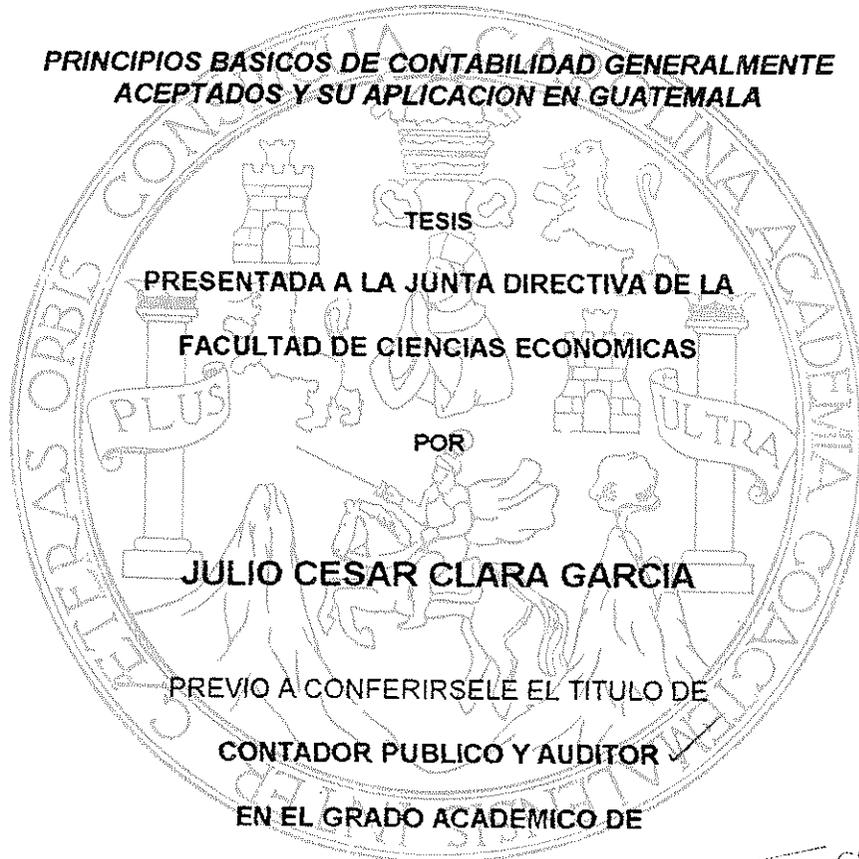


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**

**PRINCIPIOS BASICOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE  
ACEPTADOS Y SU APLICACION EN GUATEMALA**



**TESIS**

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

**POR**

**JULIO CESAR CLARA GARCIA**

**PREVIO A CONFERIRSELE EL TITULO DE  
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR  
EN EL GRADO ACADEMICO DE**

**LICENCIADO**

URAC - FAC. CC. EE.  
Centro de Documentación  
"Vir. San Carlos Cirado"  
AREA CC.MUN

**Guatemala, Noviembre de 1995.**

JUNTA DIRECTIVA DE LA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Decano: Lic. Donato Santiago Monzón Villatoro.  
Secretario: Licda. Dora Elizabeth Lemus Quevedo.  
Vocal 1o. Lic. Jorge Eduardo Soto.  
Vocal 2o. Lic. Josué Efraín Aguilar Torres.  
Vocal 3o. Lic. Víctor Hugo Recinos Salas  
Vocal 4o. Br. Carlos Luna Rivara  
Vocal 5o. P. C. Carla MacNott Ramos

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL  
EXAMEN GENERAL PRIVADO.

Presidente: Lic. Carlos Morales Ordoñez  
Secretario: Lic. Miguel Eduardo Vásquez M.  
Examinador: Lic. César Amézquita  
Examinador: Lic. Augusto Efraín López Zaldaña.  
Examinador: Lic. Jorge Conde A.

LIC. JORGE AUGUSTO ROMAN GARCIA  
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR  
COLEGIADO 1523  
7A. AVENIDA 1-20, ZONA 4  
EDIFICIO TORRE CAFE  
GUATEMALA, C.A.

Guatemala, 2 de Noviembre de 1994

Licenciado  
Donato Santiago Monzón Villatoro  
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Ciudad Universitaria, Zona 12

Señor Decano:

De conformidad al nombramiento que me hiciera esa decanatura, según oficio No. 170 del 24 de Octubre de 1,985, he procedido a asesorar el trabajo de tesis PRINCIPIOS BASICOS DE CONTABILIDAD Y SU APLICACION EN GUATEMALA, el cual presenta a consideración de la honorable Junta Directiva de la facultad el señor Julio César Clara García, previo a optar el Título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

Como resultado de su investigación documental y en base a la práctica en diferentes empresas guatemaltecas, el señor Clara expone en forma clara y concisa la aplicación de los Principios Básicos de Contabilidad en Guatemala.

Por lo tanto, es de mi opinión que se acepte el trabajo de tesis presentado por el señor Clara García, para su discusión en el Examen General Público.

Sin otro particular, sírvase aceptar las muestras de mi consideración y respeto.

"DID Y ENSEÑAD A TODOS"

  
LIC. JORGE AUGUSTO ROMAN GARCIA



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS  
Edificio "S-8"  
Campus Universitario, zona 12  
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:  
GUATEMALA, VEINTISIETE DE OCTUBRE DE MIL NOVECIENTOS  
NOVENTA Y CINCO.

Con base en el dictamen emitido por el  
Licenciado Jorge Augusto Román García quien fuera  
designado Asesor y la opinión favorable del Director de  
la Escuela de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis  
denominado: "PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE A-  
CEPTADOS Y SU APLICACION EN GUATEMALA", que para su  
graduación profesional presentó el estudiante JULIO CE-  
SAR CLARA GARCIA, autorizándose su impresión.-----

Atentamente,

"DID Y ENSEÑAD A TODOS"

Licda. DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO  
SECRETARIO

Lic. DONATO MONZON VILLATORO  
DECANO



**ACTO QUE DEDICO:**

DIOS.

GUATEMALA.

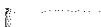
MI ESPOSA: Miriam E. Oliveros C. de Clara.

MIS HIJOS: Miriam Karina  
Yazmín del Rocío  
Julio César

MIS PADRES: Hestefana García de Clara.  
Francisco Clara Bolaños.

MIS HERMANOS: Lidia Esperanza  
Leonel Arnoldo  
Iris Yanet

LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.



## CONTENIDO

I	<u>MARCO TEORICO CONCEPTUAL</u>	
	1. La contabilidad.	01
	2. Estados financieros básicos	05
	3. La uniformidad en los estados financieros.	11
II	<u>PRINCIPIOS BASICOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS</u>	
	1. Antecedentes históricos.	18
	2. Características y objetivos.	26
	3. Clasificación.	28
III	<u>LOS PRINCIPIOS BASICOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN GUATEMALA.</u>	
	1. Antecedentes.	30
	2. Principios fundamentales.	32
	3. Relación con las leyes locales	58
	4. Organismos reguladores en Guatemala.	65
	5. Aplicación de los principios básicos de contabilidad generalmente aceptados en nuestro medio.	66

IV EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR Y LOS PRINCIPIOS BASICOS DE  
CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

- |    |   |    |
|----|---|----|
| 1. | Consistencia en la aplicación de los principios básicos de contabilidad generalmente aceptados. | 72 |
| 2. | Desviación de un principio básico de contabilidad generalmente aceptado.                        | 80 |
| 3. | Violación de un principio básico de contabilidad generalmente aceptado.                         | 81 |
| 4. | Responsabilidad del Contador Público y Auditor.   | 82 |

CASO PRACTICO. 85

CONCLUSIONES 89

RECOMENDACIONES. 90

BIBLIOGRAFIA. 91

## INTRODUCCION

La contabilidad produce información indispensable para la administración y el desarrollo del sistema financiero y económico de una entidad. El fenómeno económico es sumamente complejo y todavía no hemos llegado a establecer un método de valuación que lo cuantifique a entera satisfacción. Pero, no es solamente la complejidad de tal fenómeno, también es su constante evolución y multiplicidad agravan los problemas de su adecuada presentación cuantitativa. La historia de la contabilidad nos muestra un creciente progreso en este intento.

Dada la importancia de la información contable para la administración de las empresas, accionistas, inversionistas potenciales, gobierno, trabajadores, instituciones de crédito, proveedores, etc., es importante destacar que si es correcta cumplirá con la función principal de ser imparcial y, por ende, equitativa para los usuarios de la misma.

Hay que aclarar, como se indica posteriormente, que este trabajo trata de la base teórica que rige el proceso y emisión de los estados financieros. La definición de contabilidad parte de que es una técnica. Esto implica la posición teórica de que los principios básicos de contabilidad son normas de acción a las que se adjudica poder explicativo.

Desde hace aproximadamente década y media se evidenció la necesidad de que la profesión contable en el país contara con un cuerpo normativo que dicte las reglas a ser observadas en el registro de las diferentes transacciones que se suceden en los negocios.

Esta necesidad fue originada por el hecho de que no existía un organismo que regulara dichas reglas, lo cual ha repercutido que durante muchos años se aplicaron algunas prácticas contables, implícitas en algunas de nuestras leyes o por adaptación de reglas y normas vigentes en otros países cercanos al nuestro, y que se han emitido con carácter normativo en materia contable.

Los principios básicos de contabilidad generalmente aceptados, son de importancia primordial para el profesional de la contabilidad, ya que durante el proceso normal de sus labores tiene que aplicarlos constantemente; si los conoce y los sabe identificar, su trabajo se verá optimizado, dando como resultado una información razonable y confiable. Cuando se conocen los principios básicos de contabilidad generalmente aceptados, los resultados que se presentan en los estados financieros, seguramente son razonables, de no saberlos identificar, la presentación de estados financieros no es razonable, lo cual incide en una toma incorrecta de decisiones para los directores de las empresas.

El objetivo primordial de los principios de contabilidad, es el de reducir y evitar discrepancias de criterios que existen entre los contadores sobre los conceptos que deben regular las operaciones y servir de base sobre la cual deberán estructurarse los registros contables.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados pueden definirse como:

- a. las reglas mínimas que se deben cumplir para la obtención de información contable, confiable, objetiva, útil y oportuna.

- b. aquellos criterios contables los cuales a través de la práctica, se han considerado mínimos para obtener información contable.
- c. guías de acción que ayudan a la preparación de información financiera sobre la entidad económica, la cual se verá plasmada en los estados financieros.
- d. conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación de la entidad económica, la bases de cómputo de las operaciones y la presentación de la información en los estados financieros.

El objetivo que se persigue con el presente trabajo, es analizar el contenido y la aplicación práctica de los principios básicos de contabilidad. Tal propósito nos lleva a la necesidad de comentar acerca de cada uno de ellos, deducir su práctica en nuestro país y dar las recomendaciones aplicables.

Los principios de contabilidad que se transcriben en este trabajo fueron promulgados a partir de mayo de 1984 por el *Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores* convirtiéndose en principios de observancia general, para ser aplicados por todo profesional de la ciencia contable.

USAC - FAC. CC. EE.  
Centro de Documentación  
"Vitalino Girón Curado"  
AREA COMUN

## I MARCO TEORICO CONCEPTUAL

### 1. La Contabilidad.

Definición: La contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuralmente información cuantitativa, expresada en unidades monetarias, de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que le afectan, con el objeto de tomar decisiones de carácter mercantil y económico.

La contabilidad financiera se define como un proceso ordenado de registro y comunicación periódica a distintos usuarios de información contable y financiera; por lo tanto, el producto final de este proceso está representado por los estados financieros.

El proceso de la contabilidad financiera está normado por principios de aceptación general que determina la información que debe ser incluida, cómo debe presentarse y cómo debe medirse, combinarse y ajustarse para su presentación en estados financieros. Los principios reflejan los objetivos y las características básicas de la contabilidad financiera. Todo lo que constituye contabilidad financiera -principios, objetivos, características básicas- es un reflejo del ambiente que prevalece en el mundo de los negocios en función del tiempo.

Las necesidades y las expectativas de los usuarios de los estados financieros son parte del ambiente que determina el tipo de información que se requiere de una contabilidad financiera. El conocimiento de las clases de usuarios, de sus necesidades

comunes o especiales en cuanto a información y del proceso de decisión involucrado con la satisfacción de tales necesidades son elementos que se consideran de suma utilidad para mejorar la información financiera.

El entendimiento y comprensión de la contabilidad financiera, así como la habilidad de evaluar la información que ésta produce, depende no sólo de la definición de principios contables y sus objetivos, sino también de un claro entendimiento del ambiente dentro del cual se desarrolla la actividad contable.

Uso y utilidad de la Contabilidad: La contabilidad es un instrumento muy valioso en los negocios y en las finanzas. En Guatemala, desafortunadamente todavía no se ha desarrollado lo suficiente y muchos empresarios y administradores aún la toman como un mal necesario requerido sólo para fines fiscales. Considerada de esta forma, la contabilidad no puede satisfacer las necesidades financieras de una empresa y, por lo tanto, no puede cumplir con sus objetivos. La contabilidad debe ser el instrumento del cual la gerencia de una empresa disponga para poder tomar decisiones correctas y seguras con base a una mejor planificación y control sobre la misma, ya que la información que proporciona es clave para el desarrollo y el éxito del negocio.

Algunos de los tipos de información que la contabilidad puede brindar son los siguientes:

Sobre los costos de producción de los diferentes productos, para poder establecer políticas de precios, de descuentos, de bonificaciones, etc..

Elaboración de presupuestos de ventas, de producción y todos aquellos reportes afines al negocio para obtener las proyecciones deseadas.

Determinar por anticipado estimaciones de la utilidad, para así tener en mente proyectos de expansión o de crédito.

En los aspectos fiscales, conocer por anticipado los impuestos que tendría que pagarse.

También proporciona bases para establecer políticas de incentivos, salarios, monto de utilidades a repartir, costo de inversiones realizadas, etc..

Características de la información contable: La definición de la contabilidad como técnica utilizada para producir información que sirva de base para tomar decisiones, implica que la información debe cumplir con una serie de requisitos para satisfacer adecuadamente las necesidades que mantienen vigente su utilidad.

Las características fundamentales que debe tener esta información son las siguientes:

*Utilidad:* La utilidad es la cualidad de adecuarse al propósito del usuario y estos propósitos son diferentes en detalle para cada usuario aunque todos tienen en común un interés monetario en la entidad económica y en cuenta la administración, los accionistas, los trabajadores, los proveedores, los acreedores, las autoridades fiscales, etc. Dada la imposibilidad de preparar información que satisfaga las necesidades de cada usuario específico, se presenta información general por medio de los estados financieros básicos: el balance general, el estado de resultados, el estado de utilidades retenidas y el estado de flujo de efectivo con sus respectivas notas aclaratorias.

*Confiable:* Es la característica de la información contable por la que el usuario la acepta y la utiliza para tomar decisiones. Esta es la cualidad que refleja el grado de confianza en la relación entre el usuario y la información contable.

*Oportunidad:* Es el aspecto esencial de que la información llegue a manos del usuario cuando éste pueda utilizarla para toma de decisiones, aunque dicha información se obtenga cortando convencionalmente la vida de la entidad económica y se presenten cifras estimadas de eventos cuyos efectos todavía no se conocen totalmente.

*Objetividad:* Implica que las reglas del sistema no han sido deliberadamente distorsionadas y que la información representa la realidad de acuerdo con dichas reglas.

*Provisionalidad:* Esta característica es una limitación a la posición de la información. Significa que la contabilidad no representa hechos totalmente acabados o terminados. La necesidad de tomar decisiones obliga a hacer cortes en la vida de la empresa para presentar razonablemente la situación financiera a determinadas fechas: los resultados de sus operaciones y los cambios en el flujo de efectivo.

