

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

**EFFECTO FINANCIERO DE LA REVALUACION
DE ACTIVOS FIJOS, EN UNA EMPRESA
AGROPECUARIA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Economicas
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

CARLOS EDUARDO MACARIO ESCOBAR

Previo a Optar al Titulo de

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

en el Grado Academico de

LICENCIADO

Guatemala, Enero de 1998

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

P
08
T(1978)

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

- DECANO : Lic. Donato Santiago Monzón Villatoro
- SECRETARIO : Licda. Dora Elizabeth Lemus Quevedo
- VOCAL I : Lic. Jorge Eduardo Soto
- VOCAL II : Lic. Andrés Castillo Nowell
- VOCAL III : Lic. Victor Hugo Recinos Salas
- VOCAL IV : P.C. Julissa Marisol Pinelo Machorro
- VOCAL V : P.C. Miguel Angel Tzoc Morales

**TRIBUNAL QUE PRACTICO
EL EXAMEN GENERAL PRIVADO**

- PRESIDENTE : Lic. Francisco Israel Ayala
- SECRETARIO : Lic. Rubén Eduardo Del Aguila
- EXAMINADOR : Lic. Carlos Rivera
- EXAMINADOR : Lic. Ronaldo López
- EXAMINADOR : Lic. Esperanza Roldán de Morales

Guatemala, 4 de Agosto de 1997

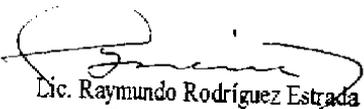
Señor Decano de la
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Licenciado Donato Monzón Villatoro
Presente

Estimado señor Decano :

Atentamente me dirijo a usted para hacer de su conocimiento que de acuerdo a designación recibida de su despacho, he procedido a asesorar el desarrollo del trabajo de tesis titulado "Efecto Financiero de la Revaluación de Activos Fijos en una empresa Agropecuaria". Dicho estudio estuvo a cargo del estudiante CARLOS EDUARDO MACARIO ESCOBAR.

En mi opinión, el trabajo mencionado ha llenado los requisitos académicos y de investigación necesarios, así como que se han seguido procedimientos acordes al tipo de trabajo referido, por lo que recomiendo su discusión en Examen General Público, previo a conferir el título de Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado al estudiante Macario Escobar.

Agradezco la confianza depositada en mi persona para llevar a cabo la asesoría del presente trabajo, aprovechando la oportunidad para suscribirme de usted, muy atentamente,


Lic. Raymundo Rodríguez Estrada
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 289

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"

Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
GUATEMALA, NUEVE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y
OCHO

Con base en el dictamen emitido por el Lic. José Raymundo Rodríguez Estrada, quien fuera designado Asesor y la opinión favorable del Director de la Escuela de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis denominado: "EFECTO FINANCIERO DE LA REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS EN UNA EMPRESA AGROPECUARIA", que para su graduación profesional presentó el estudiante CARLOS EDUARDO MACARIO ESCOBAR, autorizándose su impresión.-----

Atentamente,

"D Y ENSEÑAR A TODOS"

Lic. DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO
SECRETARIO

LIC. DONATO MONZON VILLATORO
DECANO



DEDICATORIA

- A DIOS : Por haberme permitido la realización del presente trabajo.
- A MI MADRE : Jesús Escobar López
Por sus enseñanzas y esfuerzos, iniciales y perdurables.
- A MI ESPOSA : Eugenia Ch. Guzmán de Macario.
Por su invaluable apoyo.
- A MIS HERMANOS : Antonieta, Gilma, Aura, y Jorge.
Por sus consejos y apoyo.
- A MIS SOBRINOS Y SOBRINAS :
- MUY ESPECIALMENTE : A mi asesor de Tesis Lic. Raymundo Rodríguez Estrada, y familia.
Lic. Julio E. Mendizábal R.
- A MIS AMIGOS : En especial al Lic. José A. Luján García.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.

I N D I C E

PAG.

INTRODUCCION

CAPITULO I

ESTRUCTURA EMPRESA AGROPECUARIA

1.1	Antecedentes.....	1
1.2	Objetivos	4
1.3	Proceso Productivo	5
1.4	Estructura Financiera	11
1.5	Estructura Organizacional	14

CAPITULO II

ACTIVOS FIJOS

2.1	Definiciones	20
2.2	Clasificación	22
2.3	Tipos de Depreciación	24
2.4	Métodos de Depreciación	27
2.5	Porcentajes de Depreciación Legales	32
2.6	Contabilización	33

CAPITULO III

REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS

3.1	Definiciones	37
3.2	Definición de Revaluación	38
3.3	Clasificación	40
3.4	Normas y Procedimientos aplicables a la Revaluación de Activos Fijos	40
3.5	La Revaluación y los Principios Básicos de Contabilidad	44
3.6	Factores de la Revaluación de Activos Fijos.	49
3.7	Registro Contable	51
3.8	Forma de presentación en el Balance General.	52
3.9	Importancia de las Revaluaciones.....	52

CAPITULO IV

REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS, SEGUN LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO 26-92, Y SU
REFORMA DECRETO 36-97

4.1	Definiciones	55
4.2	Bases para la Revaluación	56
4.3	Revaluación de Activos Fijos régimen Fiscal Anterior	58
4.4	Activos Fijos afectos al Impuesto por Revaluación, Régimen Actual, Tasas	59

PAG.

4.5	Forma de cálculo del Impuesto por Revaluación, Tiempo de presentación del mismo	60
4.6	Normas para efectuar las Revaluaciones y aplicaciones de sus respectivas Depreciaciones	61

CAPITULO V

EFFECTO FINANCIERO POR MODIFICACION DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN LO QUE RESPECTA A LA REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS

5.1	Efecto Situación Financiera	65
5.2	Efecto Fiscal	66

CAPITULO VI

CASO PRACTICO	68
CONCLUSIONES	83
RECOMENDACIONES	85
BIBLIOGRAFIA	87

INTRODUCCION

El presente trabajo de investigación se refiere al tema de las Revaluaciones de Activos Fijos y sus efectos financieros, contables, y fiscales en una empresa agrícola, como resultado de su aceptación legal a través de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La revaluación de Activos Fijos no es un tema nuevo o desconocido, pero en el aspecto fiscal, ha venido sufriendo cambios. Leyes anteriores del Impuesto sobre la Renta como el decreto 59-87 no lo gravaba mientras que actualmente el decreto 26-92 y su reforma decreto 36-97 vigente, sí lo grava con la aplicación de diferentes tasas de acuerdo al tipo de activo que se revalúe.

Este cambio en la ley, constituye una de las razones por las cuales ha sido seleccionado este tema, ya que debido al mismo se genera un efecto financiero al momento de revaluar un activo fijo, que para este caso en particular se aplicará en una empresa agropecuaria la cual se encuentra organizada en forma de Sociedad Anónima.

Otra de las razones importantes por las cuales se escogió este tema y tipo de empresa es precisamente por la importancia de la actividad agrícola en nuestro país y en particular por el impacto o peso dentro de la economía general que tiene la actividad cafetalera en lo

que respecta al aporte de ésta a los ingresos fiscales provenientes de las exportaciones.

Con el desarrollo del presente trabajo se espera alcanzar los siguientes objetivos:

- a) La presentación de los distintos elementos sean éstos técnicos o legales, los cuales deben de tenerse en cuenta para la revaluación de activos fijos, y;
- b) La presentación de las ventajas y desventajas, financieras, contables y fiscales de estas revaluaciones.

Para la realización del presente trabajo se contó con el apoyo documental relacionado con los siguientes aspectos: contable, financiero y de auditoría, así como la base fundamental que fue la Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento vigente a la fecha.

Para el desarrollo del tema, se siguió el método científico, al realizar un análisis deductivo que parte de aspectos generales y llega a aspectos específicos.

El presente trabajo consta de seis capítulos: el capítulo I, se refiere a la estructura y operatoria de una empresa agropecuaria, sus antecedentes, proceso productivo, y financiero.

Seguidamente el capítulo II, nos presenta lo referente a los activos fijos, definición, clasificación, tipos de depreciación, métodos de depreciación, y los porcentajes de depreciación legales.

El capítulo III, nos hace mención de la Revaluación de Activos Fijos en su forma técnica, definición, su clasificación, las normas y procedimientos, así como la relación con los principios básicos de contabilidad, su registro contable, y su presentación en el balance general.

El capítulo IV, enfoca los aspectos fiscales que deben de tomarse en cuenta al momento de la revaluación de algún activo fijo .

En el capítulo V, se describen los distintos tipos de efectos financieros que se pueden dar, debido a la modificación de la ley del Impuesto sobre la Renta, y por último en el capítulo VI, se incluye un caso práctico en donde se apreciará los pasos a seguir, en el proceso de la revaluación de activos fijos.

C A P I T U L O I

ESTRUCTURA EMPRESA AGROPECUARIA

1.1 ANTECEDENTES:

La industria agropecuaria tiene características especiales que la hacen tan diferente a otro tipo de industrias, sean estas fábriles, extractivas manufactureras, etc. En efecto, la agricultura, la ganadería, y sus derivados suelen ser:

- A) De proceso productivo lento, o mejor dicho, de largo período de evolución económico-financiero (generación lenta de capital).
- B) De producción múltiple en una misma empresa (cultivos, pastos, crianza, engorde, etc.).
- C) De desarrollo en ambientes muy variables según las zonas (fertilidad de la tierra, clima, topografía, etc.)
- D) De naturaleza tal que se encuentra bajo influencias de factores ajenos al dominio del hombre (plagas, enfermedades, sequías, inundaciones, etc.).
- E) Expuesta a la influencia de factores internos y externos sobre la producción (los precios se plantean en virtud de la oferta y la demanda, sin considerar los costos).

Guatemala, conceptuada como un país en proceso de desarrollo necesita volcar sus recursos naturales, humanos, técnicos y financieros, en busca de mejorar sus actuales niveles de producción, particularmente en el sector agropecuario.

Siendo nuestra economía esencialmente agropecuaria, es lógico que nuestros mayores esfuerzos, deben estar dirigidos a ese sector. No es dable pensar en una industrialización, si previamente la producción agropecuaria no ha sido desarrollada a niveles que permita, no solo la satisfacción de las necesidades de consumo interno, sino de excedentes para proveer de materia prima a una futura industrialización. Creemos firmemente que solo puede justificarse la industria, si ésta es creada para procesar productos agropecuarios.

Al hablar de una explotación racional, queremos destacar la necesidad que existe, de que la empresa agropecuaria sea organizada, administrada y dirigida, de tal manera, que produzca óptimos resultados, tanto en calidad, como en rentabilidad.

La empresa agropecuaria objeto de estudio, nació como una empresa individual, pero con el transcurso del tiempo se transformó en una sociedad anónima, su fecha de fundación fue en el mes de octubre de 1,970, con la iniciativa de dos señores agricultores deseados de competir en el mercado de la empresa agropecuaria.

