presente estudio, se citan los aspectos más importantes de la Ley del Impuesto sobre la Renta relacionados con las revaluaciones de activos fijos; sin embargo es importante dar a conocer determinados criterios y opiniones para tener una visión más completa con respecto a este tema.

La Ley en el artículo 14 inciso a) establece que el valor de la revaluación será el precio de mercado de los bienes, sobre la base del avalúo practicado por los valuadores autorizados.

Entonces se debe entender que el precio de mercado va a ser fijado por los valuadores tomando como base lo siguiente:

- 1) Precios actuales de los activos fijos a revaluar,
- 2) Deterioro físico de los activos.

En base a este análisis será fijado el nuevo precio de mercado del bien, el cual en términos contables se conoce con el nombre de valor justo de tasación.

Este mismo artículo en el inciso b) indica que para establecer la base imponible del impuesto por revaluación de activos, a los nuevos valores que se asignan a los bienes por aplicación de lo dispuesto en el inciso a) anterior, se le

restara el valor no depreciado que tengan los mismos en el balance de cierre del último periodo de imposición.

Como resultado de esta disposición se entiende que al valor justo de tasación se le tendrá que restar el valor en libros del activo fijo a revaluar, para obtener la base imponible del impuesto por revaluación; al valor establecido como resultado de esta resta la ley lo llama valor revaluado.

Al analizar los artículos anteriores se puede observar que el impuesto por revaluación en algunos casos no será pagado sobre el valor justo de tasación sino sobre valores menores; lo anterior como resultado de que en los casos en que los activos fijos revaluados tengan aún valor en libros, estos valores todavía serán restados al valor justo de tasación.

También es importante indicar que la Dirección General de Rentas Internas no considera al impuesto por revaluación de activos fijos como gasto deducible.

4.9 Los principios de contabilidad generalmente aceptados y las revaluaciones de activos fijos.

4.9.1 Definición.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados son conceptos básicos (reglas o normas de contabilidad financiera) que establecen la metodología

e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.

4.9.2 Objetivo de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Evitar las discrepancias de criterios que existen dentro de los contadores sobre los conceptos que deben regular el registro de las opiniones y servir de base sobre la cual deberán estructurarse los asuntos contables. Así mismo:

- 1) Registrar adecuadamente los activos y pasivos conocidos.
- 2) Presentar la inversión de los propietarios sobre bases acumulativas.
- 3) Presentar razonablemente el resultado de las operaciones.
- 4) Presentar informes y estados financieros.

4.9.3 Aplicación legal en Guatemala.

El código de comercio en el artículo 38 establece que "los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados".

La entidad encargada de normar lo referente a las

principios de contabilidad en Guatemala es el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.

4.9.4 Principios básicos.

En el pronunciamiento de contabilidad financiera número uno, emitido por el I.G.C.P.A., quedan definidos los principios básicos de observancia obligatoria, siendo los siguientes:

- 1) Entidad
- 2) Negocio en marcha
- 3) Unidad monetaria
- 4) Conservatismo
- 5) Sustancia antes que forma
- 6) Costo histórico original
- 7) Realización
- 8) Periodo contable
- 9) Revelación suficiente
- 10) Importancia relativa
- 11) Consistencia o uniformidad.

Para tratar el aspecto de revaluaciones de activos fijos, es conveniente efectuar una breve exposición de los criterios que fundamentan los principios de contabilidad descritos anteriormente, tomando en cuenta que los sistemas de información contable se basan sobre estos conceptos básicos.

4.9.4.1 Entidad.

Bajo este principio se establece que la personalidad de un negocio es independiente al de sus propietarios o accionistas, por lo que en sus estados financieros solo deben incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones del ente económico independiente. Contablemente es necesario identificar a la entidad.

En consecuencia, para llevar a cabo las revaluaciones de activos fijos de una entidad, es necesario que estos sean propiedad de la misma y que los registros resultantes por esta operación sean anotados dentro de su contabilidad.

4.9.4.2 Negocio en marcha.

Salvo especificación en contrario, se presume que la entidad es de existencia permanente; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la empresa esté en liquidación.

Es importante señalar que al practicarse un avalúo, no necesariamente da lugar a que se efectúe una revaluación, en vista de que un avalúo puede hacerse con fines distintos a la revaluación (venta, financiamiento, seguro, etc.) o al efectuarse una liquidación de una empresa. En este sentido

una revaluación supone la continuidad de las operaciones de la entidad y no precisamente su liquidación.

4.9.4.3 Unidad monetaria.

En la contabilidad, las operaciones y eventos económicos se reflejan expresados en la unidad monetaria del país en que está establecida la entidad. Debe revelarse la unidad monetaria en que se expresan los estados financieros.

En Guatemala, los resultados de las operaciones por efectos de las revaluaciones de activos fijos, deben expresarse en quetzales y no en otra unidad monetaria.

4.9.4.4 Conservatismo.

En el registro de las operaciones contables y en la preparación de los estados financieros, debe observarse una tendencia general hacia el inmediato reconocimiento de los eventos desfavorables, evitando la sobrevaluación de las utilidades y activos. El conservatismo obliga a observar lo siguiente: no debe anticiparse las ventas, los ingresos y la utilidad. Todo el pasivo y las pérdidas conocidas deberán registrarse sin importar si se puede o no determinar su exactitud. La depreciación es un gasto y por lo mismo una pérdida. Todas las pérdidas deben registrarse.

4.9.4.5 Sustancia antes que forma.

Las transacciones y eventos económicos deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su sustancia y realidad financiera y no solamente de acuerdo con su forma.

Las leyes al establecer ciertas normas fiscales que afectan a la contabilidad, entran en conflicto con el aspecto técnico contable, por lo que bajo este principio, debe prevalecer el criterio técnico sobre el legal.

Los registros contables no deben limitarse a llenar formas y requisitos legales, que permitan mantenerse dentro del marco de la ley y cubrir el pago de impuestos; deben ser principalmente su objetivo, presentar el fundamento, lo esencial de las operaciones que se están efectuando en la empresa.

4.9.4.6 Costo histórico original.

Este principio establece que las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se registran según las cantidades de efectivo que se afectan o su equivalente o la estimación razonable que de él, se haga al momento en que se consideren realizados contablemente.

Las revaluaciones de activos fijos violan este principio contable.

4.9.4.7 Realización.

Este principio establece que contablemente las operaciones y eventos económicos se consideran realizados, cuando:

- 1.- La entidad ha realizado transacciones con otros entes económicos.
- 2.- Se han sucedido transformaciones internas que modifican la estructura de los recursos o de sus fuentes.
- 3.- Han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto se puede cuantificar razonablemente en términos monetarios.

Las revaluaciones de activos fijos, bajo este principio están contempladas en el numeral tres, en vista de que se hacen en base a efectos económicos externos al ente económico que las realiza.

4.9.4.8 Período contable.

Como las entidades que se apegan a los principios de contabilidad para el registro de sus operaciones, tienen una vida continuada, es necesario dividir su vida en períodos convencionales, de acuerdo a la clase de actividad a que se dedican, para poder conocer sus resultados de operación y su situación financiera. Generalmente este período convencional es de un año.

Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren; por lo tanto cualquier información contable preparada debe indicar claramente el periodo a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

Los resultados de las revaluaciones de activos fijos deben quedar registrados en los ejercicios contables que sean afectados por las mismas.

4.9.4.9 Revelación suficiente.

Este principio sostiene la obligación de que la información contable presentada a través de los estados financieros contenga en forma suficientemente clara y comprensible, todos los datos necesarios para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, ya que la información así presentada, llenará el requisito de utilidad que le es inherente, ya sea para uso interno o externo.

En el caso de las revaluaciones de activos fijos, es sumamente importante dar a conocer todo lo relacionado con estas, tanto en los estados financieros como en las notas a los mismos.

4.9.4.10 Importancia relativa.

Este principio establece que en los estados financieros debe aparecer la información que muestre los aspectos importantes de la entidad susceptibles de cuantificación en términos monetarios. Este principio es aplicable tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación. Bajo esta proposición debe equilibrarse el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

En lo que respecta a las revaluaciones de activos fijos, se tendrán que agrupar las diversas clases de maquinas, equipos, vehículos, etc. para hacerlos aparecer en los estados financieros en su cuenta contable general, así mismo indicar los datos más importantes relativos a los activos revaluados.