*Verificabilidad:* La información contable proporciona cifras que se basan en distintos métodos de medir los impactos financieros derivados de las transacciones que realiza una empresa. Sin embargo, tales medidas no pueden dejar de incluir opiniones o juicios de naturaleza subjetiva, por lo que no necesariamente presentan una realidad basada en hechos cuantificables. No obstante lo anterior, la utilidad de la información se ve incrementada si tal información es sujeta a verificación, o sea, si los atributos seleccionados como unidad de medida al cuantificar resultados económicos pueden ser corroborados por la aplicación de métodos independientes.

*Comparabilidad:* La información financiera, en forma comparativa, presenta similitudes y diferencias que se originan en las actividades de una empresa o empresa; y no solamente las diferencias que se derivan de distintos tratamientos contables. Esto

objetivo implica que la información financiera debe prepararse y presentarse en forma consistente para asegurar así la validez de los resultados de cualquier comparación.

*Integridad:* Para que una información financiera sea completa debe incluir todos los datos contables que razonablemente satisfagan los requerimientos de los otros objetivos cualitativos.

## **2. Estados financieros básicos.**

Antecedentes: La contabilidad produce información indispensable para la administración y el desarrollo de las empresas, por tanto, es procesada y concentrada para uso de la gerencia y de las personas que trabajan en la empresa. Por la necesidad de dar a conocer información resumida y general a la propia gerencia o a terceros interesados en su desarrollo, se preparan los estados financieros básicos.

Por lo tanto, la razón de ser de los estados financieros surge de una necesidad de información que los interesados de un negocio empezaron a requerir, siendo los primeros los miembros de la gerencia y, posteriormente, los interesados externos, que en el desarrollo de las economías más evolucionadas son el público en general. Por lo tanto, los estados financieros han evolucionado de acuerdo a la economía y a las características de las entidades emisoras.

De empresas familiares o de círculo cerrado, se han pasado a las empresas institucionales, con administración profesional en las cuales el número de personas interesadas en tener información de la misma ha crecido considerablemente. Este

número creciente da origen al usuario general de los estados financieros.

Es evidente que la información financiera y las técnicas contables se han sofisticado y han evolucionado notablemente en los últimos años. La información financiera que solía consistir, de acuerdo con la Ley de Sociedades Mercantiles, en un balance de situación se ha convertido en un conjunto integrado de estados financieros y de notas aclaratorias, para expresar cuál es la situación financiera, los resultados de sus operaciones y los cambios en el flujo de efectivo de una empresa.

La información financiera que genera una empresa es muy amplia y extensa, pues una gran parte de ella está diseñada como herramienta administrativa. Sin embargo, no toda la información que se genera dentro de la empresa es de utilidad para el usuario general, quien, en términos generales, requiere únicamente la información contenida en los estados financieros básicos. Dichos estados financieros reflejan lo esencial de la información financiera, la cual, además de ser de suma utilidad para la gerencia, se presenta a terceras personas para que éstas puedan tener sus conclusiones sobre la situación financiera de un ente económico.

Aquí se presenta para la administración de la empresa, el problema derivado de la responsabilidad que tiene de determinar cuál es la información esencial que debe proporcionar al usuario general de la información. Esta información esencial debe encontrarse en estados financieros básicos; sin embargo, el grado de detalle de los mismos debe variar según las circunstancias de cada empresa, de tal manera que la información esencial esté debidamente reflejada en ellos.

Objetivo: Los estados financieros básicos deben cumplir el objetivo de informar sobre la situación financiera de la empresa a determinada fecha, los resultados de sus operaciones y los cambios en su flujo de efectivo.

clasificación:

1. Balance de situación.
2. Estado de resultados.
3. Estado de flujo de efectivo.
4. Estado de utilidades no distribuidas,

y las notas a los estados financieros, las cuales son parte integrante de los mismos.

*Balance de situación:* Es un documento de la contabilidad de cualquier negocio o empresa. Se llama balance general y estado financiero, pues da a conocer en un momento dado la situación económica de la empresa, cuáles son sus obligaciones, sus recursos, su liquidez y su patrimonio.

Para lograr un fin tan importante, es necesario presentar un balance ajustado a la técnica moderna, dividiendo tanto el activo como el pasivo en los grupos de cuentas y valores universalmente adoptados como son: circulante, fijo, diferido y cuentas de orden. Que del lado del pasivo aparecerá el no exigible o patrimonial integrado por el capital pagado y las reservas.

Usualmente es preparado al final de cada ejercicio, para conocer su situación patrimonial y los resultados económicos a determinada fecha.

*Estado de resultados:* Estado financiero que consiste en la presentación ordenada de los resultados globales de operaciones de los registros de cierre de una empresa, correspondientes a un período determinado.

El informe financiero sobre los resultados de una empresa durante un determinado período de tiempo comúnmente un mes o un año, se denomina Estado de Ganancias y



Pérdidas. Este informe se puede presentar en forma de cuenta o en forma de report que es lo más usual y nos muestra en detalle los ingresos y los egresos causados una empresa.

*Estado de flujo de efectivo:* Su objetivo es exponer los cambios en caja y equivalent de caja ocurridos durante el periodo; eliminando, por ambiguo, el término "fondo".

El estado de flujo de efectivo se presenta analizado en las siguientes secciones:

Flujo de caja por:

actividades operacionales  
actividades de inversión  
actividades financieras

Revelaciones suplementarias sobre:

conciliación de la utilidad neta con la caja neta generada ésta en:  
actividades operacionales  
actividades de inversión  
actividades financieras no monetarias, y  
la política contable.

El estado de caja o flujo de efectivo puede presentarse bajo dos métodos: el método directo que incorpora los rubros del estado de resultados de operación, como se expone en sus seis secciones antes mencionadas. El método indirecto, que es similar utilizado en el antiguo estado de cambios, pero analizado por actividades.

Básicamente, el estado de flujo de efectivo, bajo el método directo, incorpora a los aumentos y/o disminuciones que muestra el estado de situación financiera ( al comparar los saldos iniciales y finales de sus activos y pasivos ), los rubros del estado de resultados de operación.

Los estados financieros deben contener la información financiera que satisfaga al usuario general de los mismos.

Son diversos los usuarios de la información, ya que éstos comprenden tanto a los accionistas, empleados, acreedores y diversos sectores del gobierno, etc., quienes no tienen acceso a la administración, por lo que la información de los estados financieros básicos debe servirles para:

1. *Tomar decisiones de inversión y de crédito.* Los principales interesados al respecto serían los que puedan aportar financiamiento, como capital o crédito a una empresa. Este grupo estará interesado en medir la capacidad de financiamiento y estabilidad de la empresa, grado de rentabilidad, para asegurar su inversión.
2. *Demostrar la solvencia y liquidez de la empresa, así como su capacidad para generar recursos:* Aquí tendrán interés los diversos acreedores, principalmente quienes le han otorgado préstamos, así como los accionistas o propietarios, quienes quieren medir el flujo de efectivo o recursos derivado de los rendimientos.
3. *Evaluar el origen y las características de los recursos financieros del negocio, así como el rendimiento de los mismos:* En esta área el interés es general, pues todos están interesados en conocer de qué recursos financieros dispone la empresa para llevar a cabo sus fines, cómo los obtuvo, cómo los aplicó y, finalmente, qué rendimiento han tenido y se puede esperar de ellos.
4. *Finalmente, formarse juicio de cómo se ha manejado el negocio y evaluar la gestión de la administración, a través de una evaluación global de la forma en que está manejada la rentabilidad, solvencia y capacidad de crecimiento de la empresa.*



Se entiende que se satisface al usuario general de la información si los estados financieros son suficientes para que una persona pueda formarse un juicio sobre:

- a) el nivel de rentabilidad;
- b) la posición financiera, que incluye su solvencia y liquidez;
- c) la capacidad financiera de crecimiento, y
- d) el flujo de fondos.

Por medio de esta información y de otros elementos de juicio que sean necesarios, el usuario general podría evaluar el futuro de la empresa y tomar decisiones de carácter económico sobre la misma.

Característica de los estados financieros: La característica esencial de los estados financieros será, por lo tanto, la de contener la información financiera que permita llegar a formarse el juicio necesario sobre tales estados, sin omitir información básica ni incluir información excesiva que los pueda hacer confusos. Para ello, tales informes deberán ser objetivos e imparciales, a fin de no influenciar al lector a aceptar cierto punto de vista o criterios de cierta posición, respondiendo así a las características de confiabilidad e integridad de la información financiera.

Con el objeto de que los estados financieros básicos tengan estas características, se preparan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Consecuentemente, las transacciones y eventos económicos efectuados por la empresa son cuantificados y revelados de acuerdo con tales principios de contabilidad y reglas particulares que se han establecido al respecto.

En este contexto los estados financieros básicos son históricos porque informan de hechos sucedidos y son parte del marco de referencia para que el usuario general pueda

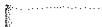
iderar el futuro. Sin embargo, no son el único elemento que sirve para ello, ya que se quiere de información adicional sobre economía, situación política, laboral, etc., para ctuar una evaluación razonable.

La uniformidad de los estados financieros:

información que se suministra en los estados contables preparados al cierre de un rcio o periodo económico, se refiere al patrimonio del ente a esa fecha, y a su olución a lo largo del período. Cuando se presentan estados comparativos de dos o is períodos, puede observarse la evolución del patrimonio por lapsos más longados. La información a ser incluida que no sólo debe permitir determinar la ación y evolución patrimonial sino también la situación y evolución financiera, puede r brindada a través de los estados financieros básicos.

ra determinar la evolución de la situación financiera de un ente durante un cierto riodo de tiempo, es condición indispensable que los criterios empleados para la edición del patrimonio y de la estructura financiera al comienzo y al final del periodo yan sido los mismos. Dicho de otra manera, debe haber uniformidad en cuanto a los incipios, las normas particulares y los métodos de aplicación adoptados para antificar y exponer el patrimonio y la estructura financiera al cierre del periodo, con pecto a los empleados al cierre del período anterior.

se sostiene con fundamento que el interés de los usuarios de estados contables no está clusivamente referido a la situación patrimonial o financiera al cierre del periodo o a su olución en el pasado, sino que también se espera que los estados contables permitan onosticar el futuro. Es decir, que si bien los estados contables son esencialmente stóricos, deben resultar a su vez el punto de partida para extrapolar datos.



La cantidad de datos requeridos para posibilitar la extrapolación de otros datos determinará en qué medida debe mantenerse la uniformidad a través del tiempo. Si se considera que las normas de auditoría, relacionadas con el dictamen del auditor sólo requieren de una aclaración en cuanto a que los principios de contabilidad generalmente aceptados han sido aplicados uniformemente con respecto a los del ejercicio anterior derivado que los principios generales, cuando fueren aplicables, y las normas particulares, utilizadas para preparar los estados financieros a un determinado ente deben ser aplicados uniformemente de un ejercicio a otro. Debe señalarse por medio de una nota aclaratoria el efecto en los estados financieros de cualquier cambio de importancia en la aplicación de los principios generales y de las normas particulares.

Sin embargo, el principio de la uniformidad no debe conducir a mantener inalterables aquellos principios generales, cuando fueren aplicables, o normas particulares que las circunstancias aconsejen sean modificados.

Estudiosos en la materia señalan que lo indicado anteriormente, supone que la uniformidad se refiere a la aplicación de los principios y que, en consecuencia, dicho concepto no forma parte de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cambios que afectan la comparabilidad: Entre los distintos cambios que afectan la comparabilidad de los estados contables pueden señalarse cinco tipos, de los cuales los tres primeros se hallan caracterizados en el pronunciamiento No. 12 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores:

1. *Cambios en la aplicación de principios:* Entendiéndose por tales no solamente a los cambios de éstos, sino también a los cambios de los métodos de aplicación de los mismos.

2. *Cambios de estimaciones contables:* tales como los de las provisiones para cuentas incobrables, obsolescencia de existencias, etc., que se producen cuando ocurren nuevos hechos, a medida que se adquiere mayor experiencia y/o información.
3. *Cambios del ente al que se refieren los estados contables:* A título de ejemplo, aquellos casos en que se prepara estados contables consolidados en lugar de los correspondientes a cada entidad incluida en la consolidación.
4. *Cambios que no se originan como consecuencia de la necesidad de preparar estados contables, pero que se derivan de hechos o circunstancias que, por alterar la operatoria del ente, pueden afectar la comparabilidad de los estados:* Por ejemplo, apertura o cierre de nuevas líneas de productos, incorporaciones de equipos nuevos para lograr una mayor productividad, etc..
5. *Cambios originados en la corrección de errores en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados, debidos a cálculos o estimaciones efectuados inadecuadamente.*

Cómo afectan los cambios a la uniformidad: Los cambios señalados anteriormente afectan la uniformidad porque todo cambio de un principio de contabilidad generalmente aceptado a otro o de un método de aplicación de un principio de contabilidad generalmente aceptado a otro, entraña necesariamente una modificación en la forma de preparación y/o contenido de los estados contables de un ejercicio con respecto al anterior lo que dificulta la posibilidad de comparación.



En lo concerniente a los cambios señalados, es de destacar que las estimaciones contables son un requisito indispensable y necesario para la preparación de estados contables. Ahora bien, esas estimaciones varían en función de los cambios que se producen en los hechos y circunstancias que condicionan la operatoria del ente, dado que si estos últimos no se consideraran, los estados contables no presentarían razonablemente la situación financiera. Es decir, el observar los cambios antes mencionados responde al objetivo básico de los principios de contabilidad generalmente aceptados: informar adecuadamente una situación de un momento dado. De ahí, entonces, que si bien estas modificaciones afectan la comparabilidad, no vulneran la uniformidad. Pero para que la comparabilidad siga siendo posible, es menester señalar el efecto del cambio por medio de nota a los estados financieros, dando así cumplimiento al principio de contabilidad generalmente aceptado de revelación suficiente.

Con referencia a los cambios indicados, cabe mencionar que los mismos no originan falta de uniformidad, pues al sustituir el ente al que se refieren los estados financieros, no tendría demasiado sentido efectuar comparaciones entre estados financieros correspondientes a entes diferentes.

El tipo de cambios señalados en el inciso 4. no implica la aplicación de principios o métodos contables distintos a los utilizados hasta el momento del cambio; por tanto, no afectan la uniformidad. Pero, al igual que en los casos mencionados en el inciso 2, de no expresarse el cambio por medio de una nota, se alteraría la comparabilidad y, por lo tanto, se violaría el principio de contabilidad generalmente aceptado de revelación suficiente.

almente, el cambio indicado en el inciso 5. significaría estar frente a un pase de un principio de contabilidad generalmente aceptado mal aplicado, que equivaldría a decir un principio de contabilidad no generalmente aceptado a otro principio de contabilidad generalmente aceptado.

Este hecho origina una falta de uniformidad, ya que impediría la correcta comparabilidad de los estados contables correspondientes a dos ejercicios sucesivos. Algunos profesionales sostienen que el enfoque antes mencionado no es el adecuado, ya que el principio de contabilidad generalmente aceptado se aplica correctamente, excepto por el error en el cálculo o estimación, lo que los lleva a sostener que no hay una alteración al principio de uniformidad. En opinión de los estudiosos, un error en un cálculo o estimación implica un principio de contabilidad generalmente aceptado y al efectuar el cambio de un principio de contabilidad no generalmente aceptado, a un principio de contabilidad generalmente aceptado, se genera una ausencia de uniformidad que deberá ser revelada en los estados financieros.

**Hechos que alteran los principios de contabilidad generalmente aceptados de uniformidad:**

**Ilustración de cambios No. 1**

**Método de contabilización**

<u>De:</u>	<u>A:</u>
<u>Un principio no generalmente aceptado</u>	<u>Un principio generalmente aceptado</u>
I Percibido	Devengado
Ejemplo:	
1. No contabilizar la provisión para impuesto a las Utilidades	1. Contabilizarla.
2. Diferimiento de pérdida de cambios.	2. Cargarlas a resultados en el ejercicio en que se devengan.
3. Contabilizar las comisiones a vendedores en el momento del pago.	3. Registrarlas en el ejercicio en que se devengan.
II. Valuación de productos elaborados o mercaderías de reventa a precios de venta.	Valuación al costo o mercado, el menor.