Al inicio de sus operaciones contaba con tan solo unas 25 personas como trabajadores, dentro de los cuales figuraban tanto personal administrativo, como de campo. La finca cuenta con una extensión de tierra de aproximadamente 8 1/2 caballerías, al inicio solo la tercera parte de la finca se lograba cultivar debido a la falta de recursos económicos, en la época de corte del café, o de recolección, se concentraban mas trabajadores, que oscilaban mas o menos en unos 75 trabajadores a los cuales se les contaba como eventuales. Actualmente, los trabajadores de esta finca cuentan con los siguientes servicios:

- Están cubiertos con el seguro social, IGSS.
- Los hijos de los trabajadores, se les proporciona educación, en la escuela con que cuenta la finca, este servicio es proporcionado debido a que la mayoría de trabajadores llega de lugares que se encuentran muy distantes de la finca, y no les es posible estar viajando de su lugar de habitación a la finca.

- Cuentan con todas las prestaciones legales a que tienen derecho. (Aguinaldo, Bono 14, Vacaciones, etc.).

La Empresa esta representada por una junta de Accionistas, con un Capital Social de Q.2.475.000.00, conformado por un Capital Suscrito y Pagado de Q. 2.470.000.00, más Q. 5.000.00 de Acciones No Emitidas.

Se encuentra legalmente inscrita tanto en el Registro Mercantil, como en la Dirección General de Rentas Internas, el sistema contable es de tipo manual, pero para el control de inventarios, se llevan registros computarizados, debido a la magnitud de información que se maneja.

1.2 OBJETIVOS:

Dentro de los objetivos fijados se encuentran los siguientes:

- A) Explotar los Recursos Agropecuarios con que cuenta la Empresa.
- B) Abastecer el mercado local.
- C) Exportar el producto fuera del área centroamericana;
- D) Contribuir al abastecimiento de fuentes de trabajo, en el perímetro urbano.

1.3 PROCESO PRODUCTIVO:

Para poder obtener el mejor resultado deseado en la producción de café debe iniciarse por la selección de la semilla de calidad, y contar con tierras que llenen las características naturales necesarias.

El terreno con que se cuenta debe de reunir ciertas características básicas como lo son la altura, que sea fértil, que posea agua propia, de fácil acceso, etc.

Además de la tierra existen otros factores importantes como la preparación de la tierra, la utilización de la mano de obra, la asesoría técnica, para llevar el proceso de la producción de una manera adecuada y así obtener la cosecha deseada.

El proceso de la producción se inicia con la selección de la semilla, que consiste en determinar la variedad de café a sembrar de acuerdo a las condiciones atmosféricas existentes en el área. Luego se continúa con la preparación de los semilleros, acción que consiste en colocar en tabloncillos debidamente preparados con una mezcla de tierra y arena la semilla seleccionada, donde después de 40 a 65 días se obtienen las plantillas.

Estas plantillas que han nacido en el semillero se trasladan a bolsas de polietileno, para constituirse en almacigos.

Es recomendable preparar los almácigos en el lugar donde serán sembrados a efecto de que los mismos logren adaptarse a las condiciones climatológicas.

Posteriormente en un período que va de 7 á 11 meses estarán listos para ser sembrados en un lugar definitivo. La siembra del almacigo podrá realizarse entre dos metros cada línea y entre planta de la misma línea a una distancia de un metro. deberá tomarse en cuenta que simultáneamente deben sembrarse árboles que produzcan sombra de acuerdo a la variedad del café sembrado.

Para que una planta empiece a producir deberá esperarse de dos a tres años dependiendo de la altura del terreno respecto al nivel del mar.

Después cada año deberá de llevarse a cabo labores en las plantaciones de café, como el deshipe; actividad que consiste en eliminar retoños jóvenes que se consideren en exceso en la planta, así también deberá de manejarse una sombra adecuada, limpieza de cafetal, que consiste en la eliminación de malezas que nacen alrededor de la planta, control de plagas y enfermedades, fertilización de suelos; la que podrá depender fundamentalmente del análisis de suelos que efectúen los expertos para determinar sus necesidades.

La cosecha cafetalera empieza mas o menos en el mes de agosto y regularmente se extiende hasta enero del año siguiente, dependiendo de la altura del nivel del mar en que se encuentra ubicada el área cultivada. El fruto una vez maduro (café cereza o uva) se encuentra en condiciones de ser cortado del árbol para pasar al proceso de secado y ser convertido en café pergamino.

Después de haber terminado la siembra se hace necesario otras dos fases del proceso productivo como lo son: la industrialización, y su comercialización.

INDUSTRIALIZACION:

En esta fase el café uva o cereza se transforma en café pergamino, y luego el café pergamino mediante un proceso distinto al anterior se transforma en café oro.

El proceso de transformación del café se lleva a cabo por medio de dos actividades, las cuales se desarrollan en el beneficio de café húmedo y en el beneficio de café seco.

Beneficio de Café Húmedo: Consiste en eliminar del café uva o cereza la cáscara o pulpa y la miel que de origen posee el fruto. Este proceso varía de 20 á 30 horas promedio.

En el proceso de la eliminación de la pulpa del café, debe de lavarse la semilla con abundante agua, evitando al máximo que la misma tenga contaminación o se utilice agua reciclada para evitar malos olores o sabores en el producto. Luego pasara al secamiento, labor consistente en quitarle la humedad al grano, la que se podrá efectuar directamente por medio de secado al sol, actividad que se realizará en los lugares que están contruidos para estos fines. Sin embargo el secamiento se puede realizar por medio de secadoras, las cuales producen vapores que logran extraer la humedad del grano, pero en este caso no se tendrá la misma calidad. La humedad del grano debe quedar entre un 10 á un 14% para considerarse aceptable en la comercialización.

Beneficio de Café Seco: Del proceso anterior se obtendrá el café pergamino, el cual es llevado a un proceso que consiste en desprender la cascarilla o cascabillo del grano. esta actividad se desarrolla en las máquinas especiales que se les denomina trillas, obteniendo así el café oro.

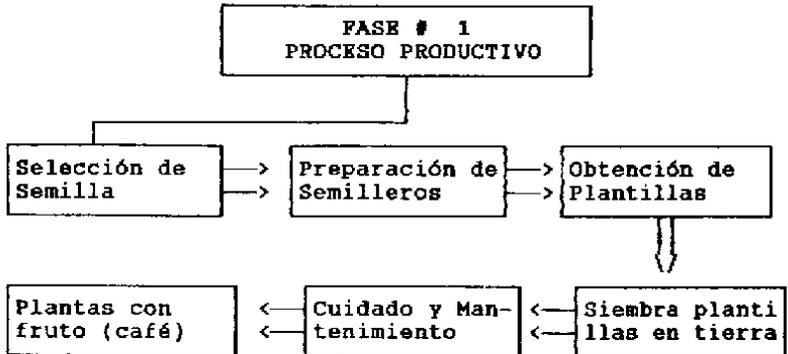
El café tipo oro para ser exportado deberá llevar procesos adicionales, dependiendo de la experiencia del comprador, por ejemplo, dentro de las condiciones de venta en lo referente a la preparación suele mencionarse

dos tipos: de Preparación Americana y Preparación Europea, las mismas se diferencian grandemente ya que la primera acepta cierto porcentaje de granos defectuosos, mientras que la segunda requiere el 100% de granos buenos.

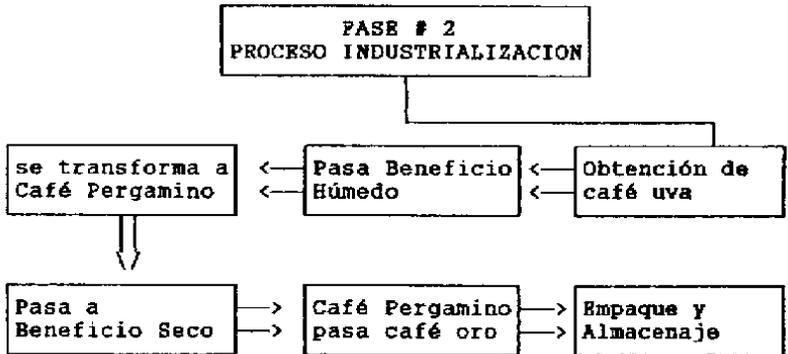
COMERCIALIZACION:

La comercialización del café es la actividad que se desarrolla entre productores y consumidores finales, la cual puede variar dependiendo del tipo de productor, para este caso la empresa lo comercializa en presentación de quintal. El producto es vendido tanto en el mercado local como en el exterior, en lo que respecta al mercado exterior, la mayoría de exportaciones las hacen a los Estados Unidos.

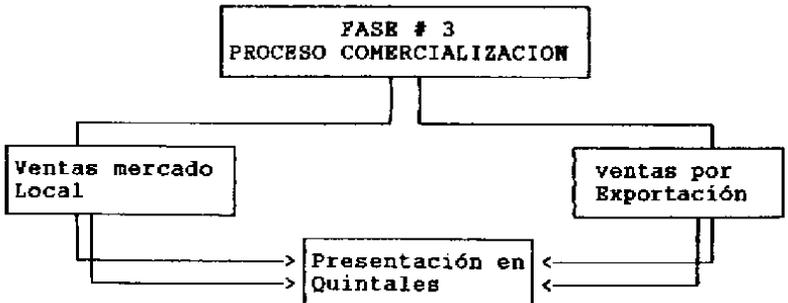
FLUJOGRAMA DEL PROCESO PRODUCTIVO



ESTANDO LISTO EL CAFE PARA SU COSECHA, SE SIGUE EL PROCESO DE INDUSTRIALIZACION.



YA PROCESADO EL CAFE, SE PUEDE VENDER EN PERGAMINO O CAFE ORO.



1.4 ESTRUCTURA FINANCIERA

La empresa agrícola presenta típicamente una situación financiera como la siguiente:

FINCA LA PASTORIA, S.A.
BALANCE GENERAL
AL 31-12-96
(EXPRESADO EN QUETZALES)

<u>CIRCULANTE</u>				
CAJA Y BANCOS		65,000.00		
CLIENTES		15,000.00		
ALMACEN PRODUCTO TERMINADO		59,000.00	139,000.00	4.40
			<hr/>	
<u>FIJO</u>				
TERRENOS		1,574,000.00		49.83
EDIF. E. INSTAL.	892,000.00			
- DEP. ACUM.	356,800.00	535,200.00		16.95
		<hr/>		
MAQ. Y EQUIPO	675,000.00			
- DEP. ACUM.	405,000.00	270,000.00		8.55
		<hr/>		
MOB. Y EQ. OFIC.	415,300.00			
- DEP. ACUM.	249,000.00	166,300.00	2,545,500.00	5.27
		<hr/>		
<u>OTROS ACTIVOS</u>				
PLANTACIONES			473,960.00	15.00
			<hr/>	
SUMA DEL ACTIVO			3,158,460.00	100%
			<hr/>	
			=====	
			<hr/>	

PASIVO

CIRCULANTE

I. S. R. POR PAGAR	22,915.00		
CTAS. POR PAGAR	5,157.00		
PRESTAMOS BANCARIOS	34,789.00	62,861.00	2.00

LARGO PLAZO

PRESTAMOS BANCARIOS		200,000.00	6.00
---------------------	--	------------	------

CAPITAL Y RESERVA

CAPITAL AUTORIZADO	2,470,000.00		
GANANCIA RETENIDA	206,963.00		
RESERVA LEGAL	97,553.00		
GANANCIA NETA	121,083.00	2,895,599.00	92.00
PASIVO, CAPITAL Y RESERVA		3,158,460.00	100%
		=====	

Como puede observarse, lógicamente el principal activo lo constituye el valor de los terrenos. En este caso representa el 49.83% del activo total.