4.9.4.11 Consistencia o uniformidad.

Bajo este principio se requiere que para asegurar la comparabilidad de los datos, los métodos, procedimientos y políticas contables deben aplicarse de manera uniforme dentro de un mismo periodo contable, y a través de los periodos. Los cambios en la aplicación de practica contables de un periodo a otro deberán divulgarse, así como el efecto de tales cambios. Su divulgación hará posible efectuar comparaciones razonables de los estados financieros.

4.9.5 Consideraciones sobre los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los principios de contabilidad promulgados por la Comisión de Principios de Contabilidad del I.G.C.P.A. incluyen como principios básicos los de unidad monetaria y el costo histórico original, los cuales a consecuencia de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda, han sido objeto de comentarios adversos, los que se mencionan a continuación.

Bajo las proposiciones del principio de unidad monetaria se utiliza como unidad de medición la unidad monetaria para el registro de las operaciones contables, la que debido a las variaciones del poder adquisitivo de la moneda pierde su significación, siendo esta la principal objeción que se hace a este concepto. Así, se considera que la unidad monetaria podría desempeñar correctamente su función si fuera estable, pero en la actualidad muy pocas monedas tienen esta calidad y el Quetzal no se encuentra dentro de estas, por lo que al no hacerse en el proceso de contabilización, una provisión para contrarrestar la inestabilidad de la unidad monetaria, los estados financieros tradicionales muestran unidades monetarias de diferentes dimensiones y mezcladas, lo que puede traducirse en interpretaciones erróneas al analizar las cifras de utilidad neta y los saldos de las cuentas.

La crítica sostiene que en el proceso de la contabilidad la parte más importante es la asociación de los ingresos

y los gastos y hacen notar que los ingresos se registran automáticamente en unidades monetarias corrientes y que lógicamente el gasto asociado con dichos ingresos debe registrarse también a los costos corrientes, lo que no sucede, pues a excepción de algunos gastos como los sueldos o salarios y los alquileres, que se contabilizan a base de unidades monetarias corrientes, otros gastos como la depreciación, se registran basándose en unidades monetarias antiguas.

Las críticas se concentran en los siguientes aspectos:

- 1.- La depreciación no provee para el reemplazo del activo fijo.
- 2.- El impuesto sobre la renta se paga sobre utilidades ficticias.
- 3.- Las unidades monetarias históricas no son comparables con las unidades monetarias corrientes (actuales).
- 4.- El balance general no revela valores corrientes.
- 5.- En la asociación de ingresos y gastos, algunos de estos se contabilizan a base de unidades monetarias antiguas.

Aunque las críticas anteriores sugieren defectos fundamentales de algunos conceptos básicos de la contabilidad, también se sostiene que dichos defectos no radican en las definiciones que la contabilidad da a conceptos como el costo, el ingreso y el gasto, sino en la

idea arraigada de que el hecho de pasar por alto las variaciones en el valor de la moneda no produce consecuencias de importancia, lo que se traduce en debilidad de la contabilidad al tratar todas las unidades monetarias en que se expresan las cuentas como unidades monetarias idénticas. La corrección sería expresar las unidades monetarias antiguas en unidades monetarias actuales, haciendo uso de un adecuado índice de los cambios del poder adquisitivo de la moneda; esta actitud no trata de destruir la base del costo histórico original, sino que simplemente trata de eliminar las consecuencias engañosas de mezclar unidades monetarias de distintas dimensiones económicas.

En contraposición a los comentarios adversos anotados anteriormente, los conceptos prevaletientes bajo la contabilidad ordinaria, han funcionado bien y como consecuencia de ello, los estados financieros tradicionales se usan y respetan ampliamente. Aunque en nuestros días el poder adquisitivo de la moneda tiene cambios considerables, normalmente estos son graduales como para producir efectos nocivos en los estados financieros, por lo que introducir variaciones en los procesos contables tradicionales por el efecto del cambio en el nivel de precios, podría hacer perder su calidad de confiables de los estados financieros, toda vez que cualquier política en tal sentido tendría como base un alto porcentaje de subjetividad.

En este sentido el Registro de las Operaciones...

presentación, debe hacerse sobre la base de los conceptos contables tradicionales y dejar bajo la responsabilidad del usuario de la información, la interpretación de los datos contenidos en los estados financieros.

Para contribuir a la efectiva interpretación de los estados financieros preparados sobre las prácticas contables tradicionales, se ha recurrido a la preparación de estados financieros suplementarios en los cuales las unidades monetarias históricas se conviertan a unidades monetarias actuales, a través de métodos confiables y actualizados.

4.10 Presentación en los estados financieros.

La información financiera relativa a los activos fijos revaluados, es presentada en el balance general de la siguiente manera: el activo fijo al costo, menos su depreciación acumulada normal y; separadamente los valores por las revaluaciones.

A continuación se ilustra la forma en que aparecen en los estados financieros, las cuentas relacionadas con las revaluaciones de activos fijos, tomando como referencia los datos del ejemplo número dos.

Fabrica La Revaluada S.A.

Balance General al 30 de junio de 1994

Cifras expresadas en Quetzales

ACTIVO

Circulante

Caja y Bancos		25,000	
Inventarios		<u>675,000</u>	
Total circulante.....			700,000

Propiedad, planta y equipo

Maq. y Eq. (costo)	500,000		
Maq. y Eq. aumento			
por tasacion	<u>300,000</u>	800,000	
(-) Deprec. Acum. (costo)	200,000		
(-) Deprec. Acum. aumento			
por tasacion	<u>120,000</u>	<u>320,000</u>	<u>480,000</u>
Total activo.....			1,180,000

PASIVO Y CAPITAL

Circulante			300,000
Capital			
Capital en acciones	600,000		
Superavit ganado	<u>70,000</u>	670,000	
Reserva. p/prov. aus.	30,000		
Superavit por revaluacion	<u>180,000</u>	<u>210,000</u>	<u>880,000</u>
Pasivo y capital.....			1,180,000

4.10.1 Consideraciones sobre la presentación de las revaluaciones de activos fijos en los estados financieros.

Sobre la presentación de las revaluaciones de activos fijos debe tenerse claro lo siguiente:

- 1) Las revaluaciones debidamente autorizadas deben estar convenientemente registradas en la contabilidad de la empresa propietaria de los activos; en vista de que se realizan con el propósito de obtener un beneficio económico con el cargo de las depreciaciones a los resultados de los periodos contables, en este caso también se tendrá que pagar el impuesto por revaluación correspondiente.
- 2) Las revaluaciones no autorizadas que se hacen únicamente con el fin de reexpresar los valores contenidos en los estados financieros y presentar las cuentas correspondientes a sus valores actuales, no deben aparecer en los estados financieros tradicionales, únicamente deben presentarse dentro de los estados financieros complementarios para efectos de análisis. A este respecto, el pronunciamiento sobre contabilidad financiera número veintiséis referente a la información financiera en economías inflacionarias, establece lo siguiente:

En una economía inflacionaria para efectos de comparación es necesario presentar estados financieros reexpresados en la moneda local, ya que por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, la comparación de las cifras, de las transacciones y otros eventos que ocurrieron en diferentes fechas, aun dentro del mismo periodo contable expresados a cifras históricas, resulta engañosa.

Los estados financieros básicos se preparan sobre la base contable del costo histórico, sin tomar en cuenta los cambios en el nivel general de precios, o los aumentos en los precios específicos de los activos. Sin embargo, algunas entidades presentan sus estados financieros en base a un enfoque de costo actual que refleja los efectos de los cambios en los precios específicos de ciertos activos, o efectúan revaluaciones de la propiedad, planta y equipo.

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 los valores que se generan en el presente, en lugar de valores originados

en el pasado.

El costo actual o de reposición por lo general utiliza como medida de reexpresión el costo actual de adquisición de un activo similar, nuevo o usado, o de una capacidad productiva o potencial de servicio equivalente.

Las partidas de activo fijo deben reexpresarse en base a su costo de reposición, mediante avalúo de un técnico independiente.

El sistema de depreciación debe ser igual al utilizado con el valor histórico del activo. Esto significa que deben utilizarse los mismos porcentajes, procedimientos y vidas probables.

Los procedimientos de reexpresión aplicados a cada partida deben utilizarse en forma consistente de un periodo a otro.