**Ilustración de cambios No. 2**

<u>De un principio generalmente aceptado</u>	<u>A otro generalmente aceptado</u>
Reconocimiento de ingresos en construcciones a largo plazo: Grado de avance	A la terminación del proyecto.
I Método de depreciación de activo fijo en función de: Tiempo.	Producción.
II Imputación del costo del derecho de llave: Cargo a resultados de varios ejercicios.	No amortización.
IV Tratamiento de las indemnizaciones por despido: Constitución de provisión.	Imputación a resultados del periodo del despido.
V Contabilización del impuesto a las utilidades: Cargo a los resultados del periodo	Cargo a resultados en diferido.
VI Valuación de salida de bienes de cambio: PEPS Precio promedio	UEPS Identificación específica.
VII Valuación de bienes de uso: Valor de costo histórico menos depreciación acumulada.	Valor de costo revaluado menos depreciación acumulada.
VIII Tratamiento de los gastos de investigación, desarrollo y preoperativos: Cargo a los resultados del periodo en que fueron incurridos.	Diferimiento en función del tiempo o producción.



## II. PRINCIPIOS BASICOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

### Antecedentes históricos:

Para entender la actual estructura de lo que llamamos "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" debemos remontarnos a sus orígenes históricos y a los acontecimientos que hicieron los contadores de hace varios años para llegar a la actual situación.

Esta expresión se empezó a utilizar en los dictámenes de los contadores públicos de la escuela norteamericana, con el objeto de indicar la base técnica sobre la que se habían preparado los estados contables, de acuerdo a un intercambio de opiniones realizado por el Instituto Americano de Contadores Públicos y la Bolsa de Comercio de Nueva York entre los años 1932 y 1934. La catástrofe bursátil ocurrida en 1929 entre sus efectos sumió en la ruina a algunas grandes empresas que habían mostrado, hasta ese momento, una sólida situación patrimonial "certificada" por un profesional contable. La discusión pública suscitada por este hecho y la consiguiente responsabilidad asignada a los contadores públicos por la deficiente información "certificada", fueron motivos suficientes para impulsar el estudio mencionado.

La base fundamental de este estudio era el supuesto de que la información contable debería servir fundamentalmente para informar a terceros sobre la vida, la evolución y la situación de la empresa. Dentro de este contexto, era entonces necesario que la información fuera elaborada con base a criterios o convenciones por todos conocidos y aceptados; puesto que una información para ser útil a un tercero debe ser expresada en forma tal que aquél esté en condiciones de entenderla y captarla en forma correcta y sin ambigüedad.

El origen histórico de los principios contables, ha traído como consecuencia que actual estructura que ellos forman no haya sido analizada con sentido crítico desde punto de vista teórico o doctrinario y, en consecuencia, en algunos casos fijan como criterio fundamental a seguir procedimientos o reglas que carecen de toda justificación que no sea su simplicidad.

En el pasado la aplicación de los principios contables generalmente aceptados cumple con la función de brindar información a terceros como bases uniformes, pero hoy conforman una estructura que debe ser revisada, pues la aplicación mecánica de los mismos lleva a absurdos tales como los balances tradicionales en períodos de inflación que incluyen, por ejemplo, las deudas y créditos al cierre del ejercicio por su valor nominal en vez de su valor actual.

Evolución histórica: En 1917 el Instituto Americano de Contadores publica un folleto titulado "Un memorándum sobre auditorías de balance" que, aprobado por la Comisión Federal de Comercio, se difundió ampliamente entre la banca, la industria y el comercio y sirvió para aumentar la uniformidad de las prácticas contables en los Estados Unidos.

En 1929 el mismo Instituto revisa el folleto e incorpora la experiencia obtenida desde la fecha de su publicación.

En 1932 se inicia el trabajo de un comité especial del Instituto Americano de Contadores (AICPA) que culmina en la publicación de cinco principios de contabilidad (conservatismo, empresa en marcha, consistencia, unidad monetaria, costo histórico original), que sirvieron para uniformar los criterios con relación al tratamiento de las utilidades no realizadas, el superávit y las cuentas y documentos a cargo de funcionarios y empleados de empresas filiales.



Además de las obras mencionadas, otras obras dignas de mención son los estudios 1 y 3 del Comité de Procedimientos de Contabilidad del AICPA titulados "Postulados Básicos de Contabilidad" (1961) y "Cuerpo tentativo de principios generales de Contabilidad para negocios" (1962).

En estos estudios se enunciaron catorce postulados básicos y diversos procedimientos de contabilidad que amplían el procedimiento y contenido de los postulados. Pueden ser considerados en cierto modo, revolucionarios, pues incluyen conceptos tales como:

- I El Reconocimiento de que los recursos son modificados por los cambios en los niveles de precios y en los costos de reposición.
- II El activo puede ser valuado con base a un precio de intercambio pasado (costo de adquisición), un precio de intercambio actual (costo de reposición) o un precio de intercambio futuro (el precio de venta anticipado).
- III Los activos en efectivo o exigible deben mostrarse a su valor presente descontado, utilizando para el descuento la tasa vigente de el mercado a la fecha en que el activo se adquirió.
- IV El pasivo debe medirse en la misma forma, cuando sea pagadero en efectivo.

Los conceptos anteriores y otros incluidos en los estudios, han desatado una fuerte controversia en los Estados Unidos; en términos generales, se les ha considerado poco prácticos y carentes de objetividad para resolver los problemas a que se enfrenta la contabilidad.

En 1959 el AICPA adoptó la tarea formal de comprometerse a sí mismo en el desarrollo de un amplio programa de investigación de los problemas de investigación financiera. La junta de principios de contabilidad se organizó con la responsabilidad de formular los principios de contabilidad relacionados con la investigación financiera y con base en la investigación del caso.

La carta de organización de la Junta de Principios de Contabilidad (APB) señalaba que el propósito general del instituto en el campo de la contabilidad financiera era el de mejorar la extensión escrita de lo que constituyen los principios de contabilidad generalmente aceptados, para guía, tanto de sus miembros, como de terceros. Esto significó algo más que recopilar toda la práctica existente, significó un esfuerzo continuo para determinar la práctica apropiada y hacer desaparecer los campos de diferencias e inconsistencias en la práctica.

El AICPA concluyó en que, para lograr esto, debería tratar de identificarse la confianza para persuadir en vez de hacerlo en forma obligatoria. Por lo tanto, el Instituto podía y debía adoptar medidas definidas que condujeran a la solución de problemas no resueltos o controversiales.

La Junta de Principios de Contabilidad (APB) emitió dos series separadas de publicaciones. La serie de mayor influencia consistió en las opiniones de la Junta de Contabilidad, o sea, 31 opiniones separadas que fueron publicadas de 1959 a 1973, relacionadas todas con problemas de contabilidad.

El formato de las opiniones se parece en cierto modo a los boletines de investigación contable, dados a conocer durante la década 1940-1950. Antes de 1964 los pronunciamientos emitidos por la AICPA no eran de aceptación obligatoria para los contadores públicos, puesto que el AICPA en realidad únicamente dependía de cuán persuasivos eran los pronunciamientos para ser aceptados. Sin embargo, en octubre de 1964 el Instituto comenzó a obligar a que las desviaciones encontradas con respecto a las opiniones de la Junta de Principios de Contabilidad fueran divulgadas, ya sea en notas a los estados financieros o en los informes de auditoría emitidos por los miembros

más franca, estos pronunciamientos significaban que un contador público no podía dar su aprobación a los estados financieros que se desviaran de las opiniones de APB, lograron su condición de constituir respaldo sustancial autorizado para los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La segunda serie de publicaciones de la APB consistió en boletines que, aunque no llevan consigo la fuerza oficial de las opiniones, constituyen recomendaciones que se esperaban conducirían al desarrollo de prácticas y principios de contabilidad mejorados. Especialmente importante es el boletín número 4, o sea, conceptos básicos y principios de contabilidad que rodean los estados financieros de las empresas comerciales. El propósito del boletín número 4 era hacer avanzar la expresión escrita de los principios de contabilidad financiera para fines de aumentar la utilidad de tales estados financieros. Este boletín contiene una discusión de la naturaleza de la contabilidad financiera, las fuerzas ambientales que ejercen influencia sobre el mismo y las limitaciones y el potencial de los estados financieros para suministrar información, los objetivos de la contabilidad financiera y, finalmente, una discusión de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Estudios de investigación contable: En 1961 se dio comienzo a la publicación de una serie de estudios de investigación contable por parte del Director de Investigación Contable del AICPA con el fin de dar a la Junta de Principios de Contabilidad el suficiente material de referencia que le permitiera establecer los Principios Contables. Antes de que el APB fuera disuelto a finales de 1973, ya se habían publicado quince de estos estudios. Estos estudios cubren tópicos que van desde juegos amplísimos de principios de contabilidad, tentativos hasta puntos específicos como contabilidad para planes de pensiones, crédito mercantil e inventarios.

Los estudios más recientes han sido transmitidos a la Junta de Normas de Contabilidad Financiera que reemplazó a la APB en 1973.

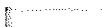
La Fundación de Contabilidad Financiera: La Fundación de Contabilidad Financiera fue creada en 1972 con el propósito principal de nombrar miembros a la Junta de Normas de Contabilidad Financiera, así como recabar fondos para su funcionamiento.

La Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB): La Junta de Normas de Contabilidad Financiera fue establecida en 1972 con el fin de proveer al desarrollo y emisión de normas de información financiera para empresas comerciales y otras entidades, incluyendo organizaciones e instituciones no lucrativas.

La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB): La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)-(NIC) fue fundada en 1973, constituida por diferentes organismos profesionales que agrupan contadores públicos de varios países, teniendo como objetivo estandarizar e internacionalizar ciertos principios de contabilidad.

Aplicación en América Latina:

En 1957 tiene lugar en Chile la IV Conferencia Interamericana de Contabilidad, donde por primera vez, Argentina participa en la discusión acerca de los principios de contabilidad generalmente aceptados en el ámbito internacional. A raíz de esa conferencia, Argentina queda al frente de una comisión coordinadora para analizar los principios de contabilidad generalmente aceptados.



En 1962 se realiza la VI Conferencia Interamericana de Contabilidad en Nueva York; allí Argentina presenta un trabajo mejor elaborado, que es discutido por los profesionales de esa Ciudad, que ya tenían experiencia en la materia por haber sido los primeros que la abordaron. De esa reunión surge una propuesta para hacer conocer, difundir y proponer a los países que intervinieron en la misma, la adopción de esos principios, ya para entonces mejorados. Se sugiere, además, la discusión de esos principios de contabilidad a través de los organismos técnicos de cada uno de los países.

En 1965 se realiza en la Ciudad de Mar del Plata la VII Conferencia Interamericana, donde se aprueba algunas modificaciones de tipo terminológico surgida del estudio de los institutos técnicos de los países que intervinieron en 1962 en Nueva York y se confirman a nivel interamericano los principios de contabilidad generalmente aceptados. Es necesario destacar que, hasta 1965, en ningún país de América Latina existía disposiciones institucionales acerca de la teoría básica de la contabilidad.

Es evidente que la doctrina contable de los países americanos, ya sea que haya o no disposiciones expresas de sus instituciones, parece basarse en lo teórico o en lo práctico, en tres fuentes bien definidas que, en esencia, no acusan más discrepancia de fondo que la relativa al concepto de costo-valor-actualización. Estas son:

1. La de la Conferencia del Mar del Plata que tiene una influencia preponderante para Argentina y otros países sudamericanos.
2. La del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que en una u otra forma ha sido utilizada por varios países, principalmente centroamericanos y del caribe.

3. La del Instituto Americano de Contadores Públicos, que retroalimenta e influye de manera importante en las otras dos corrientes, tanto por el grado de desarrollo que tiene la profesión en los Estados Unidos de Norte América, como por la presión que ejerce a través de sus inversiones.

#### Características de los Principios de Contabilidad:

Algunas de las definiciones del término principio indican: *"Base, fundamento sobre el cual se apoya un discurso sobre cualquier materia". "Máxima regla de conducta."* De acuerdo a estas definiciones, podría expresarse que los principios de contabilidad generalmente aceptados sirven de marco normativo o contienen las directrices generales para que los contadores en el desempeño de su labor, orienten ésta hacia objetivos que sean más funcionales, el registro de la información contable y la preparación de los estados financieros.

Es necesario destacar que con los grandes avances del comercio y la industria, la contabilidad, como una ciencia dinámica, va incorporando nuevos principios o modificando los existentes, con lo cual se deduce que éstos no son invariables, sino que se adecúan y deben proyectarse conforme las circunstancias lo demanden. Aunque la aplicación de los principios de contabilidad es general, es decir, observada por todos los contadores y con incidencia, tanto en la pequeña empresa como en las grandes entidades financieras, no debe perderse de vista su adaptabilidad y dinámica en cada caso.

#### Principio o ley:

Es importante, para mayor claridad, conceptuar el principio como un postulado o una regla y no confundirlo con lo que es una ley natural, entendida ésta como una relación

constante entre ciertos hechos, que, al producirse unos, dan origen a otros, como en caso de la contabilidad. En efecto, varios tratadistas denominan principios de causalidad a lo que debería llamarse en su justa y exacta dimensión "Ley de Causalidad", que es el eje sobre el cual gira la ciencia contable. Este principio o ley indica: No hay causa sin efecto, o lo que es lo mismo, no hay deudor sin acreedor. Una situación o fenómeno que se mantiene invariable absolutamente en todas las transacciones, desde la más pequeña hasta la más significativa desde el punto de vista financiero.

Objetivos:

1. La función primordial de la contabilidad es la de acumular datos acerca de las actividades financieras de una entidad, presentándolos en estados financieros.
2. Para que exista un continuo entendimiento de los estados financieros y confianza en los mismos, éstos deben ser preparados de acuerdo con reglas o normas de aceptación general.
3. La contabilidad y los principios que la sustentan deben ser razonablemente sensibles a los cambios en el sistema económico para satisfacer las necesidades de los usuarios de la información financiera.
4. Las reglas o normas de contabilidad financiera son conocidas como principios de contabilidad de aceptación general, cuyos objetivos son los siguientes:
  - a) registrar en forma adecuada los activos invertidos en la empresa y todos los pasivos conocidos para que, conjuntamente con el patrimonio, presenten razonablemente su situación financiera;
  - b) presentar la inversión de los propietarios sobre bases acumulativas;
  - c) presentar razonablemente el resultado de las operaciones, y
  - d) preparar informes y estados financieros según el concepto de entidad.

**3. Clasificación de los principios básicos de contabilidad:**

Según la VII Asamblea realizada en Avellaneda en septiembre de 1969, los principios se clasifican en:

1. Postulados básicos (equidad)
2. Principios generales.
3. Normas particulares.

El postulado básico de equidad se define como un principio ético fundamental que debe orientar la acción de los contadores en todo momento. Decimos que es un principio ético en virtud de que su alcance no es otro que el circunscribir la actividad profesional dentro de un contexto moral, como no podría ser de otra manera.

Los principios generales, en cambio, pretenden referirse a aspectos más específicos de la disciplina contable, aunque no todos lo logran, como veremos en comentarios posteriores. Podemos clasificar estos principios de acuerdo al ámbito en el cual se desenvuelve la contabilidad. Así, encontraremos principios que están referidos a aspectos externos o exógenos y otros a aspectos internos o inherentes a dicha disciplina. A su vez, los inherentes, por su contenido, serán: criterios específicos de valuación o implicarán características generales de exposición:

a) *referidos a factores externos o exógenos:* representan los llamados "presupuestos originados en el medio económico", o sea, hechos o condiciones ajenos a la contabilidad, ante los cuales ésta no puede incidir ni aumentando, ni disminuyendo, ni corrigiendo su efecto en el patrimonio y en el resultado del ente.