Esta situación es determinante al momento de evaluar la conveniencia de llevar a cabo la revaluación de activos fijos en esta actividad económica.

Al hacer la evaluación mencionada, no debe perderse de vista, la proyección de resultados económicos ya que estos también juegan un papel importante en la decisión.

Esto es porque en todo caso convendrá hacer la revaluación siempre que los resultados sean positivos.

Otro aspecto a tomar en cuenta son los objetivos perseguidos con la presentación de una situación financiera a valores actualizados como por ejemplo: Necesidad de financiamiento, Promoción de venta de acciones, etc.

Por otro lado debe tomarse en cuenta los costos derivados de la revaluación, como por ejemplo: La contingencia de pago de impuestos sobre el monto de los activos.

1.5 ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL

En Guatemala, el código de comercio establece los requisitos, el grado de responsabilidad, así como las distintas formas en que se pueden formar las sociedades mercantiles.

La empresa objeto de estudio esta constituida en forma de Sociedad Anónima, con el nombre o razón social de " Finca La Pastoría, S.A.", y presenta su estructura organizacional de la siguiente forma :

- Consejo de Administración
- Gerencia General

- Gerencia Financiera y Administrativa
- Gerencia de Ventas
- Departamento de Contabilidad
- Departamento de Créditos y Cobros
- Departamento de Ventas
- Departamento de Mantenimiento

CONSEJO DE ADMINISTRACION

Es el órgano ejecutivo de la empresa, este es designado por la asamblea general de accionistas, la cual cuenta con un presidente, un vicepresidente, un secretario, y un director.

El presidente del Consejo de Administración es quien representa a la empresa en cualquier acto que se realice (es su representante legal) es quien informa a la asamblea general de accionistas cada vez que hay un junta general, de la situación de la empresa y las proyecciones que hay para el futuro. Y es quien preside las reuniones del consejo de administración.

El vicepresidente es quien cuando no está el presidente lo sustituye en sus atribuciones. El secretario es el encargado de llevar el control de todas las reuniones y decisiones que se toman en cada una de ellas, por medio del libro de actas de la empresa; y el director es el que

aporta ideas y análisis de las situaciones que se traten en cada sesión del Consejo de Administración y en conjunto toman las decisiones adecuadas para el mejor manejo de la sociedad.

GERENCIA GENERAL

El Gerente General también puede ser el representante legal de la empresa. Es a quién el Consejo de Administración delega la administración de la empresa, informando periódicamente al Consejo de Administración, del manejo de la misma, sus políticas y la situación en que se encuentra a una fecha determinada, para que éstos tomen las decisiones pertinentes.

El Gerente General tiene a su cargo la coordinación general del negocio y de él depende que éste llegue a las metas fijadas por el Consejo de Administración.

GERENCIA FINANCIERA Y ADMINISTRATIVA

Es la encargada de velar que la empresa se encuentre financiera y administrativamente bien. Esto se logra desde el punto de vista financiero teniendo muy buena habilidad para efectuar negocios u operaciones financieras donde la empresa se pueda agenciar de los fondos necesarios para adquirir sus productos (compra de insumos: fertilizantes, herramientas, etc.), a un costo

que le permita a la misma mantener un margen razonable de ganancia, con el cual se pueda llegar a los resultados que espera la administración.

Desde el punto de vista administrativo, tiene que velar por mantener una buena administración del personal, esto se logra implementando controles adecuados, de acuerdo a las políticas y necesidades de la empresa, actuando profesionalmente y en forma paternalista.

GERENCIA DE VENTAS

EL Gerente de Ventas, es una pieza esencial, siendo su responsabilidad que las ventas sean incrementadas en forma sostenida. Esto se logra a través de la motivación, incentivos y entrenamiento adecuado que se dé al personal de ventas. Al lograrse los objetivos de ventas, se logra la expansión de la empresa, lo que al final garantiza la permanencia de la misma en el mercado interno y externo.

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD

Este departamento centraliza toda la información que envían todos los demás departamentos de la empresa, para preparar con la misma los estados financieros, para determinar la situación económica-financiera de la misma, a una fecha determinada.

Este departamento es la clave en la organización de la empresa, porque a través de los informes que se generan en él se puede saber si el negocio marcha de acuerdo a lo planificado, o si existe alguna desviación, para que se tomen las medidas correctivas necesarias, para que al final del período se llegue a los objetivos fijados por la administración.

DEPARTAMENTO DE CREDITOS Y COBROS

Este departamento es de especial importancia en la empresa, ya que sus ventas en un 65 % son al crédito. Por lo anterior es necesario contar con políticas claras que faciliten el otorgamiento de los créditos, a la vez que otorguen un grado razonable de certeza de que el cliente cancelará la cuenta.

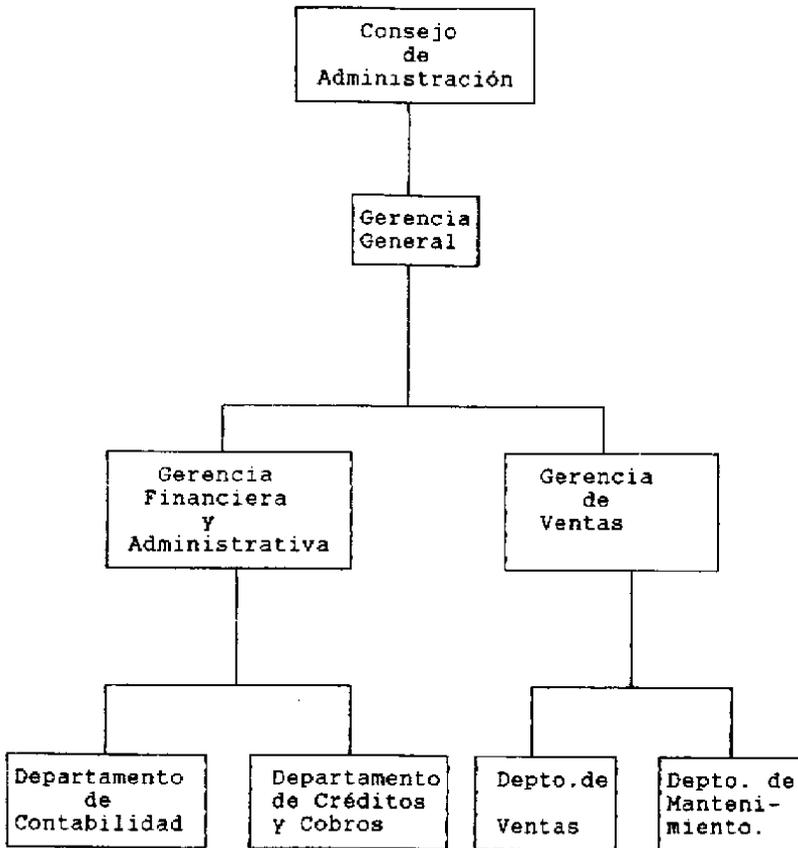
DEPARTAMENTO DE VENTAS

Este departamento es el encargado de colocar o vender el producto (para este caso el café, en quintales) cuenta con un personal altamente calificado, ya que de ellos depende que la empresa pueda mantenerse frente a la competencia y mantenerse en el mercado. Esto se logra a través de entrenamiento del personal, por medio de cursos e incentivos que se le facilitan, para poder llegar a las metas proyectadas o presupuestadas por la administración.

DEPARTAMENTO DE MANTENIMIENTO

Este departamento es el encargado de velar por el buen funcionamiento de las instalaciones, así como la preservación de los productos, la limpieza de las oficinas y demás instalaciones así como la coordinación con el departamento de ventas para la correcta utilización de los vehículos que distribuyen el producto.

ORGANIGRAMA DE LA EMPRESA "FINCA LA PASTORIA, S.A."



CAPITULO II

ACTIVOS FIJOS

2.1 DEFINICIONES

"Son todos los bienes tangibles los cuales tienen por objeto:

- El uso o usufructo de los mismos en beneficio de la empresa.
- La producción de artículos para la venta.
- La prestación de servicios a la empresa, a su clientela o al público en general.
- La adquisición de estos bienes denota el propósito de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad." /1

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

1/. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Pronunciamiento de Contabilidad Financiera No. 4

"La exactitud del valor en libros del Activo Fijo Tangible en un negocio en marcha depende de los métodos seguidos para contabilizar el precio original de adquisición, los aumentos y mejoras, la reposición de partes, reparaciones, retiros y reemplazos del activo fijo."/2

"El Activo Fijo esta formado por las propiedades de naturaleza relativamente permanente, que se emplean en la operación del negocio, y que no se tiene intención de vender.

"El Activo Fijo puede ser tangible o intangible. Un activo es tangible si tiene substancia corpórea, como un vehículo, una máquina o un edificio. Un activo es intangible si su valor reside no en alguna propiedad física, sino en los derechos que su posesión confiere a su propietario, pueden ser una patente, o un derecho de autor."/3

En este grupo se incluyen las adquisiciones de bienes físicos que se utilizan en la producción de bienes y servicios generalmente en un período mayor a un año y su costo se recupera a través de los ingresos por la realización de los artículos o productos terminados o bien de la prestación de los servicios.

-
- 2/. Arthur W. Holmes. Auditoria, Principios y Procedimientos, Tomo I, Página 525
 - 3/. Harry A. Pinney y Herbert E. Miller, Curso de Contabilidad, Tomo I, Página 236.

Todos los activos fijos con excepción de terrenos, se encuentran sujetos a depreciación.

2.2 CLASIFICACION

Su clasificación en el balance general es después del activo circulante deduciendo del total de activos fijos el importe total de la depreciación acumulada.

" La integración del activo fijo en inmuebles, maquinaria y equipo puede presentarse en el balance general o en una nota a los estados financieros y debe clasificarse de acuerdo a lo siguiente:

- A) Inversiones no sujetas a depreciación. En este grupo se encuentran los terrenos en virtud que son inversiones que no sufren normalmente disminución en su valor y desgastes y que por el contrario, su valor aumenta con el transcurso del tiempo, debido principalmente a la plusvalía y otros fenómenos económicos.
- B) Inversiones sujetas a depreciación, tales como: edificios, maquinaria y equipo, muebles y enseres, herramienta pesada, vehículos, etc.
- C) Las construcciones en proceso se presentan por separado de los edificios terminados y es conveniente se haga mención de la cifra a que ascenderán los proyectos en proceso."/4

4/. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Pronunciamiento de Contabilidad Financiera No. 4

Independientemente del tipo de inversión que se haga en propiedad, planta y equipo, estas debido a su naturaleza pueden ir variando dadas las siguientes situaciones:

A) POR REEMPLAZO :

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

B) POR AMPLIACION :

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

C) POR CREACION DE NUEVAS LINEAS DE PRODUCTOS :

Cuando una empresa incorpora nuevos productos en su producción, haciéndose necesario invertir en propiedad, planta y equipo.