4.11 Divulgaciones.

La información relativa a las revaluaciones de activos fijos, que debe ser revelada en los estados financieros y notas, es la siguiente:

- 1.- Los valores de los bienes que figuran en el activo del balance general deben indicar con claridad el importe del alza en el valor sobre el costo.

Es preferible presentar el aumento de valor en rengion separado, que cargar directamente el alza a la cuenta del activo afectada.

2.- Debe indicarse la fecha del avalúo.

Esto es importante ya que un valor de tasación establecido con bastante anterioridad a la fecha del balance es menos importante que una valoración reciente, en vista que una revaluación antigua puede contener errores en razón de la situación actual.

3.- Debe indicarse el nombre del ente tasador.

Este dato es importante porque indica quien es el responsable de los valores exhibidos.

4.- Deben distinguirse con toda claridad los créditos procedentes de las revaluaciones (a través de la cuenta superávit por revaluación), de los que representan superávit ganado efectivamente.

5.- Tanto el estado de resultados como el balance general deben indicar el procedimiento seguido para cancelar el alza del valor por revaluación. Debe manifestar, así mismo, si se ha incluido o no la depreciación sobre el alza en los costos y/o gastos.

CAPITULO V

EFFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS

5.1 Consideraciones preliminares.

Con el proposito de observar los efectos contables, financieros y fiscales originados por la realizacion del proceso de revaluaciones de activos fijos en una empresa privada, se presenta a continuacion la informacion financiera necesaria para efectuar los analisis respectivos.

Los datos que se utilizan para ilustrar el tema son supuestos, con el proposito de simplificar su analisis.

Dentro de la cuenta de propiedad, planta y equipo de la empresa, existe maquinaria y equipo que se encuentra totalmente depreciada (en libros), pero que aun sigue utilizandose en la fabricacion de articulos, en vista de su alta productividad.

Los propietarios de la empresa quieren conocer si financieramente conviene revaluar estos activos fijos y la forma en que quedaran registradas contablemente estas revaluaciones.

En vista de lo anterior se designa al contralor general de la empresa para que efectue el estudio respectivo e informe sobre las ventajas y/o desventajas segundas

relativas a estas operaciones.

Dentro de este estudio tambien se hace un análisis independiente de las revaluaciones de los inmuebles, aprovechando un periodo de depreciación por revaluación de 20 años; se hace el supuesto que dentro de las politicas de la empresa se clasifican las depreciaciones como en los siguientes renglones:

Depreciación de maquinaria y equipo.

Dentro del costo de producción como gasto general de fabricación (100%).

Depreciación de inmuebles.

Dentro del costo de producción como gasto general de fabricación (90%).

Dentro de los gastos de operación como gasto de administración (10%).

Tambien se tendrá como politica de la empresa calcular las depreciaciones usando el método de línea recta, tomando como base los porcentajes legales de depreciación contenidos en la ley del impuesto sobre la renta.

A continuación se presenta el balance general de la empresa que se llamará Revaluaciones S.A. al 30 de junio de 1993, el cual servirá de base para efectuar el estudio de las revaluaciones de los activos fijos.

FABRICA LAS REVALUACIONES S.A.
BALANCE GENERAL
AL 30 DE JUNIO DE 1993
-cifras en quetzales-

ACTIVO

<u>Circulante</u>			14,330,000.00
Caja y Bancos		330,000.00	
Cuentas por cobrar		11,000,000.00	
Inventarios		3,000,000.00	
		<hr/>	
<u>Propiedad, Planta y Equipo</u>			1,250,000.00
Inmuebles	800,000.00		
(-) depreciación acumulada	200,000.00	600,000.00	
	<hr/>		
Maquinaria y equipo	1,200,000.00		
(-) depreciación acumulada	900,000.00	300,000.00	
	<hr/>		
Mobiliario y equipo de of.	700,000.00		
(-) depreciación acumulada	350,000.00	350,000.00	
	<hr/>		
<u>Otros Activos</u>			
Inversiones			6,200,000.00
			<hr/>
			21,780,000.00
			<hr/> <hr/>

ACTIVO

21,780,000.00

PASIVO

<u>Corto Plazo</u>			7,150,000.00
ISR a pagar		800,000.00	
Proveedores		2,000,000.00	
Cuentas por pagar		4,200,000.00	
Préstamos bancarios		150,000.00	
		<hr/>	
<u>Largo Plazo</u>			
Préstamos bancarios			5,000,000.00
			<hr/>
<u>CAPITAL Y RESERVAS</u>			9,630,000.00
Capital autorizado y pagado		5,000,000.00	
Ganancias retenidas		1,730,000.00	
Reserva legal		500,000.00	
Ganancia post impuesto		2,400,000.00	
		<hr/>	
PASIVO, CAPITAL Y RESERVAS			21,780,000.00
			<hr/> <hr/>

Para efectuar los calculos de las revaluaciones, es necesario citar lo que dice el articulo 14 de la Ley del impuesto sobre la Renta al respecto:

- a) Tasas de impuesto sobre la Renta por Revaluación de Activos Fijos del 7%, 15% y porcentaje arancelario (5, 10, 15 y 20%).
- b) La base de la revaluación es el precio de mercado del bien.
- c) La base imponible del impuesto es el valor de mercado menos el valor no depreciado.
- d) La depreciación anual se aplicará en base a los siguientes porcentajes legales:

Maquinaria y equipo 20% anual

Inmuebles 5% anual

Los cuadros siguientes, muestran los valores que se tienen que utilizar para la estimación de la base imponible y el impuesto de revaluación por pagar.

12.000.000

RAMBOS Y SANCAL CIVIL

Los activos fijos a revaluar están integrados de la siguiente manera:

MAQUINARIA Y EQUIPO			
CLASE DEL BIEN	COSTO HISTORICO	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR EN LIBROS
LAVADORA DE ENVASES MOD. 77	25,000.00	25,000.00	0.00
LLENADORA DE ENVASES MOD. 77	30,000.00	30,000.00	0.00
ETIQUETADORA DE ENVASES MOD. 77	50,000.00	50,000.00	0.00
TAPONADORA DE ENVASES MOD. 77	50,000.00	50,000.00	0.00
PIPA DE ROBLE BLANCO CAPAC. DE 30,000 LITROS	20,000.00	20,000.00	0.00
TANQUE DE ACERO INOXIDABLE DE 30,000 LITROS	25,000.00	25,000.00	0.00
SUMAS	200,000.00	200,000.00	0.00
INMUEBLES			
CLASE DEL BIEN	COSTO HISTORICO	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR EN LIBROS
TERRENO	300,000.00	0.00	300,000.00
EDIFICIO	500,000.00	200,000.00	300,000.00
SUMAS	800,000.00	200,000.00	600,000.00

La tasación de los activos fijos se realiza el día 1 de julio de 1983 y el Informe del tasador resume lo siguiente:

MAQUINARIA Y EQUIPO:			
CLASE DEL BIEN	PRECIO DE MERCADO	DEPRECIACION SUFRIDA	VALOR DE REVALUACION
LAVADORA DE ENVASES MOD. 77	225,000.00	112,500.00	112,500.00
LLENADORA DE ENVASES MOD. 77	300,000.00	150,000.00	150,000.00
ETIQUETADORA DE ENVASES MOD. 7	450,000.00	225,000.00	225,000.00
TAPONADORA DE ENVASES MOD. 77	450,000.00	225,000.00	225,000.00
PIPA DE ROBLE BLANCO CAPAC. DE 30,000 LITROS	35,000.00	17,500.00	17,500.00
TANQUE DE ACERO INOXIDABLE DE 30,000 LITROS	45,000.00	22,500.00	22,500.00
SUMAS	1,505,000.00	752,500.00	752,500.00
INMUEBLES			
CLASE DEL BIEN	PRECIO DE MERCADO	DEPRECIACION SUFRIDA	VALOR DE REVALUACION
TERRENO	1,665,000.00	0.00	1,665,000.00
EDIFICIO	2,836,000.00	708,750.00	2,127,250.00
SUMAS	4,501,000.00	708,750.00	3,792,250.00

El tasador considera que los bienes objeto de la revaluación son bienes con una vida útil de 5 años.

El valor de depreciación del edificio se calcula en base al porcentaje establecido por la ley, en este caso es el 3%. La Ley del ISR estipula que únicamente pueden revaluarse los activos fijos depreciables; sin embargo también queda regulado en la misma Ley que las revaluaciones de activos no depreciables que se efectúen por simples partidas de contabilidad, no se consideren 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.