1. Entidad.
2. Bienes económicos.
3. Unidad monetaria.
4. Negocio en marcha.
5. Período contable.

b) *referidos a factores internos o inherentes a la contabilidad:* pretenden normalizar aspectos vinculados directamente con la disciplina contable en materia de registro (momento y modo de reconocer las variaciones patrimoniales), de exposición (calidad y cantidad de la información que debe brindarse) y de valuación (medición del patrimonio y atribución de resultado). Entre ellos ubicamos:

Principios que implican "condiciones generales que debe cumplir la información de los estados"

6. Objetividad.
7. Conservatismo
8. Uniformidad.
9. Materialidad.
10. Revelación suficiente.

Principios que se refieren a "criterios específicos de valuación o medición del patrimonio y atribución de resultados":

11. Costo histórico original.
12. Devengado.
13. Realización.

Las normas particulares consisten en la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros. Se dividen en **NORMAS DE VALUACION Y PRESENTACION**. Las primeras se refieren a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros. Las segundas, al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros.

**I PRINCIPIOS BASICOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN**  
**GUATEMALA**

**Antecedentes:**

Desde hace varios años se ha evidenciado la necesidad de que la profesión contable en el país cuente con un cuerpo normativo que dicte las reglas a ser observadas en el registro de las diferentes transacciones que se suceden en el mundo de los negocios.

Esta necesidad fue originada por la falta de organismos reguladores, lo cual ha repercutido en que durante muchos años se haya aplicado prácticas contables, ya sea por criterio propio basado en la experiencia de los integrantes de nuestra profesión, o por asimilación consciente o inconsciente de las reglas y normas que están vigentes en otros países y que hayan emitido dichas reglas de carácter normativo en materia contable, las cuales sirven de base para aplicarlas en Guatemala, especialmente de dos fuentes:

1. Del Instituto Americano de Contadores Públicos y Auditores y
2. Del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Por tal necesidad se creó la Comisión de los Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría por parte del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores en 1983, integrado por profesionales capaces y de reconocida honorabilidad, con el objeto de estudiar, evaluar e integrar los principios de contabilidad que regirán en nuestro medio los procesos contables. Derivado de este estudio se publicaron a la fecha varios pronunciamientos de contabilidad financiera que comprenden los principios contables

básicos, los principios relativos a estados financieros y los principios aplicables a partidas o conceptos específicos y que de conformidad con lo establecido en el acuerdo de creación de la Comisión, los pronunciamientos citados fueron circulados oportunamente por el Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas a todos sus miembros durante un plazo de 30 días para recibir sus comentarios y propuestas de enmiendas; luego de cumplir con este procedimiento, en mayo de 1984 se publicó el Pronunciamiento de Contabilidad No. 1, en el que se norman los principios básicos de contabilidad.

El objetivo principal de los Principios de Contabilidad promulgados por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores es el de reducir o evitar las discrepancias de criterios que existen entre los contadores sobre los preceptos que deben regular el registro de las operaciones contables y de servir de base sobre la cual deberán estructurarse los aspectos contables.

## **2. Principios fundamentales:**

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, por medio de su Comisión de Principios de Contabilidad, promulgó que " los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación de la entidad económica, las bases de cómputo de las operaciones y la presentación de la información financiera por medio de los estados financieros."

La Comisión considera de observancia obligatoria los siguientes principios básicos:

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

**1. Entidad:** Definición: la entidad es una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por la combinación de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los que fue creada dicha unidad.

Identificación: a la contabilidad le interesa identificar la entidad, la cual persigue fines económicos particulares y es independiente de otras entidades. Se utilizan dos criterios para identificar una entidad:

1: Conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social de estructura y operación propias, y 2: centro de decisiones independientes respecto al logro de fines específicos, es decir, para satisfacción de una necesidad social. Por tanto, la personalidad de un negocio es independiente de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros sólo debe incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente. La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de ellas.

Las entidades que realizan actividades económicas se han clasificado en entidades con personalidad jurídica propia y entidades que no tienen personalidad jurídica.

La entidad con personalidad jurídica propia es aquella que es sujeto de derechos y obligaciones, de conformidad con lo establecido en las leyes. Este tipo de entidades pueden ser: físicas y colectivas. Ambas tienen personalidad y patrimonio propio.

Las entidades colectivas (morales) tienen personalidad y patrimonio propio distinto de los que ostentan las personas que las constituyen y administran; por tal razón, deben presentar, de conformidad con nuestras leyes, información financiera en las que sólo debe incluirse los derechos y obligaciones así como los resultados de operación de la entidad.

Las entidades que no tienen personalidad jurídica propia pueden ser las entidades consolidadas y el fideicomiso.



La administración de las sociedades debe ver el conjunto de sus operaciones como un proceso continuo. Ninguna empresa de cierta importancia podría operar día a día bajo la sombra de una liquidación probable. La complejidad de las operaciones en la actualidad, con su alto grado tecnológico, requiere planeación e investigación a largo plazo. Debe requerirse instalaciones de larga duración, frecuentemente para ser pagadas en varios años. Debe negociarse contrato de trabajo con prestaciones a largo plazo, como son las jubilaciones, a manera de asegurar el potencial humano que requieren las operaciones. Todos estos factores confirman la hipótesis básica de que los directores suponen que las operaciones continuarán indefinidamente.

Un corolario obvio de esta hipótesis es que, al existir evidencia de que la entidad tendrá una vida limitada, no se debe actuar como si fuera a permanecer en operación indefinidamente. En tales condiciones la forma, el contenido y los títulos descriptivos de los informes financieros deben poner en claro esta característica de vida limitada; las reglas de valuación y otras fórmulas para expresar el activo y el pasivo, para designar los ingresos y egresos a cada ejercicio, deberán adecuarse a la fecha esperada de terminación de la entidad y al tipo de liquidación previsto.

Hay muchas excepciones a la presunción de un negocio en marcha, incluyendo grandes áreas en donde no es procedente (V.G: informes de liquidadores, informes para suspensión de pagos, informes de las compañías en etapa de desarrollo o exploración, participaciones en negocios específicos, etc.). sin embargo, constituye una fuerza unificadora que respalda todo un conjunto de prácticas y procedimientos de contabilidad en los llamados casos normales.

La expresión negocio en marcha implica una continuación indefinida de la entidad.

Continuación indefinida significa que la negociación no será liquidada dentro del lapso necesario para cumplir con los compromisos contractuales presentes o para agotar el uso del activo, de acuerdo con los planes y expectativas que se tenga en la actualidad.

Este punto de vista del concepto es un juicio tentativo, sujeto a revisión en el futuro, conforme varíen las estipulaciones contractuales y se modifiquen los planes y expectativas con respecto a las operaciones.

El concepto de negocio en marcha ha servido para ampliar los horizontes de la contabilidad, sin los impedimentos del valor de liquidación y de la estricta interpretación de los derechos y obligaciones legales. Se mencionan en seguida algunos casos específicos:

1. Cuentas por cobrar: De ordinario, reconocemos una cuenta por cobrar y los ingresos que de ella derivan, cuando se espera fundamentalmente que se recibirán de los clientes pagos en efectivo y que puedan cuantificarse. El monto de las cuentas se relaciona con el de los ingresos esperados en efectivo y no con el valor actual que podría obtenerse (valor de liquidación) si se transfiriera su propiedad. Además, puede haber alguna deficiencia legal en la operación. V: G: una titulación incompleta de la venta, pero que usualmente se pasa por alto al registrar la operación. Estas consideraciones de liquidez y legalidad son pertinentes sólo en aquellos casos en que el ingreso de numerario que se espera del cliente se dificulte o sea dudoso. Por otra parte, la fórmula de las asignaciones para cuentas incobrables no se ajusta ni (a) a un valor inmediato de mercado o de liquidación, ni (b) al derecho de entablar juicio y obtener un fallo que se dicte en sentencia.



2. Inventarios. Normalmente se estima que la manufactura en proceso y los productos terminados tienen más valor que la materia prima debido al importe de mano de obra y otros costos de producción que se le han agregado; ésta es una actitud racional si el negocio en marcha enajena o hace uso de los inventarios durante el curso normal de sus operaciones. Sin embargo, como ya algunos han señalado, el valor inmediato de mercado de la manufactura en proceso generalmente es bajo en comparación con el de materiales antes de su procesamiento. Por ejemplo el simple papel blanco, tiene más valor que las páginas impresas, a no ser que se complete el proceso, encuadernando éstas en un libro o revista que pueda venderse a un precio mayor que el de costo.

Por lo tanto, al evaluar los inventarios al costo, suponemos que se trata de un negocio en marcha que terminará la manufactura y venderá el producto acabado.

3. Edificios y equipo. Es de especial importancia la influencia que tiene el negocio en marcha en el caso de los bienes depreciables. En primer lugar, nos permite evitar los efectos de los cambios fortuitos en los precios futuros inmediatos del mercado (valores de liquidación) de las partidas depreciables porque suponemos un consumo de los servicios que puede suministrar este activo, en vez de vender en el mercado el propio activo depreciable. En segundo lugar, cualquier fórmula para el cálculo de la depreciación que utiliza una estimación de vida útil está basada en el concepto de negocio en marcha, que funcionará por lo menos durante esa vida útil y, además, permitirá recuperar el costo no depreciado del activo, aplicándolo a los ingresos futuros.

4. Intangibles. La asignación del costo del activo intangible a ejercicios futuros, descansa en gran parte, sobre la validez del concepto de negocio en marcha, dentro de

participados, al igual que los gastos de investigación y desarrollo de patentes, marcas de fábrica, gastos y descuentos de emisión de valores y a otros activos intangibles a plazo mitado, tales como el crédito mercantil y los gastos de organización se basan también en este concepto.

**Pasivos.** En este renglón se cumple el concepto del principio de negocio en marcha porque la empresa, al momento de cerrar su contabilidad, hace provisiones para cubrir gastos en pagos futuros sobre bienes y servicios que ya se han recibido. Para la contabilidad, en su etapa actual de desarrollo la probabilidad de erogaciones futuras que se deriven de negocios anteriores o se relacionen con ellos, es suficiente en la mayoría de los casos para reconocer un pasivo. Para fines jurídico-legales incluyendo el impuesto sobre la renta, generalmente se necesita además otra condición, que es la identificación del beneficiario, o sea, de quien tenga el derecho de exigir judicialmente el pago, de ser necesario.

Reconocer la continuidad de las operaciones mercantiles conduce directamente a la conclusión de que la preparación de informes financieros también es continua. Para el fin de tomar decisiones, los informes financieros se producen con regularidad y se enlazan, al iniciarse cada uno con el último dato anterior. En este proceso ininterrumpido, las estimaciones o apreciaciones del ejercicio anterior que hayan resultado elevadas o bajas, usualmente se ajustan en los resultados del año siguiente, a fin de no ser que su cuantía distorsione las utilidades de los respectivos periodos.

3. Unidad monetaria: Muchas operaciones mercantiles podrían expresarse en unidades de medida física o cronológica. Sin embargo, la diversidad de unidades haría pesados y molestos los procedimientos de registro y, en especial, el resumen de la posición de los resultados de las operaciones. Por consiguiente, si no existiera un sistema monetario, tendría que crearse alguno como instrumento de cambio y como

norma. Por conveniencia y utilidad, las operaciones de las entidades mercantiles reflejan en las cuentas en términos de la unidad monetaria en el momento de efectuarse la operación. De ordinario, la unidad monetaria que se usa es la del país en donde es establecida la empresa y en la cual efectúa la mayor parte de sus operaciones.

El mismo nombre de registro monetario histórico sugiere que las cuentas reflejan suma de precios o costos en las distintas fechas en que se efectúan las operaciones. Así, la utilización continua del registro monetario histórico se basa en la suposición que las variaciones en el poder adquisitivo de la unidad monetaria no son de importancia suficiente para requerir ajuste. Aun los estudiosos de la contabilidad histórica reconocen que la moneda de distintas épocas tienen distinto poder adquisitivo. Por esta razón no se califica aquí la moneda como "común denominador" de las operaciones mercantiles, sino que se hace referencia a la expresión en unidades monetarias de las mismas.

Las fluctuaciones importantes en el poder adquisitivo de la moneda, especialmente en periodos de inflación, limitan el provecho de los estados financieros preparados conforme a costos históricos.

4. Conservatismo: El conservatismo no es una justificación por subestimaciones deliberadas. Más bien es una norma de juicio para ser aplicada en la evaluación de situaciones inciertas y de los riesgos que se presentan en una entidad mercantil, con el fin de asegurarse de que se hayan creado provisiones razonables para hacer frente a las posibles pérdidas en la realización del activo registrado y en la liquidación del pasivo definido y contingente.

La incertidumbre de riesgos inherentes a los negocios crean una situación en cierta forma difícil, la empresa tiene que moverse de prisa para no retroceder y moverse con mayor celeridad para tener éxito. Las estadísticas de pérdidas anteriores pueden ser útiles cuando la índole de los riesgos y las circunstancias concurrentes sean similares; pero el buen juicio, más que la lógica, es el recurso principal de la evaluación de los riesgos pendientes de superarse.

Algunos textos de contabilidad tratan el concepto de conservatismo en términos de subestimación más o menos deliberada del activo para reflejar valores de liquidación conforme a los puntos de vista de acreedores a corto plazo ultraprecavidos, o como resultado de los designios de la administración para crear reservas secretas. . Estos críticos del concepto señalan que dichas subestimaciones pudieran producir exageraciones en la utilidad neta subsiguiente y concluyen en que el concepto de conservatismo es de dudosa utilidad o validez en la contabilidad.

El punto de vista anterior pudo haber sido aplicable hace muchos años en numerosos casos y puede ser que hoy en día tenga algún empleo en sociedades de pocos miembros ansiosas de reducir al mínimo los impuestos sobre la renta. Este punto de vista actualmente no tiene aplicación en las sociedades con numerosos socios y la combinación de una deliberada presentación exagerada en otro periodo, pasa por alto todo el significado del concepto de conservatismo.

El conservatismo es una cualidad esencial para el cumplimiento de la función de auditoría por parte del contador público. Los ejecutivos a quienes compete las ventas y la operación, naturalmente muestran optimismo al evaluar las partidas relativas a un

negocio. Un balance correcto, considerando los riesgos no solucionados, requiere un contrapeso de precaución por parte de los ejecutivos financieros y del contador público. La mente investigadora y analítica y una actitud de "demuéstrame" que reflejan el concepto de conservatismo, pudieron haber causado alguna distorsión de la imagen popular que el contador público tiene en la sociedad, pero son esenciales a su función básica de testimonio profesional independiente sobre los informes financieros.

Desde el punto de vista de los principios de contabilidad generalmente aceptados, el concepto de conservatismo abarca las ideas gemelas de que:

1. No deben anticiparse las ventas, los ingresos y la utilidad. Su reconocimiento por lo general exige que se realice la venta y se haga la entrega.
2. Todo pasivo conocido o las pérdidas deberán registrarse sin importar si puede o no determinarse las cantidades exactas.

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

La aplicación de este principio en la preparación de los estados financieros tiene las características siguientes:

- a) que la mejor práctica en la presentación de los estados financieros es indicar en los mismos las bases sobre las cuales se muestran las partidas importantes;

- b) generalmente, los valores de los libros o del balance representan el costo para la unidad contable o cualquier modificación del mismo, pero algunas veces estos valores se determinan en otra forma, como por ejemplo, sobre la base del valor de mercado o de costo de reposición, en cuyo caso debe indicarse esta base en los estados financieros, y
- c) convencionalmente se presume que las cuentas de un balance que reflejen erogaciones se muestran sobre la base de costo histórico. La administración de una empresa tiene la responsabilidad de registrar sobre la base de costos históricos. Muy raramente, si es que lo hubiera, un balance refleja el valor de realización de una empresa mercantil, a menos que sea una empresa en período de liquidación.