2.3 TIPOS DE DEPRECIACION:

Los activos fijos de una empresa agropecuaria, con excepción de los terrenos, son de utilidad únicamente por un número limitado de años y el costo de cada activo fijo se distribuye como un gasto en los años durante los cuales se utiliza el activo.

2.3.1 DEFINICION :

Depreciación, tal y como se utiliza el término en el ámbito contable, no significa el deterioro físico de un activo. "Depreciación significa la distribución del costo de un activo fijo contra los periodos durante los cuales se recibe el servicio del activo en cuestión."/5

"La depreciación en base a costos históricos la define el Instituto Mexicano de Contadores Públicos como un procedimiento de contabilidad que tiene como fin distribuir de una manera sistemática y razonable el costo de los activos fijos tangibles, menos su valor de desecho (si lo tienen), entre la vida útil estimada de la unidad.

Por lo tanto, la depreciación contable es un proceso de distribución y no de valuación."/6

5./ Walter B. Meige, Charles B. Johnson, Robert Meige, Op. Cit. Página 414

6./ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Boletín C-6 Inmuebles, Maquinaria y Equipo, Pag. 12 Párrafo 46

Dentro de las causas principales de la depreciación tenemos las siguientes:

- El deterioro físico
- La obsolescencia e inadecuación

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

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

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

Los criterios generales referentes a la distribución de la depreciación se basan en :

- El tiempo
- Las unidades producidas

Dentro de cada uno de los criterios mencionados, existen varios métodos de depreciación, de los cuales debe adoptarse el que se considere mas adecuado según las políticas de la empresa y características de la

Propiedad, Planta y Equipo, para fines de información financiera.

" Así mismo, para fines fiscales se establece que el cálculo de la depreciación se hará usando el método de línea recta, no obstante, la Dirección General de Rentas Internas puede autorizar otros métodos de depreciación diferentes, a solicitud de los contribuyentes, cuando estos demuestren que no resulta adecuado dicho método, debido a las características, intensidad de uso y otras condiciones especiales de los bienes."/7

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

BASES PARA EL CALCULO DE LA DEPRECIACION:

La base para el cálculo de la depreciación puede ser:

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

7/. Ley del Impuesto Sobre la Renta, decreto 26-92, Artículo 18.

2.4 METODOS DE DEPRECIACION:

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

En el país no todos los métodos pueden ser de aplicación práctica, siendo los mas conocidos los siguientes:

- El método de unidades producidas
- El método de línea recta
- El método de porcentaje fijo y base variable
- El método de horas trabajadas
- El método de la suma de los números dígitos o depreciación acelerada
- El método de anualidades
- El método de tasación
- El método de fondo de amortización
- El método de números índices

A manera de ejemplos se citarán algunos de los métodos de depreciación:

- EL METODO DE UNIDADES PRODUCIDAS/HORAS TRABAJADAS:

Este método consiste en distribuir de manera mas equitativa el costo de algunos activos de planta, lo cual se realiza dividiendo el costo depreciable entre la unidades a producir estimadas, o en su defecto dentro de las horas a trabajarse.

EJEMPLO:

La empresa objeto de estudio, compra maquinaria Agrícola con valor de Q. 325,000.00 con un valor de desecho de Q.10.000.00 y una capacidad de trabajar o de procesar 630,000.00 unidades (quintales).

RESOLUCION:

Se aplica la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{COSTO (-) VALOR DE DESECHO} \quad \text{Q.325,000.00-10,000.00}}{\text{CAPACIDAD DE PRODUCCION} \quad \text{630,000. UNIDADES (quint.)}} = \text{Q.0.50}$$

O sea Q. 0.50 por cada unidad producida, en concepto de depreciación.

La producción para cada año se estima de la siguiente forma :

El 1er. Año	75,800	Unidades	(Quintales)
El 2do. Año	140,200	"	"
El 3er. Año	160,000	"	"
El 4to. Año	142,700	"	"
El 5to. Año	<u>111,300</u>	"	"
TOTAL :	630,000		=====

El siguiente cuadro nos muestra, el monto en concepto de depreciación, correspondiente a cada año, el cual se obtiene multiplicando el coeficiente por el Total de Producción de cada año.

AÑO	PRODUCCION	COEFIC.	DEP. ANUAL	DEP. ACUM.	V/LIBROS
					325,000.00
1.	75,800	0.50	37,900.00	37,900.00	287,100.00
2.	140,200	0.50	70,100.00	108,000.00	217,000.00
3.	160,000	0.50	80,000.00	188,000.00	137,000.00
4.	142,700	0.50	71,350.00	259,350.00	65,650.00
5.	111,300	0.50	55,650.00	315,000.00	10,000.00
	<u>630,000</u>		<u>315,000.00</u>		

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

- EL METODO DE LINEA RECTA:

Es el método mas simple y ampliamente aplicado en nuestro país , la Ley del Impuesto sobre la Renta lo tipifica en su articulado, como el método base para el cálculo de la depreciación.

En este método una parte igual del costo de la propiedad, planta y equipo, se carga a resultados en cada periodo contable.

El cálculo de la depreciación anual se hace deduciendo del costo del activo fijo el valor residual estimado o valor de desecho, y dividiendo el costo depreciable restante entre los años de vida útil estimada.

El método de línea recta si esta conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

EJEMPLO:

Si un vehículo tiene un costo de Q.285,000.00, con un valor de desecho de Q.10,000.00, y una vida útil estimada de 5 años, entonces tenemos:

RESOLUCION:

1ro. Aplicación de la fórmula:

$$\frac{\text{COSTO-VALOR RESIDUAL}}{\text{AÑOS DE VIDA UTIL}} = \frac{285,000.00 - 10,000.00}{5 \text{ AÑOS}} = 55,000.00$$

VALOR DE LA DEPRECIACION EN 5 AÑOS:	(Quetzales)
1er. año	55,000.00
2do. año	55,000.00
3er. año	55,000.00
4to. año	55,000.00
5to. año	55,000.00
	<hr/>
VALOR DEPRECIADO:	275,000.00
+ VALOR DESECHO	10,000.00
	<hr/>
= COSTO ADQUISICION	285,000.00
	=====

2.5 PORCENTAJES DE DEPRECIACION DE ACUERDO CON LA LEY:

La Ley del Impuesto Sobre La Renta, (decreto 26-92, y sus reformas decreto 36-97), en su artículo 7 fija los siguientes porcentajes anuales máximos de depreciación :

- a) Edificios, construcciones e instalaciones adheridas a los inmuebles y sus mejoras.....5%
- b) Arboles, arbustos, otros árboles y especies vegetales que produzcan frutos o productos que generan rentas gravadas, con inclusión de los gastos capitalizables para formar las plantaciones..... 15%
- c) Instalaciones no adheridas a los inmuebles, Mobiliario y equipo de oficina buques-tanques, barcos y material ferroviario, marítimo, fluvial o lacustre.....20%
- d) Los semovientes utilizados como animales de carga o de trabajo, maquinaria, vehículos en general, grúas, aviones, remolques, semiremolques, contenedores, y material rodante de todo tipo, excluyendo el ferroviario 20%
- e) Equipo de Computación, incluyendo los programas 33.33%

- f) Herramientas, porcelana, cristalería, mantelería y similares, reproductores de raza, machos y hembras. En el último caso, la depreciación se calcula sobre el valor de costo de tales animales menos su valor como ganado común25%
- g) Para los bienes no indicados en los incisos anteriores 10%

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

2.6 CONTABILIZACION

Contabilización de los Edificios :

Cuando el precio total del edificio se paga al contado, se procede a cargar a la cuenta de edificios los gastos de toda índole en que haya incurrido para obtener el título de propiedad. Y si al momento de la transacción se encontrarán cuentas pendientes, como por ejemplo, rentas pendientes de cobro, contratos de seguros no vencidos, estas no deberán cargarse a la cuenta de

edificios, si no en todo caso deben de cargarse a las cuentas que en su defecto se abran para cada caso respectivamente.

" Algunas veces se adquieren edificios viejos con la intención de repararlos antes de ponerlos en uso. Las reparaciones y mejoras hechas bajo estas circunstancias se CARGAN a la cuenta de edificios. Una vez que el edificio ha sido puesto en uso, las reparaciones y mejoras, ordinarias se consideran como gastos de mantenimiento en la época en que ocurren."/ 8

Contabilización de la Maquinaria y Equipo :

En gran medida depende de los registros contables la valuación de la maquinaria y equipo, por lo cual es conveniente que se lleven registros separados para cada uno de estos dos conceptos.

A cada máquina ha de cargársele su costo total, en el que comprende el precio de factura y los gastos de seguro, flete, derechos de importación, acarreo y costos de instalación.

8/ Walter B. Meigs, Charles B. Johnson, Robert Meigs, Contabilidad, La Base para decisiones Gerenciales, Páginas 413-414.

Contabilización de los Terrenos :

Para contabilizar los terrenos que se poseen y utilizan en la explotación de una empresa agropecuaria se procede a cargar la cuenta de Terrenos. Es conveniente que se lleve una cuenta separada a cada parcela cuando los terrenos están así divididos y se encuentran sujetos a diversas condiciones en lo que respecta a los impuestos, hipotecas y otras cargas. Las tierras pueden clasificarse en la contabilidad de acuerdo con los usos a que se destinen.

Las mejoras a los terrenos, tales como vías de acceso, cercas, parqueos y sistemas de riego, tienen una vida limitada y, por lo tanto, están sujetos a depreciación. Por esta razón deben registrarse, no en cuenta Terrenos, sino en una cuenta separada denominada Mejoras en Terrenos.

Por otra parte, cualquier mejora tal como explanación o nivelación, que haya de durar indefinidamente y no haya de depreciarse, se registra en la cuenta Terrenos.

La contabilización de los activos fijos de una empresa agropecuaria debe efectuarse de la forma más minuciosa y completa posible. Después del título de la cuenta debe formarse la descripción y localización de los diversos bienes. "Las distintas partidas asentadas en la

cuenta deben estar respaldadas por documentos justificantes y títulos de propiedad que sirvan para comprobar su legitimidad; y de este modo será posible en cualquier tiempo determinar los conceptos que constituyen el costo total.

Debe indicarse con mayor exactitud y claridad el precio de compra, honorarios legales, los derechos notariales y de la compra, los impuestos y contribuciones, los gravámenes que pesen sobre la propiedad adquirida y los demás conceptos de parecida índole." / 9

9/ Roy B. Kester, Contabilidad Teoría y Práctica, páginas 325, 326, 349 y 357.

C A P I T U L O I I I

REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS:

3.1 DEFINICIONES:

Para poder tener un enfoque amplio y comprensible del término revaluación, es necesario definir algunos términos como lo son :

3.1.1 AVALUO:

"Es el proceso de valorización o valuación de un bien."/10

3.1.2 VALUADOR O TASADOR:

"Un propietario, un comprador en perspectiva, un delegado fiscal, o un grupo de personas preparadas profesionalmente considerados como expertos en valuación de bienes."/11

3.1.3 VALUAR O TASAR:

"Es fijar el valor o el costo a través de procedimientos sistemáticos que incluyen: el examen físico, la fijación de precios y con frecuencia estimaciones de ingeniería."/12

10/ Arthur L. Kohler. Diccionario para Contadores,
Página 51.-
11/ IBID, Página 544
12/ IBID ,Página 544

3.1.4 VALOR JUSTO DE TASACION:

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

3.1.5 COSTO DE REPOSICION, DE PRODUCCION, DE REEMPLAZO O DE MERCADO:

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

Después de conocer los términos anteriores, se presentan las siguientes, que se refiere específicamente a las revaluaciones de activos fijos.