CUADRO NUMERO 1
 CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR REEVALUACION DE ACTIVOS FIJOS.
 - Datos expresados en Guatemalés -

CLASE DE ACTIVO	VALOR DE REEVALUACION AL 30-6-83	COSTO DE ADQUISICION	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR NO DEPRECIADO AL 30-6-83	BASE IMPONIBLE	TASA DE IMPUESTO %	IMPUESTO POR REEVALUACION
LAVADORA DE ENVASES MOD. 77	112,500.00	25,000.00	28,000.00	0.00	112,500.00	5	5,625.00
LLENADORA DE ENVASES MOD. 77	150,000.00	30,000.00	30,000.00	0.00	150,000.00	5	7,500.00
ETIQUETADORA DE ENVASES MOD. 77	225,000.00	50,000.00	50,000.00	0.00	225,000.00	5	11,250.00
IMPONADORA DE ENVASES MOD. 77	225,000.00	50,000.00	50,000.00	0.00	225,000.00	5	11,250.00
PAPA ROBLE BLANCO 30,000 LTS.	17,500.00	20,000.00	20,000.00	0.00	17,500.00	15	2,625.00
TANQUE DE ACERO INOX. 30,000 LTS.	22,500.00	25,000.00	25,000.00	0.00	22,500.00	15	3,375.00
	742,500.00	200,000.00	200,000.00	0.00	762,500.00		41,625.00

La tasa de impuesto del 5% de estos activos está contemplada en el Sistema Arancelario Centroamericano (SAC), Capítulo 86, Partida 84.22.

La tasa de impuesto del 15% está contemplada en la Ley del ISR, artículo 14.

CUADRO NUMERO 2a
DETERMINACION DEL AJUSTE A LA DEPRECIACION ACUMULADA POR EFECTOS DE LA REVALUACION.
 -cifras expresadas en Quetzales-

CONCEPTO	COSTO DE ADQUISICION	VIDA ESTIM. AÑOS	AÑOS DE USO	DEPRECIACION ACUMULADA
MAQUINARIA Y EQUIPO	200,000.00	5	5	200,000.00
AJUSTE POR DEPRECIACION EXCESIVA	0.00	5	0	(100,000.00)
SUB-TOTAL	200,000.00	10	5	100,000.00
AJUSTE POR INCREMENTO DE TASACION	1,305,000.00	0	0	652,500.00
TOTAL	1,505,000.00	10	5	752,500.00

CUADRO NUMERO 2b
DETERMINACION DEL AJUSTE A LA DEPRECIACION ACUMULADA POR EFECTOS DE LA REVALUACION.
 -cifras expresadas en Quetzales-

CONCEPTO	COSTO DE ADQUISICION		VIDA ESTIM. ANOS		ANOS DE USO		DEPRECIACION ACUMULADA
MAQUINARIA Y EQUIPO	200,000.00		5		5		200,000.00
AJUSTE POR DEPRECIACION EXCESIVA	0.00		0		0		0.00
SUB-TOTAL	200,000.00		5		5		200,000.00
AJUSTE POR INCREMENTO DE TASACION	1,305,000.00		5		0		552,500.00
TOTAL	1,505,000.00		10		5		752,500.00

En los cuadros 2a y 2b anteriores puede apreciarse que las alternativas que tiene la empresa para registrar los Q 100,000.00 calculados como depreciación excesiva.

Se debe tomar en cuenta que el objetivo de la empresa al efectuar el avalúo es el de revaluar estos activos fijos y no el de realizar ajustes por depreciaciones calculadas incorrectamente.

El cuadro 2a muestra que se debe realizar un ajuste de Q 100,000.00 a la depreciación acumulada de los activos fijos revaluados; en este caso tendría que rebajarse el saldo contable de la depreciación acumulada a Q 100,000.00 y hacerse rectificaciones a los resultados de ejercicios anteriores por ese mismo valor.

Si se efectúa este registro también se debería de contemplar que la depreciación anual de Q 20,000.00 no será gasto deducible del impuesto sobre la renta y tendrá que registrarse como superávit por revaluación la cantidad de Q 632,500.00 sobre el cual se calcularía su respectivo impuesto por revaluación (5%), o sea aproximadamente Q 32,850.00.

Las partidas contables principales, serian las siguientes:

Partida No. 1	1-7-93	DEBE	HABER
Deprec. Acum. Maq. y Equipo		Q 100,000	
Rect. Resultados de Ejercicios Anteriores por Rev. de Maq. y Equipo (ingreso no afecto)			Q 100,000

Partida No. 2	1-7-93	DEBE	HABER
Maq. y Equipo aumento por tasación		Q 1,305,000	
Deprec. Acum. Maq. y Equipo aum. por tasación			Q 652,500
Superavit por revaluación de Activos Fijos			Q 652,500

Partida No. 3	30-6-94	DEBE	HABER
Depreciación Gasto		Q 150,500	
(No deducibles Q 20,000.00)			
Deprec. Acum. Maq. y Equipo aum. por tasación			Q 130,500
Deprec. Acum. Maq. y Equipo (Costo)			Q 20,000

El cuadro 2b muestra que la cantidad a registrarse como superavit por revaluación es de Q 752,500.00, sin hacer ningun registro a la depreciación acumulada del costo historico del activo fijo revaluado.

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

La depreciación acumulada en ambos casos se va a quedar registrada en Q 752,500.00

Para efectos de análisis se van a realizar los cálculos tomando como base el cuadro 2b, siendo la base los Q 752,500.00 como superávit por revaluación.

La ley del impuesto sobre la renta establece que el impuesto que se debe pagar por revaluación de maquinaria es el porcentaje arancelario que les corresponda; en este caso particular, el Sistema Arancelario Centroamericano, SAC, en el capítulo 86, partida 84.22 establece un 5% para esta clase de maquinaria. El 15% aplicado al equipo de producción (pipa y tanque) queda establecido en la misma ley, en el artículo 14.

En este caso puede observarse una particularidad muy especial, y es que el precio de mercado (valor justo de tasación) constituye a la vez la base imponible para efectos de cálculo del impuesto por revaluación; esto como consecuencia de que los activos fijos que se revalúan están totalmente depreciados, es decir que su valor en libros está en cero.

3.2 Registro contable.

A continuación se corren los registros contables que se originan por el proceso de la revaluación de los activos fijos de la empresa.

ALBERTO DE ROSAS
 CONTABILIDAD

Partida No. 1	1-7-93	DEBE	HABER
Maq. y Equipo aumento por tasacion		Q 1,305,000	
Deprec. Acum. Maq. y Equipo am. por tasacion			Q 552,500
Superavit por revaluación de Activos Fijos			Q 752,500

Partida No. 2	1-7-93	DEBE	HABER
Impuesto por Revaluacion		Q 41,625	
Impuestos por Pagar			Q 41,625

Partida No. 3	1-7-93	DEBE	HABER
Impuestos por Pagar		Q 41,625	
Caja y Bancos			Q 41,625

Partida No. 4	30-6-94	DEBE	HABER
Depreciacion Gasto		Q 150,500	
Deprec. Acum. Maq. y Equipo am. por tasacion			Q 150,500

5.3 Analisis Contable.

Partida No. 1

1. Maquinaria y Equipo aumento por tasacion. Q 1,305,000.00

En esta cuenta queda registrado el valor de la maquinaria y equipo a su costo de reposición menos el costo original del activo fijo (Q 1,305,000.00 - Q 200,000.00); es

registra esta cuenta para reflejar el aumento de valor en la tasación. Es importante señalar que el valor registrado en esta cuenta no es la base para el cálculo del impuesto a pagar, sino que dicha base es el precio de reposición o de mercado del bien menos el valor no depreciado.

2. Depreciación Acumulada aumento por tasación. Q
552,500.00

Este abono registra la diferencia entre la depreciación acumulada sobre el costo original y la depreciación sufrida sobre el costo de reposición (Q 752,500.00 - Q 200,000.00).

3. Superávit por Revaluación de Activos Fijos. Q
752,500.00

Este abono refleja el incremento neto del valor del activo; el abono de Q 752,500.00 es la diferencia que hay entre el costo original depreciado (Q 0.00) y el valor justo de tasación (Q 752,500.00) en la fecha del avalúo.