Debe indicarse que el concepto contable del valor significa que todos los activos se conserven a su precio original de compra en los registros contables y durante todo el tiempo que la empresa lo posea. El valor contable de aquellos activos de larga vida, pero limitada a la vez, se reduce progresivamente hasta llegar a cero. Esto mediante el proceso de las llamadas depreciaciones, cuyo objeto es el de eliminar gradualmente el costo del activo con base al beneficio obtenido de los mismos, de tal manera que pase a formar parte del costo de las operaciones normales de la empresa.

Realización y período contable: La realización implica un cambio en la situación financiera y/o en el resultado de operación de la entidad y, al mismo tiempo, en la identificación con un determinado período contable, dado que las transacciones que realiza una entidad requieren la medición en su sentido más amplio en cuanto a realización, tiempo, monto y proyección, para ser reflejadas adecuadamente en la formación financiera y, además, porque la aplicación de los principios de contabilidad normalmente debe hacerse en forma conjunta.

Uno de los objetivos básicos de la contabilidad financiera y que constituye a la vez una de sus características, es la cuantificación de los eventos financiero-económicos que afectan en alguna forma a la entidad; esa cuantificación se considera necesaria para que la contabilidad sea útil y, por tanto, interviene con diferente grado y modalidad en todos y cada uno de los procesos contables para delimitar al ente económico y a sus aspectos financieros, campo en el cual el principio de realización constituye genéricamente el "porqué" de una situación en particular y de dónde se deriva la aplicación de otros principios como el de período contable, o sea, la identificación y delimitación del "cuándo" de las transacciones.

La información contable incluye hechos consumados total o parcialmente, pero que desde el punto de vista de principios de contabilidad se ha realizado, debiéndose básicamente a la necesidad que tienen los hombres de negocios de tomar decisiones sobre la marcha de la entidad y sus aspectos financieros. Esa necesidad, a su vez, obliga a hacer cortes artificiales en la vida de la entidad para presentar periódicamente oportunamente la situación financiera, sus cambios y el resultado de sus operaciones.

Concepto de realización y período contable. El fundamento de principio de realización es fijar un punto de partida acerca del "porqué" debe considerarse que la entidad ha efectuado una transacción sujeta a medición. A este respecto se expone lo siguiente:

La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan. Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados:

- a) cuando han efectuado transacciones con otros entes económicos;

- b) cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes, o
- c) cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios.

La cuantificación de un cambio en la situación financiera y/o en el resultado de operación de la entidad, debe identificarse con la época a que pertenece (periodo contable), en este sentido se establece lo siguiente:

La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de cuantificarse, se identifican con el periodo en que ocurren, por tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que se refiere. En términos generales, los costos y los gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha de pago.

Aplicación conjunta de los dos principios. Especifica o concretamente existe realización de eventos financieros económicos para fines contables, cuyos efectos es necesario reflejar en el periodo a que pertenecen:

- a) cuando la entidad ha efectuado transacciones con otros entes económicos. A este respecto se adquiere un derecho y surge una obligación cuando se formaliza la transacción, independientemente de cuándo se liquide. La formalización ocurre cuando existe un acuerdo de voluntades entre la entidad y la otra parte que interviene en la transacción, independientemente de la forma o documentación que soporte ese acuerdo. Por ejemplo, cuando se ha entregado o recibido la mercancía, ya sea en el lugar de destino o en el de embarque, según se haya pactado; cuando se ha otorgado o recibido el servicio; cuando se realiza la traslación de dominio, o se adquiere activos por medio de un contrato de arrendamiento, etc.;

- b) cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes. Los cambios que se operan internamente en la estructura de la entidad, también son materia regulada por este principio. Constantemente, la dirección de la entidad y su equipo humano están tomando decisiones y llevando a cabo transacciones internas que modifican la situación financiera y el resultado de operaciones de la entidad. Esto se refiere a cuantificar las decisiones que en el ámbito de la administración se denomina "de costos", o sea, las que tienen efectos económicos para la entidad e influyen en su trayectoria, a diferencia de las decisiones que no ponen en juego o alteran los recursos de la misma. Dentro de este tipo de eventos estarían la transformación de materia prima en producción en proceso y de ese estado a producto terminado; la conversión de pasivo a favor de accionistas en capital o viceversa; el abandono de una planta o de una porción de la misma; la baja de un bien por inservible, obsoleto, dañado, etc., y
  
- c) pero también pueden ocurrir eventos económicos externos ajenos a las decisiones de la administración de la entidad y que le afectan en alguna forma. Al respecto, se reconoce que no es posible ni conveniente establecer reglas en detalle acerca de cuándo un evento económico externo se ha realizado, debido básicamente a su gran variedad; sin embargo, atendiendo al punto de vista de la necesidad de reconocer contablemente es ese tipo de eventos, podría decirse que el punto de partida o de realización sería la exteriorización formal del mismo, considerando al efecto su naturaleza y posibilidad de medición. El tipo de situaciones que quedarían comprendidas en esta tercera forma de realización, serían eventos tales como: la revaluación o devaluación de una moneda extranjera; los cambios en el poder adquisitivo de la moneda; los efectos de una huelga general, del cierre de la frontera para un artículo que es importado, de la quiebra o suspensión de pagos decretados por un cliente de la entidad, etc..

Desde el punto de vista de PERIODO CONTABLE, el artificio de realizar cortes convencionales en la vida de la entidad, implica entre otras cosas:

- a) que se delimite la información financiera en cuanto a su fecha o período, datos que deben destacarse en la misma;
  
- b) mostrar separadamente en el Balance General las cuentas por cobrar y por pagar a corto plazo y a largo plazo, cuando sea práctico y significativo;

- c) la separación en el Estado de Resultados de partidas extraordinarias, así como los ajustes a los resultados en períodos contables anteriores y
- d) la aplicación de un adecuado corte de operaciones en relación a ingresos, egresos, producción, pasivos, etc., tanto al inicio como al final del período contable, a fin de que se muestre correcta y completamente las transacciones realizadas.

aplicación conjunta del concepto REALIZACION-PERIODOS CONTABLES implica entre las situaciones:

- a) que se consideren como un activo y pasivo los pagos anticipados y los anticipos recibidos por concepto de servicios a proporcionar, así como la utilidad no devengada, reconociendo que se han realizado como tales, pero no devengado como un gasto o ingreso respectivamente. Lo anterior origina que en el Balance General se muestre las transacciones que, clasificables como activos, pasivos, capital y resultados acumulados, se han realizado pero que se van a consumir o liquidar en lapsos contables futuros o que sus beneficios afectan a más de un período y que en el estado de resultados se incluyan estrictamente los ingresos, costos y gastos que se han devengado;
- b) que se establezca estimaciones y provisiones que, aún cuando se desconozca su monto exacto y se calculen aproximadamente, se reflejen a ciertos costos y gastos devengados, y
- c) que se realicen ajustes contables en el período actual por diferencias establecidas que corresponden al período anterior.

Revelación suficiente: En este punto se detallan aspectos sobre la teoría básica de la información contable y tiene por objeto crear un marco adecuado para la resolución de los problemas que plantea su presentación, mediante recomendaciones generales de naturaleza formal y el establecimiento de las reglas particulares aplicables a la presentación de dicha información para uso general, a la luz del principio de revelación suficiente.

Trataremos de la información contable de entidades económicas de operación continua por lo tanto, no se tratarán aspectos relacionados con el tipo de información que prepara cuando una entidad económica está en estado de quiebra, suspensión de pagos, liquidación, etc..

Las reglas particulares del principio de REVELACION SUFICIENTE relativas a presentación de cada uno de los conceptos que integran la información contable (incluyendo su presentación de forma comparativa), no tienen referencia en este punto

#### INTRODUCCION:

Los propósitos de la contabilidad financiera son los de lograr un fin informativo, mismo que se deriva de la naturaleza y relación de la contabilidad con el medio económico que la rodea, o sea, la producción o intercambio de bienes y servicios que llevan a cabo las distintas entidades económicas.

Las entidades económicas dinamizan la presencia de los factores de la producción mediante la implementación de una organización administrativa dentro de la cual se encuentran comprendidos los instrumentos de control e información necesarios para la toma de decisiones.

La contabilidad financiera provee una parte importante de los elementos de medición que auxilian a los diversos interesados a tomar decisiones en relación con las entidades económicas

La información cuantitativa que la contabilidad produce, es requerida por los participantes de la actividad económica para:

- a) observar y evaluar el comportamiento de las entidades;
- b) comparar sus resultados con otros periodos y con otras entidades;

- c) evaluar sus resultados a la luz de los objetivos establecidos;
- d) planear sus operaciones, y
- e) estimar su futuro dentro del marco socio-económico que le rodea.

La información contable de las entidades económicas es base fundamental en las decisiones de los accionistas actuales y potenciales, instituciones de crédito, deudores, acreedores y terceros, directa o indirectamente relacionados con dichas entidades.

Esta multiplicidad de participantes en la vida económica y su diversidad de intereses, determinan que la información contable sea de uso general y, por lo tanto, que deba cumplir con el requisito de utilidad para los diferentes intereses implicados. Sin embargo, el conocimiento del tipo de usuario, la determinación de sus necesidades e interés común, son elementos que codyuvan a determinar la clase de información requerida por la contabilidad financiera.

Desde este punto de vista, la labor de esta comisión es dictar los pronunciamientos necesarios para que la información contable sea equitativa, diseñada para satisfacer las necesidades comunes de una gran variedad de usuarios, pero poniendo énfasis primario en las necesidades de inversionistas y acreedores y de esta manera evitar o reducir las discrepancias de criterios que puedan resultar en diferencias sustanciales en los datos que se muestran.

#### ESTADOS FINANCIEROS:

Las transacciones que realiza una entidad económica y ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que le afectan, son medidos, registrados, clasificados, analizados, sumariados y, finalmente, reportados como información básicamente en las siguientes formas:



- a) información relativa a un punto en el tiempo de los recursos y obligaciones financieras de la entidad, la cual es presentada en un documento comúnmente denominado Balance General;
- b) información relativa al resultado de sus operaciones en un período dado, la cual es presentada en un documento comúnmente denominado Estado de Resultados, y
- c) información relativa a los cambios en los recursos financieros de la entidad y sus fuentes, que revele las actividades de financiamiento e inversión, la cual es presentada en un documento comúnmente denominado Flujo de Efectivo.

Los documentos anteriormente enunciados son conocidos como estados financieros que, a través de representaciones alfanuméricas, clasifican y numeran mediante títulos, rubros, conjuntos, descripciones, cantidades y notas explicativas, las declaraciones que los administradores de la entidad hacen sobre su situación financiera y sobre el resultado de sus operaciones de acuerdo a principios de contabilidad.

#### NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS:

Por limitaciones prácticas de espacio los estados financieros no contienen toda la información mínima necesaria, es por ello que determinada información se presenta en notas explicativas con base a reglas particulares de presentación y que a juicio de la administración de la entidad sea importante revelar. Dicha información puede provenir o no del sistema contable y puede o no ser susceptible de cuantificación.

En términos generales, las notas a los estados financieros son explicaciones que amplían el origen y la significación de los datos y cifras que se presentan en dichos estados, proporcionan información acerca de ciertos eventos económicos que han afectado o podrían afectar a la entidad y dan origen para conocer datos y cifras sobre la

percusión de ciertas reglas particulares, políticas y procedimientos contables y de aquellos cambios en los mismos de un período a otro. Debido a lo anterior, las notas explicativas de las que se ha hecho referencia forman parte de los estados financieros.

#### **CONSIDERACIONES Y DEFINICIONES SOBRE REVELACION SUFICIENTE**

La responsabilidad de rendir información sobre la entidad económica descansa en su administración. Como parte de la función de rendir cuentas se encuentra principalmente información financiera de naturaleza contable a los diversos interesados. Esta información debe reunir los requisitos fundamentales de utilidad y confiabilidad. La responsabilidad de que la información contable sea útil y confiable está a cargo de los administradores; para cumplirla, deberán mantener un efectivo sistema de contabilidad y control interno, aplicando principios que se consideren más apropiados a las circunstancias de la entidad. La ocultación y distorsión deliberada de los hechos en la información financiera constituyen actos punibles, en virtud de que tanto su falta de revelación, como el que la misma esté desvirtuada, induce a errores de los usuarios en su interpretación.

Para que la información contable reúna las características fundamentales de utilidad y confiabilidad, deberá estar formulada con apego a normas éticas y reglas técnicas. Estas normas y técnicas constituyen el proceso continuo de darle significado por medio de símbolos ( palabras y cantidades) a las transacciones que realiza una entidad económica y a ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que le afectan, para que de acuerdo a principios de contabilidad reflejen razonablemente su estado en diferentes puntos en el tiempo, los resultados de su operación y su evolución en un período dado. Consecuentemente, los responsables del proceso contable deben regirse principalmente por un criterio de equidad y el principio de revelación suficiente.



Idealmente, la suficiencia de la información debería ser en proporción directa a las necesidades que el usuario demanda de ésta. No obstante, es imposible satisfacer los requerimientos de cada quien en particular, por lo mismo, es importante que la información al público en general, contenga suficientes elementos de juicio y material básico para que las decisiones de los interesados estén fundadas.

En el principio de revelación suficientes se encuentran implícitamente contenidos no solamente los aspectos de suficiencia de la información financiera, sino también las características cualitativas que la misma debe poseer para una adecuada revelación. Estas características cualitativas se refieren a todo aquello que debe ser incluido y que se requiere para evaluar el comportamiento de la entidad y otros aspectos inherentes cuidando que la cantidad de información no vaya en detrimento de su calidad y pueda dar lugar a que los aspectos importantes pasen inadvertidos por el usuario. Por lo tanto los estados financieros deben contener información que sea relevante, al mismo tiempo deberán ser claros y accesibles al usuario común, por lo que debe evitarse, la terminología compleja y oscura.

#### IMPORTANCIA RELATIVA

##### OBJETIVO:

El objetivo del principio de Importancia Relativa es presentar orientaciones para juzgar cuándo una partida por su naturaleza o su monto, tiene significación en la información financiera de la entidad.

**ANTECEDENTES:**

El concepto de Importancia Relativa no debe confundirse con el de Revelación Suficiente; el concepto de Revelación Suficiente se refiere fundamentalmente al grado de detalle con que se manifiesta la información, con el fin de evitar que se desvirtúe su interpretación (informar con el detalle necesario). Ni debe confundirse con el concepto de relevancia de la Información, ya que éste se aplica a la cualidad de seleccionar adecuadamente los elementos que permitan al usuario general captar mejor el significado de la información, (informar lo relevante para el usuario).

**CONCEPTOS GENERALES:**

El principio de Importancia Relativa tiene una estrecha relación con los demás principios que constituyen la doctrina contable y abarca tanto el conjunto de datos que entran al sistema, como la información resultante de su operación. Ambos conceptos deben equilibrarse en su detalle y multiplicidad, tomando en cuenta los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

En la literatura contable frecuentemente se hace referencia a la importancia relativa cuando se menciona indiscriminadamente a términos tales como sustancial, material, de consideración, significativo, etc..

En realidad, el concepto de Importancia Relativa se refiere, básicamente, al efecto que tienen las partidas en la información financiera y en este sentido toda partida cuyo monto o naturaleza tenga significación debe ser procesada y presentada, pues de no hacerse distorsionaría los objetivos que pretende la información financiera.

La importancia relativa tiene una extensa gama de posibilidades de interpretación, según sea la naturaleza del caso que se presente o las circunstancias particulares en las que

se toma la decisión de procesar o comunicar la información. Por lo anterior, no es posible definir con exactitud los parámetros de su aplicación, máxime si se consideran las siguientes limitaciones de orden práctico:

- 1) No se han establecido parámetros contables que precisen la línea que separa los hechos de importancia de los que no lo son.
- 2) Los efectos de un hecho no siempre pueden ser medidos y cuando esto es posible, no se ha establecido límites que permitan definir su importancia.
- 3) Existen situaciones que no pueden expresarse en cifras monetarias en un momento dado, pero finalmente en el transcurso del tiempo podrían tener un impacto significativo en la información que muestran los estados financieros.
- 4) Los factores que determinan la significación de un hecho económico en cierto momento pueden cambiar considerablemente en el futuro, otorgándole una mayor o menor importancia relativa.