3.2 DEFINICION DE REVALUACIONES DE ACTIVOS FIJOS:

"Revaluar es ajustar el valor de los bienes, en relación al nuevo precio de la moneda que se ha devaluado."/13

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

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

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

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

En términos generales, el problema de la insuficiencia e inadecuada presentación de los bienes e inversiones permanentes parece derivarse de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda y sus efectos en los estados financieros.

Bajo tales presiones, surge el proceso de revaluación de activos fijos cuya aplicación está siendo considerada como el elemento corrector entre los valores históricos del costo y otros valores principalmente reconocidos bajo la denominación de valores de reposición o simplemente valores de mercado.

3.3 CLASIFICACION:

La revaluación de activos fijos, implica un cambio de valor en dirección hacia arriba; esto indica cambios en las estructuras de los elementos originales que entraron en la composición del costo de un bien, y se puede clasificar bajo dos puntos de vista:

- a) Los activos fijos depreciables; y
- b) Los activos fijos no depreciables.

a) **ACTIVOS FIJOS DEPRECIABLES:**

Se pueden revaluar todos los activos fijos depreciables, dentro de los cuales tenemos: maquinaria, automóviles, camiones, mobiliario y equipo, herramientas, enseres, cristalería, etc.

La característica especial de este tipo de activos, es que tienen cierto tiempo de vida útil.

b) **ACTIVOS FIJOS NO DEPRECIABLES:**

Al igual que los activos depreciables, los activos no depreciables, también son sujetos a revaluación: dentro de los cuales se pueden enunciar: los terrenos.

3.4 **NORMAS Y PROCEDIMIENTOS APLICABLES A LA REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS:**

Las revaluaciones de activos fijos, deben de cumplir con ciertas normas, dentro de las cuales se pueden mencionar las siguientes:

- a) La revaluación debe ser revelada adecuadamente en los estados financieros.
- b) El balance general debe señalar por separado los valores originales, sus depreciaciones y el monto de la revaluación; asimismo, el superávit por valuación debe revelarse claramente en el Haber Social (NOTA: debemos entender por "Haber Social" el patrimonio de los accionistas).
- c) La revaluación debe respaldarse en estudios y dictámenes de técnicos independientes.
- El estudio debe incluir cuando menos lo siguiente:
Los valores asignados a los distintos bienes como resultado de:
- 1) La estimación del efecto de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda;
 - 2) La cotización comercial de los bienes, o
 - 3) Su costo de reposición ajustado, etc., según la base de revaluación que se haya adoptado.
- d) El sistema de depreciación debe ser semejante al utilizado con el valor original del activo.
- e) El superávit por revaluación no debe distribuirse pero si puede capitalizarse.

3.5 LA REVALUACION Y LOS PRINCIPIOS BASICOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS :

La Junta Directiva del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores, por medio del acuerdo de creación de la Comisión de Principios de Contabilidad Y Normas de Auditoria del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, establece que el objetivo de la Comisión, es investigar, estudiar, definir y actualizar los principios de contabilidad que deben tener observancia general en el territorio de la República de Guatemala y definir las normas de auditoría que deben ser observados por los Contadores Públicos y Auditores guatemaltecos en el ejercicio de su profesión.

En el pronunciamiento de contabilidad financiera número uno, emitido por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, quedan definidos los principios básicos de observancia obligatoria, siendo los siguientes :

- A) Entidad
- B) Negocio en marcha
- C) Unidad monetaria
- D) Conservatismo
- E) Sustancia antes que forma
- F) Costo histórico original
- G) Realización
- H) Periodo contable
- I) Revelación suficiente
- J) Importancia relativa
- K) Consistencia o uniformidad

Para tratar el aspecto de revaluaciones de activos fijos, es conveniente efectuar una breve exposición de criterios que fundamentan los principios de contabilidad

descritos anteriormente, tomando en cuenta que los sistemas de información contable se basan sobre estos conceptos básicos.

a) ENTIDAD:

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

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

b) NEGOCIO EN MARCHA:

Salvo especificación en contrario, se presume que la entidad es de existencia permanente; por lo que las cifras de sus estados financieros representaran valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos.

Es importante señalar que al practicarse un avalúo, no necesariamente da lugar a que se efectúe una revaluación, en vista de que un avalúo puede hacerse

con fines distintos a la revaluación (venta, financiamiento, seguro, etc.) o al efectuarse una liquidación de una empresa. En este sentido una revaluación supone la continuidad de las operaciones de la entidad y no precisamente su liquidación.

c) UNIDAD MONETARIA:

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

d) CONSERVATISMO:

En el registro de las operaciones contables y en la preparación de los estados financieros, debe observarse una tendencia general hacia el inmediato reconocimiento de los eventos desfavorables, evitando la sobrevaluación de las utilidades y activos.

El conservatismo obliga a observar lo siguiente; no debe anticiparse las ventas, ingresos, y la utilidad. Todo el pasivo y las pérdidas conocidos deberán registrarse sin importar si se puede o no determinar su exactitud. La depreciación es un gasto y por lo mismo una pérdida. Todas las pérdidas deben registrarse, si se puede o no determinar su exactitud.

e) **SUSTANCIA ANTES QUE FORMA:**

" Las transacciones y eventos económicos deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su sustancia y realidad financiera y no solamente de acuerdo con su forma."/14

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

f) **COSTO HISTORICO ORIGINAL:**

Las revaluaciones de activos fijos violan este principio. Ya que este principio establece que las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se registran según las cantidades de efectivo que se afectan o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente.

g) **REALIZACION:**

Las revaluaciones de activos fijos, bajo este principio están contempladas en el numeral No. 3, en vista que se hacen en base a efectos económicos

14/. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Pronunciamiento de Contabilidad Financiera No. 1

externos al ente económico que las realiza, se detallan a continuación:

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

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

h) PERIODO CONTABLE:

Todas las entidades que se apegan a los principios de contabilidad para el registro de sus operaciones, tienen una vida continuada, es necesario dividir su vida en períodos convencionales, de acuerdo a la actividad a que se dedican, para poder conocer sus resultados de operaciones y su situación financiera. Generalmente este período convencional es de un año. Los resultados de las revaluaciones de activos fijos deben quedar registrados en los ejercicios contables que sean afectados por las mismas.

i) REVELACION SUFICIENTE:

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

Además de observar y de aplicar las normas técnico contables, se debe de tomar en cuenta que en el decreto 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta, y su reforma decreto 36-97 en el caso de las revaluaciones de activos fijos al llevarse a cabo hay que satisfacer un impuesto por revaluación de activos fijos, el cual en el capítulo III se enunciará con más detalles.

Dentro de los procedimientos a seguir en el caso de las revaluaciones de activos fijos tenemos los siguientes:

- a) Solicitar un estudio a técnico independiente, de las revaluaciones de activos fijos.
- b) Observar y aplicar las normas técnicas de su contabilización.
- c) Observar las normas legales vigentes (Ley del Impuesto sobre la Renta Decreto 26-92, y su reforma decreto 36-97)

J) IMPORTANCIA RELATIVA :

Este principio establece que en los estados financieros debe aparecer la información que muestre los aspectos importantes de la entidad susceptibles de cuantificación en términos monetarios.

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

k) CONSISTENCIA O UNIFORMIDAD :

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

3.6 FACTORES DE LA REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS:

El proceso de revaluar un bien, no debe considerarse como el simple hecho de asignar nuevos valores a determinados activos y darles un efecto contable. El proceso de revaluación de activos fijos debe efectuarse mediante el análisis y la evaluación de una serie de factores cuyo efecto presente y futuro pueda con razonable exactitud estimarse. Estos factores pueden, aunque no se limitan a las siguientes circunstancias:

a) FACTORES ECONOMICOS:

Es indudable que este puede ser uno de los principales factores que deben ser analizados y evaluados al momento de que se considere necesario proceder a una revaluación de activos. Aquí deben considerarse los efectos inflacionarios, el poder adquisitivo de la moneda y los costos de reposición.

b) FACTORES AMBIENTALES:

En tratándose de bienes no depreciables, como son los terrenos, el factor ambiental puede ser determinado para una plusvalía de los terrenos. En efecto, obras de infraestructura como carreteras, puentes y otras similares pueden influir en el valor de dichos bienes; construcciones vecinales o proyectos de urbanización deberán asimismo tomarse en consideración.

c) FACTORES ECOLOGICOS:

En lo que respecta a terrenos, la influencia de este factor debe también ser tomada en cuenta.

d) FACTORES POLITICOS:

La influencia de las tendencias políticas que puedan vaticinar con razonable aceptación debe considerarse en todo proyecto de revaluación. No sería práctico considerar una revaluación de las propiedades, planta y equipo si se espera un movimiento de expropiación gubernativa.

e) FACTORES TECNOLOGICOS:

Este factor puede precisar si el aparecimiento a corto plazo de equipos nuevos, aumente enormemente los riesgos de obsolescencia. En este caso, tampoco debe considerarse una revaluación.

f) FACTORES FISCALES:

El impacto que una revaluación de activos puede tener en la situación financiera de una empresa, debe tomarse en consideración. Aunque no estimamos que el aumento en los impuestos territoriales por ejemplo, puedan influir en la decisión de llevar a cabo una revaluación, si es conveniente considerar su impacto para fines de planeación financiera.

g) FACTORES TECNICO CONTABLE:

La divulgacion o el reconocimiento que se haga a nivel profesional sobre revaluacion del activo, debe considerarse al momento que una empresa requiera que el Contador Publico dictamine sus estados financieros. Posiblemente y si no existe localmente aceptacion de la profesion sobre método de revaluo, lo mas probable sera que el Contador Publico decida dar un dictamen con salvedad.

3.7 REGISTRO CONTABLE DE LA REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS:

" Tanto las revaluaciones de activos fijos depreciables como las de los activos fijos no depreciables deben contabilizarse acreditando una cuenta de Superavit de Capital por Revaluacion que permita cuantificar su monto.

Cuando se trata de revaluacion de activos fijos depreciables ésta se consignara en la declaracion jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, del periodo de imposicion en el cual se realizo la revaluacion, como una renta no afecta, siempre y cuando se haya pagado el impuesto por revaluacion.

Al enajenar cualesquiera de los bienes depreciables revaluados, se considera ganancia de capital, la diferencia entre el valor de la enajenación del bien y el saldo de revaluación no depreciado en la fecha de la enajenación, más los gastos incurridos para efectuar la transacción."/15

Para fines didácticos, y un mejor entendimiento, ver capítulo VI página 76, del caso práctico.