Partida No. 2

1. Impuesto por Revaluación (No deducible). Q
41,625.00

Esta cuenta se carga por el valor del impuesto que tendrá que pagarse al fisco por la revaluación de los activos fijos.

2. Impuestos por Pagar. Q 41,625.00

Se abona esta cuenta para dejar registrada la obligación del pago del impuesto que deberá de efectuarse dentro de los treinta días hábiles contados a partir de la fecha de realizada la revaluación.

Partida No. 3

1. Impuestos por Pagar. Q 41,625.00

El cargo a esta cuenta de pasivo, se registra para eliminar la obligación contraída ante el fisco en la fecha de la revaluación de los activos fijos.

2. Caja y Bancos. Q 41,625.00

El abono a esta cuenta se hace para registrar el pago del impuesto por revaluación de activos fijos.

Partida No. 4

1. Depreciación Gasto. Q 150,500.00

Este cargo corresponde al 20% del valor de revaluación (como lo llama la ley) o de mercado de los activos fijos revaluados (Q 752,500.00) y es el importe de la depreciación cargado a los costos de las operaciones.

2. Depreciación Acumulada Maquinaria y Equipo aumento por tasación. Q 150,500.00

El abono de Q 150,500.00 es la depreciación basada en el alza total del valor (20% sobre Q. 752,500.00).

5.4 Comentarios sobre los registros contables.

Partida No. 1

Registro del incremento al valor del activo fijo, ajuste a la depreciación acumulada y registro del valor justo de tasación (superavit por revaluación).

Mediante el empleo de estas cuentas con sus cargos y abonos respectivos queda registrado el incremento neto que tuvo el activo fijo por la revaluación realizada; así también se registra el ajuste a la depreciación acumulada.

Partida No. 2

Registro de la provisión del impuesto sobre la renta por revaluación de activos fijos.

A través de este registro, queda provisionada la obligación del pago de este impuesto y el traslado de la cuenta de gasto como no deducible en vista de que el mismo se aprovechara con el cargo anual por depreciación a los resultados del periodo.

Partida No. 3

Registro del pago del impuesto.

Mediante el empleo de estas cuentas, queda registrado el pago del impuesto por revaluación de activos fijos que realiza la empresa.

Partida No. 4

Registro de las depreciaciones gasta y depreciaciones acumuladas del periodo.

A través del cargo y abonos correspondientes a estas cuentas, se registra el gasto deducible que la empresa aprovecha para rebajar el impuesto sobre la renta a pagar como resultado de las operaciones de la entidad durante el ejercicio fiscal.

5.5 Efectos Contables de la Ley del Impuesto sobre la Renta por Revaluación de Activos Fijos.

i. Apertura de cuentas específicas para el adecuado registro de los activos fijos revaluados.

a) Se puede crear la cuenta Rectificación a Resultados de Ejercicios Anteriores por Revaluación de Activos Fijos y se aplica un ajuste a la depreciación acumulada sobre el costo original del bien. Esto cuando se han calculado depreciaciones excesivas o depreciaciones insuficientes.

b) Se crean las cuentas Activo Fijo aumento por tasación; Depreciación Acumulada Activo Fijo aumento por tasación y Superávit por Revaluación de Activos Fijos.

c) Creación de la cuenta Impuesto sobre la Renta por Revaluación de Activos Fijos.

5.6 Analisis fiscal y financiero.

Para poder apreciar los efectos fiscales y financieros por efectos de la revaluación de la maquinaria y equipo de la empresa, así como de los inmuebles se hace uso de cuadros ilustrativos que proyectarán de manera clara estos efectos.

En el cuadro numero 3 aparece la información relacionada con el caso práctico que se está analizando.

Con el propósito de poder observar los resultados de las revaluaciones de activos fijos con diferentes porcentajes de impuesto por revaluación, se hace el análisis en los cuadros números 4, 5, 6 y 8 con el 10, 15, 20 y 7% respectivamente.

Esta información servirá de base para poder apreciar los efectos fiscales y financieros como resultado de las revaluaciones practicadas.

CUADRO NUMERO 3

Ahorro en Impuesto sobre la Renta Anual, tomando en cuenta que el Impuesto por revaluación de maquinaria y equipo es el 5.53156% (5% en la mayoría y 15% en los de éstos) y la depreciación anual del 20% -cifras expresadas en Quetzales-

PERIODO	DEPREC. ACTUAL ANUAL	DEPREC. ANTERIOR ANUAL	INCREMENTO AL COSTO POR DEPREC.	DISMINUCION DE LA RENTA POR DEPREC. IMPONIBLE	IMPORTE PAG. AL EFECTUAR LA REVALUAC.	AHORRO NETO	AHORRO NETO ACUMULADO
1993-1994	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	41,625.00	(4,000.00)	(4,000.00)
1994-1995	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	37,625.00	37,625.00	33,625.00
1995-1996	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	37,625.00	37,625.00	71,250.00
1996-1997	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	37,625.00	37,625.00	108,875.00
1997-1998	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	37,625.00	37,625.00	146,500.00
	752,500.00	0.00	752,500.00	(752,500.00)	188,125.00	146,500.00	146,500.00

El impuesto pagado al efectuar la revaluación se obtiene al aplicar el porcentaje respectivo a la base imponible (Q. 752,500.00) determinada en el cuadro número 1.

En este cuadro puede observarse claramente que el cargo anual por depreciación se ha incrementado considerablemente, antes de llevar a cabo la revaluación de la maquinaria y equipo no había cargo a costos por depreciación y el cargo actual como consecuencia de estas revaluaciones asciende a Q 150,500.00 de incremento anual al costo.

Puede observarse también que debido a esta situación se da una disminución de la renta imponible anual por un valor de Q 150,500.00; si a este valor se le aplica el porcentaje del 25% del impuesto sobre la renta, se estaría obteniendo un ahorro total sobre este impuesto de Q 188,125.00 a lo largo de los 5 años, si este valor se dividiera entre los 5 años, entonces se obtendría un ahorro anual de Q 37,625.00.

Es de resaltar que en este caso, el porcentaje arancelario aplicado para el pago del impuesto por revaluación de activos fijos fue del 5% para casi todos los activos y el porcentaje anual de depreciación es de un 20%. En este caso particular, la empresa pagó en el año de 1993 por revaluación de sus activos fijos, la cantidad de Q 41,625.00 y a lo largo de 5 años obtendrá un ahorro total de Q 188,125.00; si a este ahorro le restamos Q 41,625.00 de impuesto pagado, entonces la empresa obtuvo un ahorro neto de Q 146,500.00; lo que equivale a Q 29,300.00 anuales, la inversión por revaluación de la maquinaria y equipo se recupera durante el segundo año.

CUADRO NUMERO 4
 Ahorro en impuesto sobre la Renta Anual, tomando en cuenta que el impuesto por revaluación de la maquinaria y equipo es el 10% y la depreciación anual del 20% -cifras expresadas en Quetzales-

PERIODO	DEPREC. ACTUAL ANUAL	DEPREC. ANTERIOR ANUAL	INCREMENTO AL COSTO POR DEPREC.	DISMINUCION DE LA RENTA POR DEPREC. IMPONIBLE	IMPORTE DEL ISR POR LA REVALUAC.	IMPORTE PAG. AL EFECTUAR LA REVALUAC.	AHORRO NETO	AHORRO NETO ACUMULADO
1983-1984	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	37,625.00	75,250.00	(37,625.00)	(37,625.00)
1984-1985	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	37,625.00	0.00	37,625.00	0.00
1985-1986	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	37,625.00	0.00	37,625.00	37,625.00
1986-1987	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	37,625.00	0.00	37,625.00	75,250.00
1987-1988	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	37,625.00	0.00	37,625.00	112,875.00
	752,500.00	0.00	752,500.00	(752,500.00)	188,125.00	75,250.00	112,875.00	112,875.00

El impuesto pagado al efectuar la revaluación se obtiene al aplicar el porcentaje respectivo (10% en este caso) a la base imponible (Q. 752,500.00).

En este cuadro puede observarse claramente que el cargo anual por depreciación se ha incrementado considerablemente, antes de llevar a cabo la revaluación de la maquinaria y equipo no había cargo a costos por depreciación y el cargo actual como consecuencia de estas revaluaciones asciende a Q 150,500.00 de incremento anual al costo.