**ORIENTACIONES:**

En atención al monto de la partida:

- 1) Aparentemente, es posible definir la significación de una partida en el texto general de la información financiera, atendiendo simplemente a su monto.

Esto es cierto si se toma en cuenta que una misma partida puede ser importante en el contexto de una empresa pequeña y no tener importancia relativa en el marco de una empresa de gran magnitud.

De lo anterior se deduce que una partida por sí sola es importante en relación a otros conceptos.

- 2) Tomando en cuenta lo anterior, resulta fundamental escoger las bases adecuadas para llevar a cabo las evaluaciones correspondientes. Al respecto, se considera que las siguientes orientaciones ayudarán a definir tales criterios:

- a) la proporción que guarda la partida en los estados financieros en conjunto, o bien, en el total del rubro del que forma parte o debería formar parte. Como ejemplo podría darse el porcentaje que representa un ajuste del saldo de inventarios (que puede provenir de desviaciones a la aplicación de principios de contabilidad), en relación a su propio rubro, en relación al activo circulante y finalmente, al total de los activos de la empresa;
  - b) la proporción que guarda una partida con otras relacionadas. En el mismo ejemplo del ajuste de inventarios, éste debe compararse con la utilidad del ejercicio y con el costo de ventas;
  - c) la proporción que guarda una partida con el monto correspondiente a años anteriores y la cantidad que se estima representará en años futuros. Como ejemplo puede citarse el efecto de una determinada política de garantía de productos en distintas circunstancias;
  - d) el efecto acumulado en los estados financieros de aquellas partidas que individualmente no representan una proporción sustancial. Es muy común en el curso normal de las operaciones de una empresa se vayan eliminando o dejando de registrar situaciones por su poco monto o efecto en la información financiera. Sin embargo, si estas partidas se evalúan en conjunto pueden llegar a ser importantes, y
  - e) existen partidas que conforme a las reglas de revelación suficiente deben presentarse separadamente (como el caso de anticipos recibidos de clientes que no deben deducirse del saldo de cuentas por cobrar), o bien, en forma (deduciendo de los pasivos los intereses pagados por anticipado). La evaluación de la importancia relativa en estos casos debe hacerse considerando las partidas en forma separada o compensada, según sea el caso, para evitar errores de apreciación.
- 3) Existen parámetros en la práctica corriente de los negocios que se usan frecuentemente para distinguir y evaluar la importancia que tienen ciertos eventos u operaciones de las empresas. Atendiendo a esta práctica se quiere señalar a manera de orientación que, dependiendo de las circunstancias, siempre y cuando se tomen las bases adecuadas de comparación, las partidas menores del cinco por ciento (5%)

podrían ser consideradas como no importantes; del 5 al 10 por ciento algunas podrían considerarse importantes y otras no; arriba del 10 por ciento generalmente tienen un impacto significativo en la información financiera.

En atención a la naturaleza de la partida:

Esta representa un elemento adicional de juicio para determinar su grado de importancia relativa, en tal virtud habrá que tomar en cuenta las siguientes consideraciones:

- a) si se trata de una situación de carácter extraordinario;
- b) si influye sensiblemente en la determinación del resultado del ejercicio;
- c) si está sujeto a un hecho futuro o condición;
- d) si no afecta los resultados cuantitativamente por el momento, pero que en el futuro pudiera afectarlos;
- e) si su origen obedece a leyes, reglamentos o disposiciones oficiales contractuales, y
- f) si se trata de operaciones con empresas subsidiarias, afiliadas o asociadas.

#### **DUALIDAD ECONOMICA**

Este principio es conocido también como teoría de la partida doble. Tiene un antecedente eminentemente científico de la causa y el efecto, la acción y la reacción y se define estableciendo la doble representación ( primeros de registros) cargos y abonos (luego de información ) y activos y pasivos que deben tener en contabilidad, las operaciones cuantitativas del ente económico.

Esta dualidad se constituye de:

1. Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines.
2. Las fuentes de dichos recursos, que, a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen considerados en su conjunto. La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades.

### CONSISTENCIA

Una de las características de la información contable, que conjuntamente con otras ha motivado que la contabilidad constituya un elemento esencial en el campo de los negocios, es la comparabilidad en la información proporcionada. La interpretación y análisis de los estados financieros requiere, en la mayoría de los casos, la posibilidad de comparar la situación financiera de una entidad y sus resultados de operación de distintas épocas de su actividad; consecuentemente, es necesario que las prácticas y procedimientos contables (reglas particulares) sean aplicados uniforme o consistentemente, no sólo para el ejercicio al que se refieren los estados financieros, sino también en relación con ejercicios anteriores.

La elaboración de estados financieros, sino también en relación con ejercicios anteriores.

La elaboración de estados financieros sobre bases diferentes, relativas a distintas épocas de la vida de una entidad, debe considerarse como una desviación al principio de contabilidad denominado "Consistencia".

**DEFINICION:**

Los usos de la información contable requieren que se siga procedimiento de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para conocer su evolución mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información, este cambio debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presente, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

El concepto de consistencia, desarrollado hace sólo treinta años, proporciona mayor utilidad y mejora la comprabilidad de los estados financieros de una empresa cualquiera, entre un periodo y otro. Con la información y las salvedades que ahora se requieren, quienes desean hacer uso de los estados financieros se enteran si los cambios en la situación financiera y los resultados de las operaciones de un periodo a otro son resultado de operaciones reales o sólo de cambios en las prácticas de contabilidad.

**CAMBIOS EN LA CONTABILIDAD:**

La falta de comparabilidad en la información proporcionada, se origina principalmente por:

- a) cambios en las reglas particulares de aplicación de principios de contabilidad;
- b) cambios y estimaciones contables, y
- c) cambios en la entidad que reporta.

adopción inicial de una regla particular, relativa a un evento o circunstancia que se presenta por primera vez no debe considerarse como generadora de falta de comparabilidad o consistencia.

Como protección contra una mala interpretación que pueda darse al alcance de este concepto, debe entenderse que no se implica que haya consistencia entre empresas distintas ni que sean comparables entre sí. De hecho, no significa que haya uniformidad en las prácticas de contabilidad de empresas afiliadas y ni siquiera en las prácticas interiores de la misma sociedad.

#### RELACION CON LAS LEYES DE GUATEMALA.

##### CÓDIGO DE COMERCIO.

##### PERSONALIDAD.

Artículo 14. Personalidad Jurídica. La sociedad mercantil constituida de acuerdo a las disposiciones de este código e inscrita en el registro mercantil tendrá personalidad jurídica propia y distinta de la de los socios individualmente considerados.

Artículo 26. Derecho a la razón social. La inscripción de una sociedad en el registro mercantil, le otorga el derecho al uso exclusivo de su razón social o de su denominación, que deberá ser claramente distinguible de cualquier otra y no podrá ser adoptada por sociedad del mismo o semejante objeto, mientras subsista inscrita la primera.



#### NEGOCIO EN MARCHA.

Artículo 24. Plazo. El plazo de la sociedad principia desde la fecha de inscripción en el registro mercantil. Las sociedades mercantiles pueden constituirse por un plazo definido.

#### PARTIDA DOBLE.

Artículo 368. Contabilidad y Registros indispensables. 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.

#### UNIDAD MONETARIA.

Artículo 369 Idioma Español y Moneda Nacional. Los libros y registros deben operarse en español y las cuentas en moneda nacional.

#### REVELACION SUFICIENTE.

Artículo 374. Balance General y Estado de Pérdidas y Ganancias. El comerciante deberá establecer, tanto al iniciar sus operaciones, como por lo menos una vez al año la situación financiera de su empresa, a través del balance general y del estado de pérdidas y ganancias que deberán ser firmados por el comerciante y el contador.

Artículo 380. Publicación de Balances. Toda sociedad mercantil y las sociedades extranjeras autorizadas para operar en la república, deben publicar su balance general en el Diario Oficial al cierre de las operaciones de cada ejercicio contable, llenando para el efecto, los requisitos que establezcan otras leyes.

Artículo 216. **Publicación del Balance General.** Las sociedades extranjeras, cualquiera que sea su forma, están obligadas a publicar un balance general de sus operaciones en el país, de acuerdo con las disposiciones aplicables a las sociedades anónimas guatemaltecas.

## **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

### **PERÍODO CONTABLE.**

Artículo 7. **Periodo de Imposición.** El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad en lo que establece la presente ley. Se liquidará en forma definitiva anualmente, exceptuando lo que esta ley dispone para las retenciones. El impuesto se determinará y pagará por trimestres vencidos, sin perjuicio de la liquidación definitiva del periodo anual que corresponda. La determinación trimestral queda sujeta a los ajustes respectivos, al consolidarse y liquidarse definitivamente el impuesto.

De manera general el periodo de liquidación definitiva anual principia el uno de julio de un año y termina el treinta de junio del año siguiente y deberá coincidir con el ejercicio contable del contribuyente. Sin embargo, la dirección podrá autorizar, en el caso de personas jurídicas y a su solicitud, un periodo diferente de liquidación definitiva, que conste en la escritura social respectiva, y que debe terminar el último día del mes que corresponde.

Nuevos contribuyentes. Para el inicio de actividades de empresas nuevas, podrán autorizarse periodos de liquidación definitiva anual, que se comprendan entre las siguientes fechas: Del primero de enero al treinta y uno de diciembre; del primero de abril a treinta y uno de marzo del año siguiente; del primero de octubre al treinta de

septiembre del año siguiente; períodos que deberán coincidir con el ejercicio contable del contribuyente.

A partir del uno de enero de mil novecientos noventa y seis, los contribuyentes ya inscritos podrán solicitar, a la Dirección, se les autorice cambiar el período de liquidación definitiva por cualquiera de los cuatro anteriores.

Cese de Actividades. Para el cese de actividades, la fecha podrá ser cualquier día del mes calendario en que se produzca tal hecho; en lo demás, deberá procederse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 55, de esta ley.

Actividades Temporales. Para el caso de contribuyentes que realicen actividades temporales menores de un año, la Dirección, a solicitud de los mismos, podrá autorizar períodos especiales de imposición, los cuales iniciarán y concluirán en las fechas en que se produzcan la iniciación y el cese de la actividad.

En el caso de cese definitivo de actividades, la declaración y pago del impuesto deberá efectuarse dentro de los noventa (90) días hábiles siguientes a la fecha en que se produzca el cese".

#### COSTO HISTORICO.

Artículo 17. Base de Cálculo. El valor sobre el cual se calcula la depreciación es el de costo de adquisición, de producción o de revaluación de los bienes y, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente. El valor del costo incluye los gastos incurridos con motivo de la compra, instalación y montaje de los bienes y otros similares, hasta ponerlos en condición de ser usados.

#### LO DEVENGADO.

Artículo 47. Sistema de contabilidad. Los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad completa, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de imposición, de acuerdo con el sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos, como para los egresos, excepto en los casos especiales autorizados por la ley. Los otros contribuyentes pueden optar entre el sistema contable mencionado o el de lo percibido; pero una vez escogido uno de ellos, sólo puede ser cambiado con autorización expresa y previa de la Dirección.

Las personas jurídicas, cuya fiscalización esté a cargo de la Superintendencia de Rentas, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de imposición; de acuerdo con el sistema contable de lo devengado, o lo que haya sido efectivamente percibido.

#### INSISTENCIA O UNIFORMIDAD.

Artículo 18. Forma de Calcular la Depreciación. La Depreciación se calcula uniformemente, previa determinación del período de vida útil del bien a depreciar, mediante aplicación de los porcentajes establecidos por la ley.

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

Artículo 49. Valuación de Inventarios. Para cerrar el ejercicio anual de imposición, el valor de la existencia de mercancías deberá establecerse con algunos de los siguientes métodos:



1) Para empresas industriales, comerciales y de servicios:

- a) Costo de producción o adquisición. Este se establecerá a opción del contable, al considerar el costo de la última compra o, el promedio ponderado de la existencia inicial más las compras del ejercicio a que se refiere el inventario. Igual criterio se aplicará para la valoración de la materia prima y demás insumos físicos.

La valoración de la existencia de productos elaborados o semielaborados de bienes y servicios intermedios utilizados en la producción, se determinará también aplicando uno de los dos criterios indicados precedentemente.

- b) Precio del bien. Precio de Venta menos Gasto de Venta, y

- c) Costo de producción o adquisición o costo de mercado, el que sea menor.

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

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

2) Para la actividad pecuaria:

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

- a) Costo de Producción.
- b) Costo estimativo o precio fijo.
- c) Precio de venta para el contribuyente; y
- d) Costo de adquisición.

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

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

REVELACION SUFICIENTE.

Artículo 54. Declaración jurada y anexos. Los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, excepto los no obligados de acuerdo con el artículo 56 de la ley, deberán presentar ante la Dirección, dentro del plazo de noventa días hábiles siguientes a la terminación del periodo de imposición correspondiente, una declaración jurada de la renta obtenida durante tal periodo, calculando y pagando el impuesto correspondiente. Esta declaración deberá presentarse bajo juramento de decir verdad, y aún cuando se trate de personas cuyas rentas estén parcial o totalmente exentas, que no resulte impuesto a pagar o cuando excepcionalmente no haya desarrollado actividades durante el periodo de imposición.

Con la declaración jurada deberán acompañarse los anexos, de acuerdo con el procedimiento que determine el reglamento y, cuando corresponda, el balance general, estado de pérdidas y ganancias y el estado de costo de producción, debidamente certificados por Peritos Contadores o Contadores Públicos.

#### 4. ORGANISMOS REGULADORES EN GUATEMALA.

Los principios de contabilidad, así como las características contables, son regulaciones de las que se desprenden numerosas reglas particulares por área y por rubro de los estados financieros que, basados en los principios de operación, especifican la manera en que deben ser procesados los datos de contabilidad de la empresa para luego presentarlos. Todo esto se ha venido desarrollando a lo largo de mucha experiencia por aquellos grupos de profesionales que continuamente están en contacto con tales principios. Con el correr del tiempo estos grupos se han transformado en asociaciones y en instituciones que constituyen actualmente los cuerpos reguladores de la profesión.

En Guatemala existe el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, que obtuvo su personalidad jurídica en Noviembre de 1968. Los objetivos básicos del mismo, como lo indican su estatutos en el artículo tercero son:

*" El Instituto tendrá por objeto estimular el progreso de la profesión del Contador Público y Auditor en Guatemala, como medio para contribuir al desarrollo económico del país; promover y mantener normas elevadas de ética profesional en beneficio de los intereses del público en general; promover el desarrollo de las ciencias contables, matemáticas, estadísticas y demás ciencias afines; codyuvar en el mejoramiento de la profesión, educando a los profesionales de la Contaduría pública y Auditoría, estimulando el intercambio cordial de conocimiento y experiencia entre los mismos; promover la reglamentación de la profesión del Contador Público y Auditor y salvaguardar los intereses de los miembros del instituto; cooperar con el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Administradores de empresas de Guatemala; mantener relaciones con entidades profesionales similares de Centro América y con otras agrupaciones extranjeras de Contadores Públicos; hacerse representar en conferencias Nacionales e Internacionales, arbitrar conflictos de tipo profesional; y, en general, intervenir en cualquier asunto relacionado con sus fines."*

Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores ha publicado las normas ética profesional, Normas de Auditoría y defensa profesional; las que aparecieron publicadas en la revista No. 12 de "Auditoría y Finanzas" en diciembre de 1974. Además, fueron trasladadas al Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Administradores de Empresas con fecha 19 de septiembre de 1975, convirtiéndose en obligatorias para todos los Contadores Públicos. Estas normas para regular la situación de los profesionales de la Contaduría pública fueron publicados en Marzo de 1976 y circulado a los profesionales de la materia en Agosto del mismo año.