3.8 FORMA DE PRESENTACION EN EL BALANCE GENERAL:

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

En el balance general con los cambios efectuados por la revaluación, se puede apreciar que se agregan las cuentas siguientes: del lado del **ACTIVO FIJO** maquinaria y equipo aumento por tasación, así como su cuenta reguladora la depreciación acumulada aumento por tasación, y del lado del **PASIVO CIRCULANTE** se crea una obligación; el impuesto por revaluación por pagar, y se debe de crear la cuenta superávit por revaluación.
(ver capítulo VI página No. 82)

15./ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 36-97 del Congreso de la República.

3.8.1 CONSIDERACIONES SOBRE LA PRESENTACION DE LAS REVALUACIONES DE ACTIVOS FIJOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS .

Al respecto debe tenerse claro lo siguiente:

- 1) Las revaluaciones debidamente autorizadas deben estar convenientemente registradas en la contabilidad de la empresa propietaria de los activos; en vista de que se realizan con el proposito de obtener un beneficio economico con el cargo de las depreciaciones a los resultados de los periodos contables, en este caso también se tendra que pagar el impuesto por revaluacion correspondiente.
- 2) Las revaluaciones no autorizadas que se hacen unicamente con el fin de reexpresar los valores contenidos en los estados financieros y presentar las cuentas correspondientes a sus valores actuales, no deben aparecer en los estados financieros tradicionales, unicamente deben de presentarse dentro de los estados financieros complementarios para efectos de analisis.

MINISTERIO DE LA ECONOMIA DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Dirección General de Contabilidad

3.9 IMPORTANCIA DE LAS REVALUACIONES

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

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

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

C A P I T U L O I V

REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS, SEGUN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DECRETO 26-92, Y SUS REFORMAS DECRETO 36-97

Las principales reglas fiscales con respecto a las revaluaciones de activos fijos se encuentran contempladas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta decreto 26-92, y sus reformas decreto 36-97, donde establece que están afectas al pago de un impuesto "por revaluación", sus distintas tasas de impuesto de acuerdo al bien revaluado, las normas obligatorias para dicha revaluación, la forma de contabilización así como la fecha de pago del impuesto lugar y forma de pago, cada una de estas aplicaciones se estarán detallando más adelante, a manera de que quede claro cada aplicación.

4.1 DEFINICION:

En la ley del Impuesto sobre la Renta, define a las Revaluaciones de Activos Fijos de la siguiente forma: Que todas las personas jurídicas y contribuyentes obligados de llevar contabilidad, podrán revaluar los bienes que integran su activo fijo, estableciendo que el valor de la Revaluación será el precio de mercado de los bienes, sobre la base del avalúo practicado por los valuadores autorizados, entendiéndose que el precio de mercado va a ser fijado por los valuadores.

4.2 BASES PARA LA REVALUACION

Se ha comentado ampliamente que el elemento costo es el determinante para la adecuada valuación y presentación de los activos fijos de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Esto es, el costo histórico. Sin embargo a través del tiempo se han venido experimentando fuertes presiones en el sentido de considerar ya no sólo el costo histórico o valor de adquisición como un factor de medición económica, para los activos no monetarios bajo los cuales se clasifican las propiedades, planta y equipo. Esta presión por parte, no sólo de los sectores de inversionistas, banqueros, fiscales, es consecuencia de la necesidad o inquietud de tales sectores acerca de mejorar la presentación que en la mayoría de las empresas que se dedican al proceso productivo, extractivo, o de transporte representan el mayor porcentaje en relación con los otros rubros de los activos incluidos en un balance general.

Las bases para la revaluación se pueden analizar bajo dos puntos de vista, financieros y fiscales

4.2.1 FINANCIEROS

Bajo el punto de vista financiero las revaluaciones son de gran interés para la empresa que las realiza, ya que de esta forma se estaría presentando los valores reales del rubro de activos fijos.

Dando como resultado que la empresa tendrá garantía a la hora de tener necesidad de Financiamientos Externos.

(Préstamos Hipotecarios, Prendarios, etc.).

Financieramente las bases para la revaluación son las siguientes:

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

En base a este análisis se fijará el precio nuevo de mercado del bien, el cual en términos contables se conoce con el nombre de Valor Justo de Tasación.

4.2.2 FISCALES

La ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 14 inciso "A", establece que el valor de la revaluación será el precio de mercado de los bienes, sobre la base del avalúo practicado por valuadores autorizados.

En el inciso "B" indica que para establecer la base imponible del impuesto por revaluación de activos, a los nuevos valores que se asignen a los bienes por aplicación de lo dispuesto en el inciso "A" anterior, se le restará el valor no depreciado que tengan los mismos en el balance de cierre del último período de imposición.

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

4.3 REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS REGIMEN FISCAL ANTERIOR

Las revaluaciones de activos fijos en el régimen fiscal anterior decreto 59-87 Ley del Impuesto sobre la Renta, le daba un tratamiento distinto, no estaban afectos a ningún impuesto por revaluación.

En el artículo 15 nos enuncia lo siguiente " Las revaluaciones de activos hechas por simples partidas de contabilidad, no se consideran como ganancias para la determinación del impuesto; pero en este caso, las depreciaciones y amortizaciones sobre tales activos deben efectuarse sobre los valores anteriores a tales revaluaciones. En el caso que se enajenaren los activos revaluados, el excedente sobre el costo no amortizado que se obtenga constituirá ganancia sujeta al impuesto; dicho excedente se determina por la diferencia entre el precio de venta y el valor residual que tenga el bien a la fecha de enajenación."/16

A los efectos de esta ley, tales revaluaciones deben de contabilizarse acreditando una cuenta de reserva por revaluación que permita cuantificar exactamente el monto de la misma.

16./ Decreto Ley 59-87, Ley Impuesto sobre la Renta, Artículo 15

4.4 ACTIVOS FIJOS AFECTOS AL IMPUESTO POR REVALUACION, REGIMEN ACTUAL Y TASAS

En el decreto ley 26-92 Ley del Impuesto sobre la Renta, y su reforma decreto 36-97, manifiesta que las personas jurídicas y los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, podrán revaluar los bienes que integran su activo fijo, siempre que se pague un impuesto por revaluación, la tasa de este impuesto varía dependiendo del tipo de activo fijo que se revalúe. A continuación se detallan las clases de activos fijos a revaluar así como su respectiva tasa de impuesto:

- a) Cuando se trate de bienes inmuebles, una tasa de 0%
- b) Cuando se trate de otros activos, una tasa del 10%

4.5 CALCULO DEL IMPUESTO POR REVALUACION Y TIEMPO DE PRESENTACION DEL MISMO

Para el cálculo del impuesto por Revaluación según lo establecido en el Artículo 7 del decreto 36-97 reformas al Impuesto sobre la Renta decreto 26-92, se debe proceder de la siguiente manera :

- 1) El valor de la Revaluación será el precio de Mercado.
- 2) Establecer la base imponible.
- 3) Calcular la depreciación de acuerdo a los porcentajes establecidos.

Luego de haberse efectuado la Revaluación del Activo fijo, y obtenido el cálculo del Impuesto por Revaluación se procede al pago de dicho Impuesto.

El tiempo dentro del cual se debe de hacer efectivo el pago, es a los 30 días hábiles contados a partir de registrada la Revaluación, en formulario proporcionado por la Dirección General de Rentas Internas, debiendo hacerse también el pago en las mismas oficinas.

Cumpliendo con estos requisitos, se procede a consignar en la declaración Jurada Anual del Impuesto sobre la Renta, del período de imposición en el cual se realizó la revaluación, como rentas no afectas.

(para una mejor comprensión acerca del cálculo del Impuesto por revaluación, ver capítulo VI caso práctico empresa objeto de estudio)

4.6 NORMAS PARA EFECTUAR LAS REVALUACIONES Y APLICACIONES DE SUS RESPECTIVAS DEPRECIACIONES

"Para efectuar las revaluaciones y aplicar las depreciaciones sobre los activos revaluados se deberán de observar las siguientes normas:

- a) El valor de la revaluación será el precio de mercado de los bienes, a la fecha en que se efectúa la revaluación sobre la base del avalúo practicado por valuadores autorizados. En el caso de bienes inmuebles, para que surta efectos la revaluación, el reavalúo deberá inscribirse en la matrícula fiscal de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles o de la Municipalidad que administre el Impuesto unico sobre inmuebles. Si no se efectuare la inscripción del reavalúo en la matrícula fiscal conforme a lo dispuesto en esta literal, el monto de la revaluación quedará afecto al Impuesto Sobre la Renta.

- b) Para establecer la base imponible del impuesto sobre la renta por revaluación de activos, a los nuevos valores que se asignen a los bienes por aplicación de lo dispuesto en el inciso a) precedente, se les restará el valor en libros que tengan los mismos en el balance de cierre del último período de imposición.

- c) La depreciación anual sobre los activos fijos que fueron objeto de revaluación, se efectuará de acuerdo con los porcentajes de depreciación que establece la Ley del impuesto sobre la renta. (ver capítulo II, inciso 2.5), y se aplicará el porcentaje de depreciación de los activos, según corresponda, sobre el valor revaluado.
- d) El pago del Impuesto sobre la Renta por Revaluación se efectuará dentro de los 30 días hábiles siguientes al de la fecha en que contablemente se registren las revaluaciones efectuadas, y se debe de consignar en la declaración jurada anual del Impuesto sobre la Renta, del período de liquidación definitiva en el cual se realizó la revaluación, como renta no afecta y acreditando que se pagó el Impuesto sobre la Renta por Revaluación o acompañando copia del documento que acredite que se ha revaluado en la matrícula fiscal el inmueble, según sea el caso.
- e) Cuando se enajene cualesquiera de los bienes revaluados, se considerará ganancia de capital la diferencia entre el valor de la enajenación del bien y el valor en libros del bien en la fecha de la enajenación, más los gastos establecidos, en la transacción del bien.

También podrán revaluar sus bienes inmuebles las personas individuales que no estén obligadas a llevar contabilidad según el Código de Comercio, pagando el Impuesto sobre La Renta por revaluación del cero por ciento (0%) sobre el valor del bien inmueble revaluado.

Las revaluaciones de activos que se efectúen por simples partidas de contabilidad, no se consideran como renta bruta, ni estarán afectas al impuesto por revaluación, pero al enajenarse, la diferencia entre el valor, de la venta y el valor en libros de dichos bienes estará afecta al impuesto de ganancias de capital.

Si se enajenan bienes no revaluados, la ganancia de capital será la diferencia entre el valor de la venta y el costo base del bien determinado." /17

El superávit por revaluación no podrá distribuirse como utilidad.

CAPITULO V

EFFECTO FINANCIERO POR MODIFICACION DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN LO QUE RESPECTA A LA REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS:

En todo trabajo que se emprenda, se espera obtener resultados óptimos. En este sentido al hablar de la revaluación de activos fijos debe dársele la atención respectiva, debido a las modificaciones que ha venido sufriendo la Ley del Impuesto sobre la Renta principalmente en lo que se refiere a la revaluación de Activos Fijos. Según estas modificaciones al momento de querer efectuar una revaluación de activos se darían cambios en la estructura financiera de la empresa que las realizara, debido a los efectos que en este se dan.