Puede observarse también que debido a esta situación se da una disminución de la renta imponible anual por un valor de Q 150,500.00; si a este valor se le aplica el porcentaje del 25% del impuesto sobre la renta, se estaría obteniendo un ahorro total sobre este impuesto de Q 188,125.00 a lo largo de los 5 años, si este valor se dividiera entre los 5 años, entonces se obtendría un ahorro anual de Q 37,625.00.

Es de resaltar que en este caso, el porcentaje arancelario aplicado para el pago del impuesto por revaluación de activos fijos fue del 10% para todos los activos y el porcentaje anual de depreciación es de un 20%. En este caso particular, la empresa pagó en el año 1988 por revaluación de sus activos fijos, la cantidad de Q 75,250.00 y a lo largo de 5 años obtendrá un ahorro total de Q 188,125.00; si a este ahorro le restamos Q 75,250.00 de impuesto pagado, entonces la empresa obtuvo un ahorro neto de Q 112,875.00; lo que equivale a Q 22,575.00 anuales; la inversión por revaluación de la maquinaria y equipo se recupera durante el segundo año.

CUADRO NÚMERO 5
Ahorro en impuesto sobre la Renta Anual, tomando en cuenta que el impuesto por revaluación de la maquinaria y equipo es el 15% y la depreciación anual del 20%
-cifras expresadas en Quetzales-

PERIODO	DEPREC. ACTUAL ANUAL	DEPREC. ANTERIOR ANUAL	INCREMENTO AL COSTO POR DEPREC.	DISMINUCIÓN DE LA RENTA POR DEPREC. IMPONIBLE	IMPORTE PAG. AL EFECTUAR LA REVALUAC.	AHORRO NETO ACUMULADO
1993-1994	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	112,876.00	(75,280.00)
1994-1995	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	0.00	(37,625.00)
1995-1996	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	0.00	0.00
1996-1997	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	0.00	37,625.00
1997-1998	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	0.00	37,625.00
	752,500.00	0.00	752,500.00	(752,500.00)	189,125.00	75,250.00

El impuesto pagado al efectuar la revaluación se obtiene al aplicar el porcentaje respectivo (15% en este caso) a la base imponible (Q. 752,500.00).

En este cuadro puede observarse claramente que el cargo anual por depreciación se ha incrementado considerablemente, antes de llevar a cabo la revaluación de la maquinaria y equipo no había cargo a costos por depreciación y el cargo actual como consecuencia de estas revaluaciones asciende a Q 150,500.00 de incremento anual al costo.

Puede observarse también que debido a esta situación se da una disminución de la renta imponible anual por un valor de Q 150,500.00; si a este valor se le aplica el porcentaje del 25% del impuesto sobre la renta, se estaría obteniendo un ahorro total sobre este impuesto de Q 188,125.00 a lo largo de los 5 años, si este valor se dividiera entre los 5 años, entonces se obtendría un ahorro anual de Q 37,625.00.

Es de resaltar que en este caso, el porcentaje arancelario aplicado para el pago del impuesto por revaluación de activos fijos fue del 15% para todos los activos y el porcentaje anual de depreciación es de un 20%. En este caso particular, la empresa pagó en el año de 1973 por revaluación de sus activos fijos, la cantidad de Q 112,875.00 y a lo largo de 5 años obtendrá un ahorro total de Q 188,125.00; si a este ahorro le restamos Q 112,875.00 de impuesto pagado, entonces la empresa obtuvo un ahorro neto de Q 75,250.00; lo que equivale a Q 15,050.00 anuales, la inversión por revaluación de la maquinaria y equipo se recupera durante el tercer año.

CUADRO NUMERO 6
 Ahorro en Impuesto sobre la Renta Anual, tomando en cuenta que el impuesto por revaluación de la maquinaria y equipo es el 20% y la depreciación anual del 20%
 -cifras expresadas en Quetzales-

PERIODO	DEPREC. ACTUAL ANUAL	DEPREC. ANTERIOR ANUAL	INCREMENTO AL COSTO POR DEPREC.	DISMINUCION DE LA RENTA IMPONIBLE	IMPORTE PAG. AL EFECTUAR LA REVALUAC.	AHORRO NETO ACUMULADO
1993-1994	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	150,500.00	(112,875.00)
1994-1995	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	0.00	37,625.00
1995-1996	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	0.00	37,625.00
1996-1997	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	0.00	37,625.00
1997-1998	150,500.00	0.00	150,500.00	(150,500.00)	0.00	37,625.00
752,500.00		0.00	752,500.00	(752,500.00)	185,125.00	37,625.00

El impuesto pagado al efectuar la revaluación se obtiene al aplicar el porcentaje respectivo (20% en este caso) a la base imponible (Q 752,500.00).

En este cuadro puede observarse claramente que el cargo anual por depreciación se ha incrementado considerablemente, antes de llevar a cabo la revaluación de la maquinaria y equipo no había cargo a costos por depreciación y el cargo actual como consecuencia de estas revaluaciones asciende a Q 150,500.00 de incremento anual al costo.

Puede observarse también que debido a esta situación se da una disminución de la renta imponible anual por un valor de Q 150,500.00; si a este valor se le aplica el porcentaje del 25% del impuesto sobre la renta, se estaría obteniendo un ahorro total sobre este impuesto de Q 188,125.00 a lo largo de los 5 años, si este valor se dividiera entre los 5 años, entonces se obtendría un ahorro anual de Q 37,625.00.

Es de resaltar que en este caso, el porcentaje arancelario aplicado para el pago del impuesto por revaluación de activos fijos fue del 20% para todos los activos y el porcentaje anual de depreciación es de un 20%. En este caso particular, la empresa pagó en el año de 1993 por revaluación de los activos fijos, la cantidad de Q 150,500.00 y a lo largo de 5 años obtuvo un ahorro total de Q 188,125.00; si a este ahorro le restamos el impuesto de Q 37,625.00, entonces la empresa obtuvo un ahorro neto de Q 150,500.00; lo que equivale a Q 7,525.00 por año, la inversión por revaluación de la maquinaria y equipo se recupera en el transcurso del cuarto año.

CUADRO NUMERO 7
 CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS.

CLASE DE ACTIVO	VALOR DE REVALUACION AL 30-6-83		COSTO DE ADQUISICION	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR NO DEPRECIADO AL 30-6-83	BASE IMPONIBLE	TASA DE IMPUESTO %	IMPUESTO POR REVALUAC.
	1,665,000.00	2,126,250.00						
TERRENO	1,665,000.00		300,000.00	9.00	300,000.00	0.00	0	0.00
BANEFICIO	2,126,250.00		500,000.00	200,000.00	300,000.00	1,826,250.00	7	127,837.50
	3,791,250.00		800,000.00	200,000.00	600,000.00	1,826,250.00		127,837.50

Los terrenos son susceptibles de revaluación pero en base a la ley del impuesto sobre la renta, no pagan impuesto por revaluación de activos fijos por no ser depreciables.

CUADRO NUMERO 2
 Ahorro en impuesto sobre la Renta Anual, tomando en cuenta que el impuesto por revaluación de inmuebles (edificios) es el 7% y la depreciación anual del 5% -cifras expresadas en Cuantías-

ANOS	DEPREC. ACTUAL ANUAL	DEPREC. ANTERIOR ANUAL	INCREMENTO AL COSTO POR DEPREC.	DISMINUCION DE LA RENTA IMPONIBLE	IMPORTE PAG. AL EFECTUAR LA REVALUAC.	AHORRO NETO ACUMULADO
1	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	127,837.50	(111,259.38)
2	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	(94,981.25)
3	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	(78,103.13)
4	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	(61,525.00)
5	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	(44,946.88)
6	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	(28,368.75)
7	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	(11,790.63)
8	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	4,787.50
9	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	21,365.63
10	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	37,943.76
11	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	54,521.88
12	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	71,100.00
13	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	87,678.13
14	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	104,256.25
15	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	120,834.38
16	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	137,412.50
17	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	153,990.63
18	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	170,568.75
19	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	187,146.88
20	91,312.50	25,000.00	66,312.50	66,312.50	0.00	203,725.00

En cada caso se cubre un período de depreciación por revaluación de 20 años.

En el cuadro número ocho puede observarse claramente que el cargo anual por depreciación se ha incrementado considerablemente, antes de llevar a cabo la revaluación del inmueble se cargaba anualmente a costos y gastos por depreciación la cantidad de Q 25,000.00 y el cargo actual como consecuencia de estas revaluaciones asciende a Q 66,312.50 de incremento anual al costo.