#### APLICACION DE LOS PRINCIPIOS BASICOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN NUESTRO MEDIO.

Este numeral refleja los resultados de una evaluación realizada con 26 profesionales respecto al conocimiento y aplicación de los principios básicos de contabilidad generalmente aceptados, que sobre los mismos tienen los profesionales en Guatemala.

Los resultados de la evaluación y el criterio personal ponente se basa exclusivamente en los principios básicos de contabilidad generalmente aceptados promulgados por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, lo que les hace obligatorios en su aplicación entre los profesionales dedicados a la práctica contable.

La evaluación se hizo con Peritos Contadores que administran oficinas contables, con auditores egresados de las universidades, residentes en la ciudad capital y en otros departamentos de la república.

Respecto a la empresa cuyos registros opera usted:

PRINCIPIO DE LA ENTIDAD:

	Sí	No	No se
1- Es realmente independiente de otras empresas o entidades, así como de sus accionistas?	25	1	0
2- Incluye en sus estados financieros, bienes, valores, derechos y obligaciones sólo de su propiedad?	25	1	0

PRINCIPIO DEL NEGOCIO EN MARCHA:

1- Continuará operando indefinidamente o se considera su liquidación a corto plazo?	22	2	2
2- El costo de los activos intangibles es aplicado a futuros ejercicios contables?	14	7	5
3- En el cierre de cada ejercicio contable se registran provisiones para cubrir pagos futuros sobre bienes y servicios que ya se han recibido (cuentas por pagar)?	24	2	0

PRINCIPIO DE LA UNIDAD MONETARIA:

1- Se ha practicado algún tipo de ajuste contable por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda	1	25	0
2- Informan los estados financieros, la moneda con la cual están representados y, en su caso, las bases de conversión utilizadas?	20	6	0

PRINCIPIO DE CONSERVATISMO:

1- Ha registrado provisiones contables para hacer frente a posibles pérdidas en venta de activos o en la liquidación de pasivos o contingencias de pérdidas?	6	20	0
--	---	----	---

- Se anticipan ventas, ingresos o utilidades en los registros contables?	23	3	0
i- Se contabilizan los gastos y los pasivos, aún cuando sólo son conocidos y no se han realizado?	9	17	0
PRINCIPIO DEL COSTO HISTORICO:			
1- Están valuados los inventarios a costo de adquisición?	23	3	0
2- Toda operación es contabilizada según el valor desembolsado?	22	3	1
3- Se incluye en los estados financieros, bienes a su valor de mercado o de reposición?	4	21	1
4- Se indica en los estados financieros si alguno de sus bienes está valuado a su valor de reposición o a su valor de mercado?	1	25	0
5- Todos los activos están contabilizados a precio original de compra?	25	1	0
PRINCIPIO DE LA REALIZACION:			
1- Existen eventos económicos externos que afectan a la empresa y que pueden ser cuantificados?	14	10	2
PRINCIPIO DEL PERIODO CONTABLE:			
1- Los costos y gastos se identifican con el ingreso que los originó independientemente de su fecha de pago?	24	1	1
2- La información financiera está delimitada en cuanto a la fecha y el período?	22	2	2
3- En el Balance General se muestran separadas las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar a largo plazo de las que son a corto plazo?	24	2	0
4- Existe separación en el estado de pérdidas y ganancias de las partidas extraordinarias de gastos y productos, así como de los ajustes a resultados de ejercicios anteriores?	16	10	0

5- Existe un corte adecuado de las operaciones (Pasivos, Ingresos y Egresos), tanto al inicio como al final del período contable?	23	2	1
6- Están considerados como Activos y como Pasivos los pagos pagos anticipados y los anticipos recibidos por concepto de to de servicios a proporcionar o a recibir respectivamente?	25	1	0
7- Se establecen provisiones de costos y gastos incurridos y no dos y no recibidos?	9	15	2
<b>PRINCIPIO DE LA REVELACION SUFICIENTE:</b>			
1- Al final de cada período contable se elabora:			
Balance General?	26	0	0
Estado de Pérdidas y Ganancias?	26	0	0
Estado de Utilidades no distribuidas?	13	13	0
2- Se elaboran notas a los estados financieros cuando el origen y la significación de los datos y de las cifras que se muestran necesitan explicación?	20	6	0
3- Los estados financieros están encabezados con el nombre, razón social y se indica en ellos el período por el cual están formulados?	26	0	0
4- Se muestran en los estados financieros, las bases sobre las cuales se cuantificaron las partidas más importantes?	21	5	0
5- Se revela en los estados financieros, los cambios de políticas contables de un período contable a otro?	8	17	1
<b>PRINCIPIO DE LA IMPORTANCIA RELATIVA:</b>			
1- Atendiendo al monto y la naturaleza de cada partida, existe información con el detalle necesario?	26	0	0
2- Es significativa la proporción que guarda el monto de la partida con relación a periodos anteriores?	19	4	3

PRINCIPIO DE CONSISTENCIA:

¿Existen cambios en las reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad?

3 23 0

¿Existen cambios en estimaciones contables?

10 16 0

Para efectos de comparación, se reclasifican los estados financieros de años anteriores, considerando las nuevas bases adoptadas?

13 11 2

PRINCIPIO DE SUSTANCIA ANTES QUE FORMA:

Las transacciones y eventos económicos se contabilizan y presentan de acuerdo con su sustancia y realidad financiera y no sólo de acuerdo con su forma legal?

21 5 0

Las 26 encuestas realizadas se desprenden los siguientes comentarios:

El 68% de los evaluados tienen conocimiento total de los principios básicos de contabilidad generalmente aceptados.

El 29% de los encuestados no tienen conocimiento total de los principios.

Un 3% demuestra no conocer la aplicación correcta de estos principios.

Pese a diferencias de criterios y aplicación existe tendencia en el conocimiento y aceptación total de los siguientes principios:

- Unidad Monetaria.
- Conservatismo.
- Revelación Suficiente.
- Sustancia Antes que Forma.



5- Derivado de este estudio se hace necesario que la divulgación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, promulgados por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores y de carácter obligatorio en nuestro país, se realice en todo nivel profesional y en todos los centros de estudios aplicados a la ciencia contable.

**IV. EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR Y LOS PRINCIPIOS BASICOS**  
**DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS**

**1. Consistencia en la aplicación de los principios básicos de contabilidad generalmente aceptados.**

*"El dictamen debe identificar aquellas circunstancias en las que los principios de contabilidad no han sido observados en el período sujeto a revisión de manera consistente con el período anterior, incluyendo un párrafo explicativo en su dictamen."*

Así lo promulgó el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores en su Norma de Auditoría No. 10 en el año de 1989 con la 2a. Norma del Dictamen. Existen causas por las cuales puede haber un cambio en un principio contable, y entender que tales cambios se dieran obligatoriamente debido a un cambio de circunstancias, o a la adopción de un procedimiento de mayor aceptación que otro. Se considera que la exigencia de consistencia debe combinarse con el principio de Importancia Relativa. Pueden presentarse situaciones, en que un cambio de procedimiento no implique falta de consistencia como "La modificación de las tasas de depreciación sobre maquinaria y equipo de una planta, que sea consecuencia de un aumento o de una disminución de la jornada diaria de trabajo de dicha planta."

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores estableció en la segunda Norma de Auditoría que se debe hacer referencia a la consistencia en el dictamen del auditor ( a través de la adición de un párrafo explicativo anterior al párrafo de opinión), sólo cuando los principios de contabilidad no se hayan aplicado uniformemente. La razón para exigir la consistencia en la aplicación de los principios contables: es la

comparabilidad de la situación financiera de la empresa y los resultados de sus operaciones entre diversos periodos. El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores también reconoce que puede haber cambios justificados, puesto que la contabilidad es dinámica. Sin embargo, en atención a la comparabilidad, aunque un cambio esté justificado, el auditor debe mencionar tal cambio expresamente e indicar sus efectos.

#### DIVULGACIONES:

La norma que exige divulgar si hubo consistencia en la aplicación de los principios, como hemos indicado anteriormente, es considerada en Guatemala en forma conjunta con la norma de aplicación de los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

#### Divulgaciones por cambio en un Principio de Contabilidad:

La naturaleza y la justificación para un cambio en un principio de contabilidad y su efecto en las utilidades debe ser divulgado en los estados financieros del periodo en el cual se efectúa el cambio. La justificación para el cambio debe explicar claramente la razón por la cual se prefiere el principio de contabilidad que se ha adoptado.

La mayoría de los cambios contables debe ser reconocida mediante la inclusión del efecto acumulativo del cambio en la utilidad neta del periodo; sin embargo, en los casos especiales mencionados en los cambios del método UEPS a otro; cambio en el método de ingresos en la contabilización de contratos de construcción a largo plazo; y un cambio a o del método de contabilización "Costo Total" en industrias extractivas, deben modificarse los estados financieros de periodos anteriores. Con excepción de estos casos especiales, se concluye que:

- a) los estados financieros para periodos anteriores incluidos con fines comparativos, deben presentarse como fueron previamente reportados.

- b) el efecto acumulativo de cambio a un nuevo principio de contabilidad sobre utilidades retenidas al inicio del período en el que se efectúa el cambio, debe ser incluido en la utilidad neta del período de cambio, y
- c) debe divulgarse el efecto de adoptar el nuevo principio de contabilidad, en la utilidad antes de las partidas extraordinarias y en la utilidad neta del período del cambio.

efecto acumulativo de un Cambio en Principio de Contabilidad.

La cantidad mostrada en el estado de resultados por el efecto acumulativo del cambio a un nuevo principio de contabilidad es la diferencia entre:

- a) la cantidad de utilidades retenidas al principio del período del cambio, y
- b) la cantidad de utilidades retenidas que hubieren sido informadas a esa fecha si el nuevo principio de contabilidad hubiese sido aplicado retroactivamente para todos los períodos anteriores que hubieran sido afectados.

El monto del efecto acumulativo debe ser mostrado en el estado de resultados entre los grupos de partidas extraordinarias y utilidad neta. El efecto acumulativo no es una partida extraordinaria pero debe ser presentado en forma similar.

Cambios especiales en un principio de Contabilidad, informados mediante la aplicación retroactiva del nuevo método en modificación a períodos anteriores.

Se consideran como casos especiales los siguientes:

- a) un cambio del método UEPS de valuación de inventarios, a otro método;
- b) un cambio en el método de reconocimiento de ingresos en la contabilización de contratos de construcción a largo plazo, y
- c) un cambio a o del método de contabilización "costo total" en industrias extractivas.

El efecto del cambio en la utilidad antes de partidas extraordinarias y utilidad neta del ser divulgado para todos los periodos presentados. Esta divulgación puede hacerse en los estados financieros por medio de notas. Los estados financieros de periodos subsiguientes no necesitan repetir tal divulgación.

Divulgación de un cambio en una estimación contable:

El efecto de un cambio en una estimación contable debe ser contabilizado en:

- a) el período del cambio y periodos futuros si el cambio afecta a ambos,
- b) el período del cambio, si éste afecta ese período solamente.

Un cambio en una estimación contable no debe ser presentado por medio de la modificación de las cantidades reportadas en estados financieros anteriores.

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

El efecto de la utilidad antes de partidas extraordinarias y utilidad neta del período corriente, debe ser divulgado para un cambio en la estimación que afecta varios periodos futuros, tal como un cambio en la vida útil de activos depreciables. La divulgación del efecto en las cantidades del estado de resultados no es necesaria para estimaciones hechas en cada período en el curso ordinario de la contabilización, para partidas tales como cuentas incobrables y obsolescencia de inventarios; sin embargo, se recomienda la divulgación si el efecto de un cambio en la estimación es importante.

Divulgación de un cambio en la Entidad:

Los cambios que resultan en estados financieros que son en efecto de una entidad diferente, deben ser divulgados, lo cual se puede hacer modificando los estados financieros presentados en todos los periodos anteriores, con el fin de mostrar información financiera para la nueva entidad que reporta para todos los periodos.

Los estados financieros correspondientes al periodo en el cual se efectuó un cambio en la entidad que reporta, deben describir la naturaleza del cambio y la razón para el mismo. Además, el efecto del cambio en la utilidad antes de partidas extraordinarias y utilidad neta debe ser divulgado para todos los periodos presentados. Los estados financieros de periodos posteriores no necesitan repetir las divulgaciones.

Divulgación de la Corrección de un Error en Estados Financieros emitidos previamente:

La corrección de un error en los estados financieros de un periodo anterior, descubierto posteriormente a su emisión, debe ser divulgado como un ajuste de periodo anterior.

La naturaleza de un error en estados financieros emitidos previamente y el efecto de su corrección en la utilidad antes de partidas extraordinarias y utilidad neta, deben divulgarse en el periodo en el cual el error fue descubierto y corregido. Los estados financieros posteriores no necesitan repetir la divulgación.

## CAMBIOS CONTABLES QUE AFECTAN LA UNIFORMIDAD.

### CAMBIO EN UN PRINCIPIO DE CONTABILIDAD:

Un cambio en un principio de contabilidad resulta de la adopción de un principio de contabilidad generalmente aceptado en vez de aquél utilizado previamente para propósitos de informes.

Una característica de un cambio en un principio de contabilidad es que concierne a una elección de entre dos o más principios de contabilidad generalmente aceptados. Sin embargo, no constituye un cambio en un principio de contabilidad: (a) la adopción inicial de un principio de contabilidad en reconocimiento de acontecimientos o transacciones que ocurren por primera vez, o que previamente no eran importantes en su efecto, y (b) la adopción o modificación de un principio de contabilidad necesitado por transacciones o acontecimientos que son claramente diferentes en sustancia de aquellos que han ocurrido previamente.

Los cambios en principios de contabilidad son numerosos y variados. Ellos incluyen, por ejemplo, un cambio en el método de valuación de inventarios, tal como del método de últimas entradas, primeras salidas (UEPS), al método primeras entradas, primeras salidas (PEPS); un cambio en el método de depreciación para activos registrados previamente, tal como del método de depreciación de saldos decrecientes, al método de línea recta; un cambio de contabilizar contratos de construcción a largo plazo, tal como del método de contrato terminado al método de porcentaje de terminación; y un cambio de registrar costos como gasto cuando se incurre, al de amortizarlos y diferirlos.

**CAMBIO EN LA ENTIDAD QUE REPORTA:**

Un tipo especial de cambio en un principio de contabilidad ocurre en estados financieros cuando, en efecto, son de una entidad informadora diferente. Este tipo de cambio está clasificado principalmente a: (a) presentación de estados consolidados o combinados en lugar de estados de compañías individuales, (b) cambiar subsidiarias específicas que forman parte del grupo de compañías para las cuales se presentan estados financieros consolidados, y (c) cambiar las compañías incluidas en estados financieros combinados. Después de cada cambio un grupo diferente de compañías constituye la entidad informadora. Una entidad mercantil que contabiliza por el método de fusión de intereses, es también una entidad informadora diferente.

**CORRECCION DE UN ERROR EN ESTADOS FINANCIEROS:**

Informar la corrección de un error en estados financieros emitidos concierne a factores contables a aquellos relacionados con el registro de un cambio en la contabilización y es, por lo tanto, discutido en esta sección. Los errores en estados financieros provienen de errores matemáticos, errores en la aplicación de principios de contabilidad, o al pasar por alto o hacer mal uso de hechos que existían al momento en que los estados financieros fueron preparados. Por el contrario, un cambio en estimación contable proviene de una nueva información o de desarrollos subsecuentes y, consiguientemente, de un mejor análisis o juicio. El cambiar de un principio de contabilidad que no es generalmente aceptado a otro principio que sí lo es, es corrección de un error para fines de aplicación de este párrafo.