Los efectos financieros que producen este cambio son los siguientes:

- a) Efecto en la situación financiera.
 - a.1) Aumento en el patrimonio de la empresa.
 - a.2) Adquisición de deuda (financiamiento externo).
- b) Efecto fiscal.

5.1 EFECTO EN LA SITUACION FINANCIERA:

Las Revaluaciones de Activos Fijos nos permite y da la oportunidad de obtener beneficios financieros adicionales a los obtenidos en las operaciones normales de las mismas.

Tomando en cuenta los beneficios que nos brinda, adicionalmente se debe hacer un análisis financiero, para determinar si existen otras alternativas mas beneficiosas a las que se ofrecen en las revaluaciones de Activos Fijos, esto con el propósito de invertir de una manera mas razonable sus recursos económicos, como por ejemplo: en bancos, financieras, bonos, pagarés, o en el mismo proceso productivo.

Al efectuarse la Revaluación de Activos Fijos la situación financiera de la empresa se vería afectada de la siguiente manera:

a.1) Como aumento del Patrimonio de la empresa.

- 1) En este caso se estará incrementando el valor de los Activos Fijos, y a la vez del Activo Total, esto de acuerdo a la decisión tomada por la administración de la empresa.
- 2) Posibilidad de incrementar las utilidades de la empresa durante ejercicios contables siguientes a las revaluaciones.

Este efecto financiero se da debido, a que en el momento en que se toma la decisión de revaluar los Activos Fijos, no se cuenta con la suficiente disponibilidad (efectivo) necesaria, ya que en este proceso conlleva necesariamente el desembolso de efectivo, primero en el pago que debe hacerse al valuator que se haya contratado y segundo porque de acuerdo a lo estipulado en la Ley del Impuesto sobre la Renta hay que aplicar el desembolso inmediato para cubrir el pago del impuesto por revaluación.

Debido a las razones anteriores, es que se recurre a la obtención de un financiamiento. (Por medio de un préstamo a corto o largo plazo, dependiendo de la cantidad a desembolsar).

5.2 EFECTOS FISCALES:

CONTRIBUCION ADECUADA EN EL PAGO DE IMPUESTOS:

Con la aceptación de las revaluaciones de Activos Fijos como renta afecta, la ley crea ingresos adicionales e inmediatos al fisco, pero al mismo tiempo crea un nuevo concepto como gasto deducible, el cargo por depreciación sobre estas revaluaciones.

En resumen los efectos que se originan por las revaluaciones de activos fijos en una empresa privada por la aplicación de la ley del Impuesto sobre la Renta son los siguientes:

- a) La creación de una nueva Renta afecta al Impuesto sobre la Renta esto a voluntad del contribuyente (sólo los que deseen hacer una revaluación).

- b) La creación de un gasto deducible del Impuesto sobre la Renta (El cargo por depreciación sobre revaluación).

- c) Incremento en el pago del Impuesto de Empresas Mercantiles y Agropecuarias (ya que se incrementa el Activo, el cual sirve de base para el cálculo del impuesto).

- d) Incremento en el Impuesto Unico sobre Inmuebles (en el caso de revaluación de edificios).

- e) El pago inmediato de recursos monetarios. (cancelación del impuesto por revaluación a corto plazo).

CAPITULO VI

CASO PRACTICO:

Con el objeto de aclarar los conceptos tratados en capítulos anteriores, así como el de aplicar la Revaluación de Activos Fijos dentro de una empresa, a continuación se presenta un caso práctico que muestra la situación de una empresa agropecuaria que cuenta con varios años de dedicarse al cultivo de café, la cual para fines de estudio se denominará "Finca La Pastoría, S.A."

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

Los propietarios de la empresa quieren conocer si financieramente conviene revaluar algunos de los Activos Fijos que figuran en su patrimonio, y la forma en que quedarán registradas contablemente estas revaluaciones.

- Los datos con que se cuentan son los siguientes;
- Datos al 31-12-96. (ver Pág. 11 BALANCE GENERAL BASE PARA RESOLUCION DE CASO PRACTICO)
 - El costo histórico de la maquinaria y equipo a revaluar es de Q.675,000.00
 - El método de depreciación es el de Línea Recta.
 - El porcentaje de depreciación utilizado es del 20%, el cual está establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Supóngase para una mayor ilustración del problema las siguientes variantes:

1. La revaluación de la maquinaria y equipo en base a la ley vigente. (decreto 36-97)

1.1 El valor Sobre el Avalúo presentado asciende a la cantidad de Q. 840,000.00

1.2 Para el pago del Impuesto por Revaluación se contratará un préstamo a pagar en seis años, con el Banco El Exito, S.A., el cual cobrará una tasa de intereses del 18% anual.

1.3 Se contratarán los servicios de un valuador autorizado, el que cobra en concepto de honorarios Q.6,000.00

2. Después de 2 años de revaluada la maquinaria y equipo la administración, decide vender dicho Activo Revaluado.

(Para efectos del cálculo de la Pérdida o Ganancia de Capital)

SOLUCION:

Con base en los datos anteriores, se procederá a lo siguiente:

- 1.- Calcular el valor en libros de la maquinaria y equipo a revaluar.
- 2.- Calcular el impuesto por revaluación de activos fijos.
- 3.- Calcular los intereses, por la contratación del préstamo, para el pago del impuesto.
- 4.- Determinar cuanto se ahorrará de impuesto sobre la renta, por la revaluación de maquinaria y equipo.
- 5.- Contabilización de la revaluación de la maquinaria.
- de acuerdo a la ley vigente.
- 6.- Determinar si hay ganancia o pérdida de capital en la venta de la maquinaria; calcular el impuesto sobre la renta correspondiente.
- Conforme ley vigente.

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

MAQUINARIA Y EQUIPO (cifras expresadas en Quetzales)			
CLASE DEL BIEN	COSTO HISTORICO	DEP. ACUM.	VALOR EN LIBROS
-- Secadora	250,000.00	150,000.00	100,000.00
-- Despulpadora	175,000.00	105,000.00	70,000.00
-- Tanque Acero Inoxidable	50,000.00	30,000.00	20,000.00
-- Sistema de Riego	200,000.00	120,000.00	80,000.00
TOTAL :	675,000.00 =====	405,000.00 =====	270,000.00 =====

El informe del tasador, sobre la tasación de los activos fijos (maquinaria y equipo) es el siguiente :

CLASE DEL BIEN	PRECIO DE MERCADO
-- Secadora	280,000.00
-- Despulpadora	200,000.00
-- Tanque Acero	90,000.00
-- Sistema Riego	270,000.00
TOTAL :	840,000.00 =====

1) CALCULO DEL VALOR EN LIBROS DE LA MAQUINARIA Y EQUIPO
 A REVALUAR SEGUN LEY VIGENTE DECRETO 26-92 Y SUS
 REFORMAS DECRETO 36-97

Costo de la maquinaria y equipo	Q.675,000.00
(-) Dep.Acum. (3 años)	Q.405,000.00
	<u> </u>
VALOR EN LIBROS ==>>>	Q.270,000.00
	<u> </u>

- El Calculo estimado de la revaluacion es de
 Q.840,000.00 segun estudio efectuado.

2) CALCULO DEL IMPUESTO POR REVALUACION DE ACTIVOS
 FIJOS (EN ESTE CASO DE MAQUINARIA Y EQUIPO)

Precio sobre avaluo	Q.840,000.00
(-) Valor en libros	Q.270,000.00
	<u> </u>
Base Calculo del Impuesto por Revaluacion	Q.570,000.00
10% Impuesto =====>>>>	Q. 57,000.00
	<u> </u>

Este impuesto debe de satisfacerse dentro de los 30 dias
 habiles, contados a partir de la fecha de registro
 contable de la revaluacion.

CALCULO DE LOS INTERESES

VALOR ACTUAL

$$R = \frac{Axi}{1 - (1+i)^{-n}}$$

$$R = \frac{57,000.00 * 0.18}{1 - (1+0.18)^{-6}}$$

$$R = \frac{10,260.00}{0.62956846}$$

Q. 16,296.88

$$R = \text{=====//}$$

RENTA ANUAL	INTERESES 18%	ABONO A CAPITAL	SALDOS
			57,000.00
16,296.88	10,260.00	6,036.88	50,963.12
16,296.88	9,173.36	7,123.52	43,839.65
16,296.88	7,891.13	8,405.75	35,433.85
16,296.88	6,378.09	9,818.79	25,515.06
16,296.88	4,592.71	11,704.17	13,810.89
16,296.88	2,485.99	13,810.89	0.00
<u>97,781.28</u>	<u>40,781.28</u>	<u>57,000.00</u>	
=====	=====	=====	

AHORRO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LA REEVALUACION
DE ACTIVOS FIJOS (MAQUINARIA Y EQUIPO)
(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)

ANO	A DEP. ACTUAL 840,000 * 20%	B DEP. ANTERIOR 675,000 * 20%	C INCREMENTO DEL GASTO DE DEP. POR REEVALUAC.	D AHORRO I.S.R. POR DEP. (DEP. * 25%)	E AHORRO ISR POR INT. (INT. * 25%)	TOTAL DE AHORRO (D+E)
1RO.	168,000.00	135,000.00	33,000.00	8,250.00	2,565.00	10,815.00
2DO.	168,000.00	135,000.00	33,000.00	8,250.00	2,293.34	10,543.34
3RO.	168,000.00	135,000.00	168,000.00	42,000.00	1,972.78	43,972.78
4TO.	168,000.00	135,000.00	168,000.00	42,000.00	1,594.52	43,594.52
5TO.	168,000.00	135,000.00	168,000.00	42,000.00	1,148.18	43,148.18
	340,000.00 =====	270,000.00 =====	570,000.00 =====	142,500.00 =====	9,573.82 =====	152,073.82 =====

CUADRO "C"

El incremento del gasto por depreciación los dos primeros años asciende a Q. 33,000.00 cada año, o sea la diferencia entre la anterior y la actual.

CUADRO "D"

Los dos primeros años Q. 33,000.00 por 25% tasa del impuesto sobre la renta, y los tres años restantes Q. 168,000.00 por 25%.

CUADRO "E"

El ahorro del I.S.R. por los intereses pagados por el préstamo, (ver Página 62) o sea se multiplica el total de intereses pagados cada año por la tasa del I.S.R. 25%.

De acuerdo al cuadro enunciado anteriormente se puede determinar el siguiente análisis :

Ahorro del I.S.R. por depreciación	Q.142,500.00	
(+)Ahorro de I.S.R * intereses	" 9,573.82	Q.152,195.32
(-)Impto. de Rev. Pagado	Q.57,000.00	
(-)Intereses Pagados	" 40,781.28	
(-)Honorarios del valuador pagados	" 6,000.00	" 103,781.28
AHORRO POR REVALUACION EN 5 ANOS.		Q. 48,292.54 =====

PARTIDAS CONTABLES :

CONTABILIZACION

P #	----- 1 -----	
Maquinaria y Eq. Aumento por Revaluacion		Q. 570,000.00
Superavit de Capital por Revaluacion		Q. 570,000.00

Registro de la revaluacion de Activos Fijos, Maquinaria y Equipo, segun informe presentado por valuador autorizado,
(Avaluo de Q.840,000.00 menos valor en libros Q.270,000.00 igual a Q.570,000.00 de acuerdo con lo estipulado en la ley del I.S.R. y decreto 26-92 y su reforma decreto 36-97

	Q. 570,000.00	Q. 570,000.00
	=====	

P #	----- 2 -----	
Impuesto Por Revaluacion		Q. 57,000.00
Impuesto Por Pagar de Revaluacion		Q. 57,000.00
Registro del pago del impuesto por revaluacion, el cual se debe de enterar al fisco dentro de los 30 dias habiles siguientes.		