Puede observarse también que debido a esta situación se da una disminución de la renta imponible anual por un valor de Q 66,312.50; si a este valor se le aplica el porcentaje del 25% del impuesto sobre la renta, se estaría obteniendo un ahorro total sobre este impuesto de Q 331,562.50, a lo largo de los 20 años, si este valor se dividiera entre estos 20 años, entonces se obtendría un ahorro anual de Q 16,578.13.

Es de resaltar que en este caso, el porcentaje arancelario aplicado para el pago del impuesto por revaluación de activos fijos fue del 7% y el porcentaje anual de depreciación es de un 5%.

En este caso particular, la empresa pagó en el año de 1993 por revaluación de sus activos fijos, la cantidad de Q 127,837.50 y a lo largo de 20 años obtendrá un ahorro total de Q 331,562.50; si a este ahorro le restamos Q 127,837.50 de impuesto pagado, entonces la empresa obtuvo un ahorro neto de Q 203,725.00; lo que equivale a Q 10,186.25 anuales; la inversión por revaluación del inmueble de Q 127,837.50.

octavo año.

5.7 Efectos Financieros y Fiscales.

Entre las novedades de la nueva ley del impuesto sobre la renta aparece un nuevo concepto como gasto deducible. Se trata de la revaluación de activos fijos, pero a la vez, dentro de esta misma ley aparece un nuevo gravamen que lleva por nombre impuesto sobre la renta por revaluación.

Este impuesto es el precio que se pagará para tener derecho a deducir la parte revaluada en concepto de depreciación, de conformidad con los porcentajes que les corresponda.

La base imponible lo constituye lo que la ley llama valor de revaluación (precio de mercado del bien), menos el valor no depreciado (valor en libros) de los mismos, según el Balance General del último periodo de imposición.

Valga la contradicción, pero este impuesto es opcional. Siendo así, el contribuyente para optar a la revaluación, debe hacer una evaluación de sus activos fijos depreciables, comparando el valor que tenga en sus libros (valor de adquisición menos depreciación acumulada), la probable vida útil que podrá tener, y el beneficio a obtener por la deducibilidad del valor revaluado, todo esto tiene que ver con sus planes a corto, mediano y largo plazo.

En la planificación de utilidades e impuestos, y en lo referente a este "beneficio", debe tomarse en cuenta también que el precio del mismo, o sea el impuesto por revaluación debe pagarse prácticamente al contado, porque la ley dice que el pago debe efectuarse dentro de los 30 días siguientes de efectuada la revaluación.

En el caso de revaluaciones de inmuebles, rentas internas a través de sus secciones específicas (DICABI) deberá ejercer un efectivo control sobre este tipo de revaluaciones, con el objeto de actualizar los valores registrados en la matrícula fiscal y con ello incrementar los ingresos fiscales en concepto de impuesto único sobre inmuebles.

También las empresas deben de considerar el incremento que las revaluaciones originan sobre el activo total, y el posible incremento en el pago de la cuota anual de sociedades.

3.7.1 Efectos fiscales.

Con la aceptación de las revaluaciones de activos fijos como renta afecta, la ley crea ingresos adicionales e inmediatos al fisco, pero al mismo tiempo crea un nuevo concepto como gasto deducible, es decir el cargo por depreciación sobre estas revaluaciones y como puede observarse en los cuadros números 4, 5, 6 y 8, el ahorro

en el impuesto sobre la renta para las empresas, es mayor que el impuesto pagado al momento de efectuar las revaluaciones.

En este sentido, el fisco está recaudando dinero a corto plazo, pero a la vez, está dejando de percibir cantidades mayores a mediano y largo plazo.

Viendolo desde este punto de vista, el fisco sale perjudicado aunque sea en minima parte, con la aplicación de este nuevo gasto deducible. Sin embargo, también se debe tomar en cuenta el comportamiento que puede tener la unidad monetaria (depreciación del Quetzal), durante el periodo de vida útil del bien revaluado.

En resumen, los efectos fiscales originados por las revaluaciones de activos fijos en una empresa privada por la aplicación de la ley del impuesto sobre la renta son los siguientes:

- a) Creación de una nueva renta afecta al impuesto sobre la renta, a voluntad del contribuyente.
- b) Creación de un nuevo gasto deducible del impuesto sobre la renta.

- c) Incremento en el pago por cuota anual de sociedades.
- d) Incremento en el impuesto unico sobre inmuebles.
- e) Reducción de la renta imponible al impuesto sobre la renta como consecuencia del incremento en el cargo por depreciaciones de los activos fijos revaluados.
- f) Captación de recursos monetarios en forma casi inmediata por concepto de impuesto sobre la renta por revaluación de activos fijos.
- g) Disminución de la captación de recursos monetarios a mediano y largo plazo como consecuencia de la disminución de la renta imponible de periodos posteriores a la revaluación.

3.7.2 Efectos financieros.

Las revaluaciones de activos fijos permite y da la oportunidad a las empresas privadas para que obtengan beneficios financieros adicionales a los obtenidos en las operaciones normales de las mismas.

En los cuadros presentados para este análisis, se puede apreciar que las empresas recuperan cantidades monetarias superiores al impuesto pagado.

En el cuadro número tres se observa que el impuesto que se paga al efectuar la revaluación es de Q 41,625.00; sin embargo el ahorro en el impuesto sobre la renta durante los 5 años de vida útil de los activos revaluados es de Q 188,125.00, es decir que la empresa obtiene un beneficio neto de Q 146,500.00, lo que equivale a Q 29,300.00 anuales; esto significa un rendimiento del 70% anual sobre la inversión inicial de Q 41,625.00.

En el cuadro número cuatro se observa que el impuesto que se paga al efectuar la revaluación es de Q 75,250.00; sin embargo el ahorro en el impuesto sobre la renta durante los 5 años de vida útil de los activos revaluados es de Q 188,125.00, es decir que la empresa obtiene un beneficio neto de Q 112,875.00, lo que equivale a Q 22,575.00 anuales; esto significa un rendimiento del 30% anual sobre la inversión inicial de Q 75,250.00.

En el cuadro número cinco se observa que el impuesto que se paga al efectuar la revaluación es de Q 112,875.00; sin embargo el ahorro en el

impuesto sobre la renta durante los 5 años de vida útil de los activos revaluados es de Q 188,125.00, es decir que la empresa obtiene un beneficio neto de Q 75,250.00, lo que equivale a Q 15,050.00 anuales; esto significa un rendimiento del 13% anual sobre la inversión inicial de Q 112,875.00.

En el cuadro número seis se observa que el impuesto que se paga al efectuar la revaluación es de Q 150,500.00; sin embargo el ahorro en el impuesto sobre la renta durante los 5 años de vida útil de los activos revaluados es de Q 188,125.00, es decir que la empresa obtiene un beneficio neto de Q 37,625.00, lo que equivale a Q 7,525.00 anuales; esto significa un rendimiento del 5% anual sobre la inversión inicial de Q 150,500.00.

En el cuadro número ocho se observa que el impuesto que se paga al efectuar la revaluación es de Q 127,837.50; sin embargo el ahorro en el impuesto sobre la renta durante los 20 años de vida útil de los activos revaluados es de Q 331,562.50, es decir que la empresa obtiene un beneficio neto de Q 203,725.00, lo que equivale a Q 10,186.25 anuales; esto significa un rendimiento del 8% anual sobre la inversión inicial de Q 127,837.50.

La empresa tendra que efectuar un analisis financiero adicional, para determinar si existen otras alternativas mas beneficiosas a la que ofrece las revaluaciones de activos fijos, con el proposito de invertir mas razonablemente sus recursos economicos, como por ejemplo: en bancos, financieras, bonos, pagares, acciones o en el mismo proceso productivo de la empresa.

En el caso de los vehiculos, se aplica el mismo analisis que la maquinaria y equipo, en vista de que es el mismo porcentaje de depreciación y tienen la misma base para la aplicación del impuesto por revaluación.

En el caso del mobiliario y equipo, se aplica el mismo analisis que se muestra en el cuadro número seis, en vista de que el porcentaje de depreciación y el porcentaje del impuesto por revaluación, es el mismo (15%).