#### CAMBIO EN ESTIMACIÓN CONTABLE:

Los cambios en estimaciones usadas en la contabilidad, son consecuencias necesarias de las presentaciones periódicas de estados financieros. La preparación de estados financieros requiere la estimación de los efectos de acontecimientos futuros. Como ejemplo de partidas para las cuales las estimaciones son necesarias, tenemos las cuentas incobrables, la obsolescencia de inventarios, vidas útiles y valores salvamento de activos depreciables, costos de garantías, periodos beneficiados por costo diferido, y reservas mineras recuperables. Los acontecimientos futuros y sus efectos no se pueden predecir con certeza; la estimación, por lo tanto, requiere ejercicio del juicio. Así, las estimaciones contables cambian a medida que ocurren nuevos acontecimientos que se adquiere mayor experiencia o se obtenga información adicional.

Cambio en la estimación efectuado por un cambio en un principio de contabilidad algunas veces se hace difícil el distinguir entre un cambio en un principio de contabilidad y un cambio en estimación contable. Por ejemplo: una compañía puede cambiar de diferir y amortizar un costo a registrarlo como un gasto cuando se incurrió debido a que los beneficios futuros del costo se han hecho dudosos. Por lo tanto, un nuevo método de contabilización es adoptado en reconocimiento parcial o total de un cambio en beneficios futuros estimados. El efecto del cambio en un principio de contabilidad es inseparable del efecto del cambio en una estimación contable. Los cambios de este tipo están frecuentemente relacionados con el proceso continuo de obtener información adicional y revisar estimados y son, por lo tanto, considerados como cambios en estimaciones a los fines de aplicación de este párrafo.

## 2- DESVIACIÓN A UN PRINCIPIO DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADO

La primera norma del dictamen promulgada en la Norma de Auditoría No. 19 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores estipula: "*El dictamen debe indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.*" de no ser así deberá expresar una opinión con salvedad, o una opinión adversa. Además, debe establecer en su dictamen las bases para su opinión.

Si los estados financieros contienen cualquier desviación de un principio de contabilidad promulgado por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores y que tengan un efecto importante en los estados financieros tomados en conjunto, debe emitir una opinión adversa o con salvedad.

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedad, debe revelar en el párrafo explicativo (anterior al de la opinión), todas las razones que lo llevaron a la conclusión que existe una desviación de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Adicionalmente, el párrafo de la opinión debe incluir terminología adecuada y hacer referencia al párrafo explicativo.

De ser aplicable el párrafo explicativo debe revelar los efectos del asunto motivo de la salvedad en la situación financiera, en el resultado de su operación y en el flujo de efectivo. Si los efectos no se pueden determinar razonablemente, el dictamen debe indicar. Si estas revelaciones se hacen en una nota a los estados financieros, el párrafo explicativo debe acortarse y hacer referencia a aquélla.

### 3- VIOLACION DE UN PRINCIPIO DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADO

#### GENERALIDADES:

Cuando los estados financieros se ven afectados en forma importante por una violación a principios de contabilidad generalmente aceptados, y el auditor ha examinado los estados de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, él debe expresar una opinión adversa. La base para dar tal opinión debe mencionarse en su dictamen.

Al decidir si los efectos de una violación a los principios de contabilidad generalmente aceptados son lo suficientemente importantes como para que se requiera, ya sea una opinión con salvedad o una opinión adversa, un factor que debe considerarse es la magnitud monetaria de los efectos. Sin embargo, la importancia no depende únicamente de la magnitud relativa; el concepto implica hacer juicios cualitativos así como cuantitativos. Lo significativo de una partida para una empresa en particular (por ejemplo, los inventarios de una empresa manufacturera), el grado en que se extiende la presentación del error en los estados financieros (por ejemplo, si afecta los importes y la presentación de numerosas partidas en los estados financieros) y el impacto que la presentación errónea tiene sobre los estados financieros tomados en conjunto, son todos ellos factores a considerar al hacerse un juicio con relación a la importancia.

#### INFORMACION INADECUADA:

La información que es esencial para una presentación razonable de los estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados debe presentarse en los estados financieros. Cuando el cliente se niega a revelar información esencial en un estado financiero, el auditor normalmente debe proporcionarla en su dictamen y debe expresar una opinión con salvedad o adversa por haberse omitido esa información en los estados financieros.

## RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR.

### RESPONSABILIDADES Y FUNCIONES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE.

El objetivo de un examen ordinario de los estados financieros por parte de un auditor independiente, es la expresión de una opinión sobre la razonabilidad con la que se presenta la situación financiera, los resultados de las operaciones y flujo de efectivo con principios de contabilidad generalmente aceptados. El informe del auditor es el medio por el cual expresa su opinión o, si las circunstancias lo requieren, se abstiene de opinar. En cualquier caso, dirá si su examen ha sido hecho de acuerdo con las Normas Auditoría Generalmente Aceptadas se requiere que declare si, en su opinión, los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, y si esos principios se han aplicado uniformemente en la preparación de los estados financieros del periodo actual en relación con los del periodo precedente.

### RESPONSABILIDAD CON LA PROFESION.

El Auditor independiente tiene responsabilidad con la profesión. La de cumplir con las normas aceptadas por sus compañeros en ejercicio de su profesión, dada la importancia de las mismas. Tanto el Instituto Americano de Contadores Públicos y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Auditores han adoptado, como parte de su Código de Ética Profesional, reglas que apoyan las normas y que proporcionan la base para hacerlas obligatorias.

#### DIFERENCIA ENTRE LAS RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR Y LA GERENCIA:

La gerencia tiene la responsabilidad de adoptar políticas contables sanas, de mantener un sistema de cuentas adecuado y efectivo para la salvaguarda de los activos y de establecer un sistema de control interno que, entre otras cosas, ayude a asegurar la elaboración de los estados financieros. Las transacciones que deben reflejarse en las cuentas y en los estados financieros son cuestiones del conocimiento directo de la gerencia y quedan bajo su control. El conocimiento que el auditor tiene de esas transacciones, se limita al que adquiere por medio de su examen. Por consiguiente, la exactitud de las declaraciones que se hagan por medio de los estados financieros es responsabilidad implícita e integral de la gerencia. El Auditor independiente puede hacer sugerencias en cuanto a la forma y el contenido de los estados financieros, puede prepararlos, total o parcialmente, basado en las cuentas y registros de la empresa. Sin embargo, su responsabilidad respecto a los estados financieros que ha examinado, se limita a expresar su opinión sobre ellos. Los estados financieros siguen siendo declaraciones de la gerencia.

#### CUALIDADES PROFESIONALES:

Las cualidades profesionales que se requieren de un Auditor independiente son las de una persona con la educación y la experiencia necesarias para actuar como tal. No incluyen los atributos de una persona entrenada o calificada para actuar en el campo de otra profesión u ocupación. Por ejemplo, cuando el auditor independiente observa la toma de inventarios, no pretende actuar como un valuador o como un experto en

materiales. Por analogía, aún cuando el auditor independiente tiene conocimientos generales con respecto a cuestiones relacionadas con leyes mercantiles, no tiene el propósito de actuar en los términos propios de un abogado, y puede apropiadamente apoyarse en opiniones de abogados en todas las cuestiones legales.

## V. CASO PRACTICO.

continuación se presenta una serie de casos que incluyen datos contables de varias empresas, en las cuales se determinan deficiencias en cuanto a la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, habrá casos en los cuales se viole más de un principio.

Dos engrapadoras Swingline de costo Q. 55.00 cada una se registró en el rubro de propiedad planta y equipo.

En el primer trimestre del siguiente año, se venderá una parte importante del negocio, lo cual no es comunicado a los usuarios de los estados financieros.

Una parte del costo de una importante campaña promocional de televisión que duró un mes, se difiere para ser amortizada en cinco años.

El método de depreciación de activos fijos se cambia cada dos años.

Las ventas del mes de junio se reconocen en el momento de su cobro, realizado en julio; y la empresa cierra su periodo contable el 30 de junio.

El vendedor estrella de la empresa no llegó al monto de ventas presupuestado y, por consiguiente, se registran contablemente dentro del ejercicio, ventas del ejercicio siguiente (de los dos primeros días).

Existe clara evidencia de perder una demanda contra la compañía que no puede cuantificarse, en virtud de que un producto para bebé que produce la empresa ha causado muchas quemaduras a niños; si se pierde la demanda, podría afectarse la compañía al no tener el capital suficiente para cubrirla. Además esta situación no se divulga.

La contabilidad de una empresa guatemalteca se lleva en Colones salvadoreños por el volumen considerable de transacciones que se realiza con ese país.

Se compran dos escritorios de Q. 1,000.00 cada uno, posteriormente se observó que en el negocio de la vecindad donde los compramos se vendían a un precio de Q. 1,500.00 cada uno, por lo que fueron contabilizados a este último valor.

10. No se efectuaron las provisiones ni se pagaron los alquileres de mayo y junio (el cierre contable termina el 30 de junio).
11. La empresa decide cambiar sin justificación el método de registro contable de sus inventarios, de UEPS a PEPS.
12. La empresa suspende temporalmente sus operaciones por falta de capital de trabajo. Se considera incierta su continuidad y no hay indicaciones de que en un período previsible reinicie sus operaciones.
13. Se quiere contabilizar una probable utilidad, si llegara a realizarse se obtendría mucho dinero. El contador General dice que no, con base a principios contables generalmente aceptados.
14. Existe probabilidad de que una contingencia de pérdida se de, no se puede establecer su monto, por lo que no se hace provisión y no se revela en los estados financieros.
15. La compañía quiere registrar ajustes menores pero omite el registro de cantidades materiales.
16. La compañía incluyó en la contabilidad del año siguiente, gastos que corresponden a este año.
17. Se adquirió en el extranjero una máquina con un costo de Q. 100,000.00. El registro del activo fijo fue de Q.100,000.00 y se contabilizó como gasto de comisión, los impuestos, los seguros, el flete y la instalación Q.215,000.00.
18. En el Banco de Occidente se efectuaron depósitos el 4-4-94 correspondientes a cobranzas del 2 y 3 de abril por Q. 70.00, se advierte en el estado de cuenta que no ha sido contabilizada la nota de débito correspondiente a comisiones por cobranza por Q. 7.00.
19. En el saldo de clientes figuran operaciones por ventas de Q. 3,700.00 cuyas mercaderías fueron entregadas el 16 de abril de 1994, habiéndose consignado en facturas con fecha 25 de marzo.

20. Entre los documentos a cobrar en cartera figura uno por valor de Q. 500.00 que venció el 20 de diciembre del año 1992 (ejercicio cerrado). Había sido descontado del banco quien debitó la cuenta de la empresa, por su condición de ser deudor solidario y no haber sido cancelado por el cliente. Ya se inició acción legal para su cobro.
21. Se omitió contabilizar la póliza de seguro que cubre el riesgo de robo o incendio con vigencia del 1 de enero al 31 de diciembre. La que será cancelada en 250 días por valor de Q. 2,400.00.
22. Efectuada la verificación con el inventario físico valuado, se determinó que el monto que registra el balance de saldos no es igual al recuento físico. Consultado el contador general, informó que la diferencia de Q. 3,500.00 corresponde a consumo del ejercicio anterior.
23. En el ejercicio actual uno de los camiones de reparto de la empresa se le incorporó un nuevo motor por haberse fundido el que se encontraba en uso. La operación costó Q. 4,500.00 que se registró en la cuenta "automóviles rodados", pero en virtud que los bienes incluidos en esta cuenta se hallaban totalmente depreciados, no se computó la depreciación, considerada para cinco años por la vida útil del nuevo motor.
24. Entre la maquinaria que figura en el inventario, existe una que fue fabricada en la propia empresa durante el ejercicio actual, por un valor de Q. 2,000.00, siendo su valor de compra en el mercado de Q. 3,500.00, valor que fue registrado en inventario y la diferencia como reserva de capital.

A continuación se presenta una serie de soluciones propuestas en lo referente a la parte práctica de la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados.

<u>Problema Número:</u>	<u>Principio de Contabilidad que se observa:</u>
1	importancia relativa.
2	Revelación suficiente.
3	Período contable, Conservatismo Realización y Sustancia antes que forma.
4	Consistencia o uniformidad
5	Período contable, conservatismo y realización.
6	Período contable, conservatismo y realización.
7	Revelación suficiente y negocio en marcha
8	Unidad monetaria.
9	Costo histórico original y conservatismo
10	Período contable, conservatismo y realización
11	Consistencia o uniformidad
12	Negocio en marcha
13	Conservatismo, realización y período contable
14	Revelación suficiente
15	importancia relativa
16	Período contable, conservatismo y realización.
17	Costo histórico original.
18	Revelación suficiente y período contable.
19	Período contable y conservatismo
20	Revelación suficiente.
21	Revelación suficiente y conservatismo.
22	Revelación suficiente y conservatismo.
23	Conservatismo y Revelación Suficiente.
24	Conservatismo.

## CONCLUSIONES.

De acuerdo al trabajo de investigación realizado se concluye que no existe un total conocimiento en la aplicación de los Principios Básicos de Contabilidad Generalmente Aceptados, por todos los responsables de los registros contables y por los diversos puntos de vista que existen entre los Peritos Contadores, respecto al propósito de los Estados Financieros.

No obstante que el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores ha promulgado los Principios Básicos de Contabilidad y Principios aplicables a partidas o conceptos específicos y los cuales son de carácter obligatorio, existen algunos Peritos Contadores que no se rigen por estos principios.

La base para promulgar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores fue la experiencia de los profesionales de la ciencia contable y la información recibida de países más desarrollados en la materia.

La observancia obligatoria de la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, se encuentra regulada dentro del Código de Comercio y la Ley del Impuesto sobre la Renta de la República de Guatemala.

## RECOMENDACIONES.

1. Se considera conveniente que la divulgación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados se haga a todo nivel, ya que generalmente está dirigida al profesional universitario y la información contable es útil a diversos usuarios.
2. El Contador Público y Auditor debe evaluar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la empresa y si dichos estados fueron elaborados con base a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, ya que es la base para emitir su dictamen.
3. Considerando que el conocimiento profundo de los Principios Básicos de Contabilidad, permiten al profesional de la ciencia contable crear mejores sistemas de contabilidad, es recomendable con el objeto de que la información financiera sea fácil de aplicar en estados comparativos, en estados consolidados y que las decisiones que se tomen con base a los mismos sean razonables.
4. Es conveniente que el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores funde sub-sedes en los departamentos de la República, o por lo menos por regiones, para lograr mayor cobertura en la información que emite.

## BIBLIOGRAFIA

1. American Institute of Certified and Public Accountants  
Codificación de Estándares y Procedimientos de Auditoría.  
Statment on Auditing Standards No.1 (SAS No. 1)  
Estados Unidos de América  
S. E.  
S. F.
  
2. Basile, Dante Sebastián.  
Los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.  
Buenos Aires, Argentina  
Los Cardales, S. A.  
S.F.
  
3. Congreso de la República  
Código de Comercio -Decreto 2-70-  
Guatemala.  
1970
  
4. Congreso de la República  
Ley del Impuesto sobre la Renta -Decreto 59-87-  
Guatemala.  
1987.

5. Dealecsandris Y Fowler  
Curso de Administración Tomo VI  
Buenos Aires Argentina.  
E. M. C.  
S.F.
  
6. Finney & Miller  
Curso de Contabilidad Intermedia Tomo I.  
México, D. F.  
Uthea  
1978
  
7. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores  
Pronunciamientos sobre contabilidad financiera Tomo I  
"Principios Básicos"  
Guatemala  
Ediciones Superiores  
1984
  
8. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.  
Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.  
Cuernavaca, México.  
Litoarte S. de R. L.  
1984.

9. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores  
Auditoría y Finanzas.  
Guatemala  
S.E.  
1980.
  
10. Presidencia de la República  
Normas para Contadores -Decreto 2450-  
Guatemala  
1940.