	Q. 57,000.00	Q. 57,000.00
	=====	

P #

----- 3 -----

Caja	Q. 57,000.00	
Intereses por aplicar	Q. 40,781.28	
Bco. Cta. Préstamo		Q. 57,000.00
Intereses por Pagar		Q. 40,781.28

Registro de la Obligacion
 contraida con el "BANCO
 EL EXITO, S.A.", y los
 intereses correspondientes.

 Q. 97,781.28 Q. 97,781.28

=====

Determinacion de la Ganancia o Pérdida de Capital en la venta de la maquinaria y equipo el Impuesto Sobre la Renta correspondiente.

Impuesto Sobre Ganancia de Capital con Revaluacion

VALOR VENTA		Q.400,000.00
Valor Revaluado	Q.840,000.00	
(-) Dep.al 31-12-96	Q.405,000.00	
(-)Dep. 2 años con valor revaluado	Q.336,000.00	Q. 99,000.00
RENTA IMPONIBLE =====>>>>>>>>>>		Q. 301,000.00
I.S.R. 10% (Art. 30)		Q. 30,100.00
		=====

Se le denomina Ganancias de Capital, a la diferencia que se da entre el precio de venta y el precio residual a la fecha de la venta de un bien, tomando en cuenta que el precio de venta debe de ser mayor, dicho bien no debe de ser el objeto del giro normal de ingresos de la empresa.

De acuerdo con el cuadro anterior, el bien objeto de venta, con la ley anterior decreto 59-87, se habia revaluado, y como consecuencia solo se tendria que pagar a la hora de venderlo el pago de Ganancias de Capital que asciende a Q. 45,150.00, mientras que de acuerdo con el decreto 26-92, se tendria que haber pagado el impuesto por revaluacion de Q. 57,000.00 en su oportunidad, y los Q. 30,100.00 en concepto de pago de Ganancias de Capital.

Análisis de las diferencias, y/o efectos financieros por modificación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuanto a las Revaluaciones de Activos Fijos.

- De acuerdo a lo estipulado en el capítulo IV, las diferencias que se dan, de acuerdo con el caso práctico, son las siguientes:

- 1) Los registros contables se deben de llenar por separado para un mejor control, en lo que respecta a las revaluaciones.
- 2) Se debe de recurrir a una fuente de financiamiento externo (préstamos a entidades bancarias o financieras) ya que se debe de pagar el Impuesto por Revaluación de Activos Fijos, siendo este a corto plazo.
- 3) El activo total aumenta, esto a su vez trae como consecuencia lo siguiente : a) el reflejo real del valor de los activos fijos en los estados financieros y b) el aumento en el pago de impuestos, en el de Empresas Mercantiles y Agropecuarias, la base imponible para el pago es el total del Activo neto, y si se aumenta la base aumenta el pago, en el pago de la matrícula fiscal DICABI, la base es el valor declarado en la misma, el pago de dichos impuestos es de forma trimestral.

4) El ahorro que se pretende con el aumento de la depreciación por revaluación, con respecto al impuesto sobre la renta asciende a la cantidad de Q. 48,292.54, durante los 5 años de vida útil de la maquinaria y equipo revaluada. Como queda demostrado en el cuadro de AHORRO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LA REVALUACION, y su análisis.

(ver paginas 75 y 76)

PRESENTACION FINAL DE LA ESTRUCTURA FINANCIERA CON LOS
CAMBIOS POR LA REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS :

FINCA LA PASTORIA, S.A.
BALANCE GENERAL
AL 31-12-96
(EXPRESADO EN QUETZALES)

CIRCULANTE

CAJA Y BANCOS	122,000.00	
CLIENTES	15,000.00	
ALMACEN PRODUCTO TERMINADO	59,000.00	196,000.00

FIJO

TERRENOS		1,574,000.00	
EDIF. E INSTAL.	892,000.00		
(-)DEP. ACUM.	356,800.00	535,200.00	
MOB. Y EQUIPO OF.	415,300.00		
(-)DEP. ACUM.	249,000.00	166,300.00	
MAQ. Y EQ. (costo)	675,000.00		
MAQ. Y EQ. AUMEN- TO POR TASACION	570,000.00		
	1,245,000.00		
(-)DEP. ACUM. (costo)	405,000.00		
(-)DEP. ACUM. AUMEN- TO POR TASACION	0.00	840,000.00	3115,500.00

OTROS ACTIVOS

PLANTACIONES		473,960.00
<u>DIFERIDO</u>		
INTERESES POR APLICAR		40,781.28
SUMA DEL ACTIVO =====>>>>		<u>3,826,241.28</u> =====

PASIVO

CIRCULANTE

I.S.R POR PAGAR	22,915.00	
CTAS. POR PAGAR	5,157.00	
PRESTAMOS BANCARIOS	34,789.00	
INTERESES POR PAGAR	40,781.28	
IMPUESTO POR PAGAR POR REVALUACION	57,000.00	160,642.28

LARGO PLAZO

PRESTAMOS BANCARIOS	257,000.00
---------------------	------------

CAPITAL Y RESERVAS

CAPITAL AUTORIZADO	2,470,000.00	
GANANCIA RETENIDA	206,963.00	
RESERVA LEGAL	97,553.00	
GANANCIA NETA	64,083.00	
SUPERAVIT POR REVALUACION	570,000.00	3,408,599.00
SUMA PASIVO, CAPITAL Y RESERVA		3,826,241.28

ESTADO DE CUENTAS DE RESULTADOS
 DEL EJERCICIO DE 1964
 CONTROL

CONCLUSIONES

- Un efecto contable del proceso de revaluación de activos fijos, es la apertura de cuentas específicas para el registro adecuado de las mismas.

- Los efectos financieros originados por la revaluación de activos fijos, debido a las reformas de la Ley del Impuesto sobre la Renta son las siguientes: aplicación de un desembolso inmediato para cubrir el pago del impuesto, incremento del valor de los activos fijos y del activo total por voluntad de las autoridades de la empresa, incremento del costo total de producción y gastos de operación como consecuencia del cargo por depreciaciones por revaluación, reducción de la renta imponible, y desembolsos adicionales en impuesto único sobre inmuebles y cuota de empresas mercantiles y agropecuarias.

- Los estados financieros afectados por revaluaciones deben ser suficientemente reveladores de tal situación. Los costos y depreciaciones originales así como el impacto de la revaluación y la correspondiente depreciación debe ser adecuadamente segregada.

- Todos los activos fijos de una empresa agropecuaria, excepto los terrenos, tienen una vida útil estimada; consecuentemente, su costo debe ser distribuido en los años que dure la misma.

El método de depreciación utilizado es el de línea recta, por ser el que resulta adecuado a las características de sus activos.

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

- Puede resultar beneficioso financieramente para las empresas, la revaluación de activos fijos de la maquinaria y equipo, ya que hay un ahorro en el impuesto sobre la renta, en los periodos posteriores de efectuada la revaluación.

RECOMENDACIONES

- Es indispensable saber que un efecto contable del proceso de revaluación de activos fijos, conlleva a la apertura de cuentas específicas en los registros contables, esto con el propósito de mantener un adecuado control sobre las mismas y que contablemente se afecten las cuentas destinadas para ello y se presenten adecuadamente en los estados financieros de la empresa.

- Es conveniente que las empresas analicen y evalúen los efectos financieros originados por las revaluaciones de activos fijos, para conocer si convienen o no a los intereses y objetivos que persigue la entidad.

- Es recomendable que las empresas conozcan que las revaluaciones de activos fijos en Guatemala son importantes porque dan la oportunidad a las empresas afectas al impuesto sobre la renta, de registrar sus activos fijos y depreciaciones acumuladas en base a valores actuales; así mismo permite cargar a los costos de producción y/o operación del período, la depreciación resultante del valor de reposición y que les sirva de base para la toma de decisiones con respecto a esta alternativa.

- Es necesario que los propietarios de empresas conozcan que financieramente puede resultar beneficiosa la revaluación de activos fijos de la maquinaria y equipo, cuando la vida útil que le queda es más o menos del 25% con respecto a el impuesto por revaluación que se paga versus ahorro del impuesto sobre la renta en los periodos posteriores. Pero adicionalmente debe de tomarse en cuenta que con la revaluación se estarían aumentando los activos, y el total de los mismos son la base para el cálculo del pago del impuesto de empresas mercantiles y agropecuarias, el cual es trimestral, dada esta circunstancia se debe de hacer un estudio técnico, para ver si se logra o no un beneficio.

BIBLIOGRAFIA

ASOCIACION NACIONAL DEL CAFE, ANACAFE. Revistas de 1986--1988

BACH, JUAN RENE. Enciclopedia OMEBA de Contabilidad, Finanzas-Economía y Dirección de Empresas, Tomo 4. Editorial Bibliográfica. Argentina 1967

COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD Y NORMAS DE AUDITORIA. Pronunciamiento Sobre Contabilidad Financiera No. 4, Propiedad, Planta y Equipo Mayo 1984

FINNEY HARRY A. Y MILLER HERBERT E. Curso de Contabilidad Intermedia, Editorial Hispano-Americana, S.A. de C.V., México Unión Tipográfica, Segunda Edición en Español, Segunda Reimpresión 1987.

GONZALES GALVAN, JOSE LUIS., FLORES POMPA EDUARDO., LAGUNES VILABOA, FELIPE, C.P. La Contabilidad Para Efectos Cambiantes, México, IMCP-- 1982

HOLMES, ARTHUR W. Auditoría, Principios y Procedimientos Editorial Hispano-Americana, S.A. de C.V., México, Unión Tipográfica, Segunda Edición en Español 1987

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES. Boletín C-6, Inmuebles, Maquinaria y Equipo, México 1986.

JOSE LUIS SANCHEZ PEREZ., JORGE TICO TRUJILLO. Análisis y Aplicación de Métodos de depreciación, Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Auditores, México 1985.

KESTER, ROY B. Contabilidad Teoría y Práctica Tomo II, Editorial Labor, S.A., Barcelona/ 1985

KOHLER, ERICK L. Diccionario Para Contadores, Editorial Unión Tipográfica, México 1989

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Decreto 26-92 y sus Reformas Decreto 36-97 del Congreso de la República, Guatemala Julio de 1997.

MEIGS, WALTER B., JOHNSON CHARLES B., MEIGS ROBERT. Contabilidad La Base Para Decisiones Gerenciales. Traducción Williams Darío Vélez. Mc. Graw-Hill/ Interamericana de México, S.A. de C.V. Impreso en National Print, S.A. México enero 1990.

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

REGLAMENTO IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Acuerdo gubernativo No. 624-92, Julio de 1,992.