En resumen, los efectos financieros originados por las revaluaciones de activos fijos en una empresa privada por la aplicación de la ley del impuesto sobre la renta son los siguientes:

- a) Aplicación de un desembolso inmediato (puede ser a través de la obtención de un financiamiento) para cubrir el pago del

impuesto.

- b) Incremento del valor de los activos fijos y a la vez del activo total, por voluntad administrativa de las autoridades de la empresa.
- c) Posibilidad de incrementar las utilidades de la empresa durante ejercicios contables siguientes a las revaluaciones.
- d) Incremento del costo total de producción y gastos de operación como consecuencia del cargo por depreciaciones por revaluación.
- e) Reducción de la renta imponible por el valor adicionado con las depreciaciones de los activos fijos revaluados.
- f) Beneficios monetarios a mediano y largo plazo por la inversión efectuada con el pago del impuesto sobre la renta por revaluación.
- g) Desembolsos adicionales en impuesto único sobre inmuebles y cuota anual de sociedades.

CONCLUSIONES

Conclusión No. 1

Las revaluaciones de activos fijos constituyen un proceso, por medio del cual se modifica el valor de los activos fijos existentes por un valor estimado.

Conclusión No. 2

Las revaluaciones de activos fijos en Guatemala son importantes porque dan la oportunidad a las empresas afectas al impuesto sobre la renta, de registrar sus activos fijos y depreciaciones acumuladas en base a valores actuales; así mismo permite cargar a los costos de producción y/o operación del periodo, la depreciación resultante del valor de reposición.

Conclusión No. 3

Un efecto contable del proceso de revaluaciones de activos fijos debidamente autorizadas, es la apertura de cuentas específicas para registrar adecuadamente estas operaciones.

Conclusión No. 4

Entre los efectos fiscales originados por las revaluaciones de activos fijos están: creación de una nueva renta afecta al impuesto sobre la Renta a voluntad del contribuyente, creación de un nuevo gasto deducible del impuesto sobre la Renta, aumento en la captación de recursos por incremento en la cuota anual.

de sociedades e impuesto único sobre inmuebles, captación de recursos monetarios en forma inmediata y disminución en la captación de recursos monetarios a mediano y largo plazo y reducción de la renta imponible como consecuencia del incremento en el cargo por depreciaciones.

Conclusión No. 5

Entre los efectos financieros originados por las revaluaciones de activos fijos están: aplicación de un desembolso inmediato para cubrir el pago del impuesto, incremento del valor de los activos fijos y del activo total por voluntad de las autoridades de la empresa, posibilidad de incrementar las utilidades de la empresa durante periodos contables siguientes a las revaluaciones, incremento del costo total de producción y gastos de operación como consecuencia del cargo por depreciaciones por revaluación, reducción de la renta imponible, beneficios monetarios a mediano y largo plazo por la inversión efectuada en las revaluaciones y desembolsos adicionales en impuesto único sobre inmuebles y cuota anual de sociedades.

Conclusión No. 6

La inversión en revaluaciones de activos fijos por parte de las empresas debe ser analizada y planificada adecuadamente para conocer exactamente los beneficios que se pueden obtener con la misma y hacer comparaciones

con los beneficios que pueden obtenerse con otro tipo de inversiones.

Conclusión No. 7

Puede resultar beneficioso financieramente para las empresas, la revaluación de activos fijos de la maquinaria y equipo y vehículos, cuyo porcentaje de impuesto por revaluación esté comprendido entre el 5 y 10%.

Las revaluaciones de activos fijos de maquinaria, equipo y vehículos que pagan más del 10% de impuesto por revaluación, así como las del mobiliario y equipo e inmuebles no resultan beneficiosas financieramente para las empresas en vista de su baja rentabilidad.

RECOMENDACIONES

- 1) Es necesario conocer y comprender que las revaluaciones de activos fijos constituyen un proceso, por medio del cual se modifica el valor de los activos fijos existentes por un valor estimado, con el propósito de tener ideas concretas en cuanto a la naturaleza de estas operaciones y efectuar así su adecuado registro contable y correcta presentación en los estados financieros de la entidad.
- 2) Que las empresas conozcan que las revaluaciones de activos fijos en Guatemala son importantes porque dan la oportunidad a las empresas afectas al impuesto sobre la renta, de registrar sus activos fijos y depreciaciones acumuladas en base a valores actuales; así mismo permite cargar a los costos de producción y/o operación del período, la depreciación resultante del valor de reposición y que les sirva de base para la toma de decisiones con respecto a esta alternativa.
- 3) Es necesario saber que un efecto contable del proceso de revaluaciones de activos fijos debidamente autorizadas, es la apertura de cuentas específicas para su adecuado registro, con el propósito de que contablemente se afecten las cuentas destinadas para ello y sean presentadas adecuadamente en los estados financieros de las empresas.

- 4) Es conveniente que la Dirección General de Rentas Internas tome en cuenta la repercusión de los efectos fiscales originados por la aprobación de las revaluaciones de activos fijos como renta afecta y su consiguiente deducibilidad como gasto, con el propósito de que cada medida fiscal sea evaluada y analizada detalladamente previo a su creación.
- 5) Que las empresas analicen y evalúen los efectos financieros originados por las revaluaciones de activos fijos, para conocer si convienen o no a los intereses y objetivos que persigue la entidad.
- 6) Que en el análisis y planificación de revaluaciones de activos fijos, se preste especial atención a los aspectos legales y financieros, con el propósito de saber qué, cuándo, quién y cómo efectuar las revaluaciones de activos fijos.
- 7) Es necesario que los propietarios de empresas conozcan que financieramente puede resultar beneficiosa la revaluación de activos fijos de la maquinaria, equipo y vehículos, cuyo porcentaje de impuesto por revaluación esté comprendido entre el 5 y 10% y que las revaluaciones de activos fijos de maquinaria, equipo y vehículos que pagan más del 10% de impuesto por revaluación, así como las del mobiliario y equipo e inmuebles no resultan beneficiosas financieramente en

vista de su baja rentabilidad, lo anterior con el propósito de que los propietarios y ejecutivos de empresas determinen qué tipo de revaluaciones de activos fijos son beneficiosas y cuáles no.

BIBLIOGRAFIA

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA. Antecedentes Históricos de la Industria en Guatemala. Guatemala, Curso de Problemas Socioeconómicos de Guatemala, Cuarto Semestre, 1987.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA. Aprovechamiento de los Recursos en la Industria. Guatemala, Curso de Recursos Económicos de Centro América, Segundo Semestre, 1986.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA. Desarrollo Industrial. Guatemala, Editorial de Textos Universitarios, 1983.

CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA. Decreto 24-79, Ley de Fomento para la Descentralización Industrial, Guatemala, 1979.

GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA. Decreto Ley 229, Ley del Impuesto sobre la Renta, Guatemala, 1964.

CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA. Decreto 59-87, Ley del Impuesto sobre la Renta. Guatemala, 1987.

CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA. Decreto 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta, Guatemala, 1992.

GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA. Reglamento al Decreto 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta. Guatemala, 1992.

CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA. Decreto 2-70, Código de Comercio. Guatemala, 1970.

INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES. Pronunciamientos de Contabilidad Financiera números 1, 4 y 26. Guatemala, Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría, Recopilación de 1993.

INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES. Revista Auditoria y Finanzas número 82. Guatemala, 1992.

PATON, W. A. Manual del Contador. México, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, S.A. de C.V. Sexta Reimpresión, noviembre 1983.

FINNEY HARRY A. Y MILLER HERBERT E. Curso de Contabilidad Intermedia I. México, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, S.A. de C.V. Segunda Edición en Español. Segunda Reimpresión, 1978.

FINNEY HARRY A. Y MILLER HERBERT E. Curso de Contabilidad Intermedia I. México, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, S.A. de C.V. Segunda Edición en Español. Segunda Reimpresión, 1978.

HOLMES, ARTHUR W. Auditoria. Principios y Procedimiento. México, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, S.A. de C.V. Segunda Edición en Español, 1967.

KOLHER, ARTHUR L. Diccionario para Contadores. México, Unión Tipográfica Hispano-Americana, S.A. de C.V. Primera Edición en Español.

KARRENBROK, WILBERT E. Y SIMONS, HARRY. Tratado de Contabilidad Intermedia y Superior. México, W.M. Jackson, Inc. Editores. Cuarta Edición en Español.