

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

“LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD SU APLICACIÓN EN  
EL MEDIO GUATEMALTECO Y SUS DIFERENCIAS CON EL SISTEMA LEGAL  
TRIBUTARIO”

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva de  
la Facultad de Ciencias Económicas

Por

EDGAR ESTUARDO GARCÍA VÁSQUEZ

Previo a conferírsele el título

de

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

En el Grado Académico de

LICENCIADO

Guatemala, noviemvre de 2005

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA  
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano:	Lic. Eduardo Antonio Velásquez Carrera
Secretario:	Lic. Oscar Rolando Zetina Guerra
Vocal Primero:	Lic. Canton Lee Villela
Vocal Segundo:	Lic. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal Tercero:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal Cuarto:	P.C. Mario Roberto Flores Hernández
Vocal Quinto:	P.C. José Abraham González Lemus

**PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS EXÁMENES DE ÁREAS  
PRACTICAS BÁSICAS**

Área de Matemáticas	Lic. Oscar Noe López Córdón
Área de Contabilidad	Lic. José Rolando Ortega Barreda
Área de Auditoria	Lic. Luis Felipe Calderón Portocarrero

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,  
CUATRO DE OCTUBRE DE DOS MIL CINCO.**

Con base en el Punto CUARTO, inciso 4.3, subinciso 4.3.1 del Acta 30-2005 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 29 de septiembre de 2005, se conoció el Acta AUDITORIA 91-2005 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 10 de agosto de 2005 y el trabajo de Tesis denominado: "LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD SU APLICACIÓN EN EL MEDIO GUATEMALTECO Y SUS DIFERENCIAS CON EL SISTEMA LEGAL TRIBUTARIO", que para su graduación profesional presentó el estudiante EDGAR ESTUARDO GARCIA VASQUEZ, autorizándose su impresión.

Atentamente,

*"D Y ENSEÑAD A TODOS"*

  
LIC. OSCAR ROLANDO ZETINA GUERRA  
SECRETARIO

  
LIC. EDUARDO ANTONIO VELÁSQUEZ CARRERA  
DECANO

Smp.

  
OSCAR SALAZAR MELGAR  
REVISOR/RECORDADOR



LIC. OLIVIO ADOLFO CIFUENTES MORALES  
1 CALLE 4-45 ZONA 19 COLONIA SANTA MARTA  
TELS. 2432-5181 2437-5192 5512-9636

Guatemala, 25 de agosto de 2005.

Licenciado  
Eduardo Antonio Velásquez Carrera  
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas,  
Universidad de San Carlos de Guatemala,  
Presente

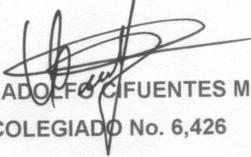
Estimado Señor Decano:

De conformidad a la designación de esa Decanatura, ha asesorado al señor Edgar Estuardo García Vásquez, en su trabajo de tesis que se titula "**LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD SU APLICACIÓN EN EL MEDIO GUATEMALTECO Y SUS DIFERENCIAS CON EL SISTEMA LEGAL TRIBUTARIO**", el cual presentara previo a su investidura como Contador Público y Auditor en el Grado Académico de Licenciado.

El trabajo desarrollado por el señor García, constituye una guía de las Normas Internacionales de Contabilidad, así como un valioso elemento de análisis y consulta en el tema tributario que coadyuvara en el desempeño de profesionales, empresarios y estudiantes en el campo contable y tributario.

Agradeciendo la oportunidad brindada de colaborar con el presente trabajo de tesis y al engrandecimiento de nuestra profesión y nuestra Alma Mater.

Atentamente,

  
LIC. OLIVIO ADOLFO CIFUENTES MORALES  
COLEGIADO No. 6,426

*Lic. Olívio A. Cifuentes Morales*  
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR  
COL. No. 6426

## DEDICATORIA

- A Dios todo poderoso  
y la Santísima Virgen  
Maria:  
Por haberme dado el don de la vida.
- A mis Padres: Rafael García y María Estela Vásquez de García,  
Para que Dios les bendiga, por todo lo que han hecho  
por mi, y haberme enseñado los principios y valores  
que han regido durante mi vida. Que este trabajo sea  
un pequeño reconocimiento a sus esfuerzos.
- A mis Hermanos: Carlos Rafael, Gloria Hilda, Doris, Maury y Aracely,  
Por haberme ayudado para alcanzar mis metas.
- A mi novia: Nora Maritza Flores Alvizures,  
Por su apoyo y cariño.
- A mis sobrinos: Que este sea un ejemplo que con esfuerzo y  
dedicación se pueden alcanzar los objetivos deseados.
- A mi Supervisor y  
Asesor de Tesis: Licda. Beatriz Velásquez y Lic. Adolfo Cifuentes  
Morales,  
Por haberme brindado sus conocimientos y  
experiencias para la realización del presente trabajo de  
Tesis.
- A mis Amigos Ana Lucia, Cesar, Elmer, Fernando, Juan Carlos, José  
Manuel y Divaldo,  
Por haberme brindado su amistad.

## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	i
--------------	---

### **CAPITULO I LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD**

1. Historia de las Normas Internacionales de Contabilidad	1
2. Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC)	2
3. Elaboración de las Normas Internacionales de Contabilidad	3
4. El Consejo, Grupo Consultivo y Consejo Asesor del IASC	4
5. Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad	7
6. Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad	7

### **CAPITULO II EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

1. Estructura del sistema tributario	33
2. Principales leyes tributarias que regulan a la empresa comercial	35
3. La Superintendencia de Administración Tributaria	40
4. El proceso Contencioso Administrativo	44

### **CAPITULO III APLICACIÓN DE LAS NIC Y LAS DIFERENCIAS CON EL SISTEMA TRIBUTARIO**

1. NIC 1 Presentación de estados financieros	48
2. NIC 2 Inventarios	54
3. NIC 7 Estado de Flujo de Efectivo	56

4. NIC 8 ganancia o pérdida neta del período, errores fundamentales y cambios en políticas contables	59
5. NIC 10 Hechos ocurridos después de la fecha del balance	61
6. NIC 11 Contratos de construcción	62
7. NIC 12 Impuesto a las ganancias	64
8. NIC 16 Propiedades planta y equipo	67
9. NIC 17 Arrendamientos	69
10. NIC 18 Ingresos	71
11. NIC 19 Beneficios a los empleados	72
12. NIC 21 Efecto de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera	74
13. NIC 22 Combinación de negocios	76
14. NIC 23 Costos por intereses	77
15. NIC 24 Informaciones a revelar sobre partes relacionadas	78
16. NIC 27 Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en subsidiarias	79
17. NIC 28 Contabilización de las inversiones en empresas asociadas	81
18. NIC 29 Información financiera en economías inflacionarias	82
19. NIC 31 Información financiera sobre intereses conjuntos	83
20. NIC 32 Instrumentos financieros: presentación e información a revelar	85
21. NIC 33 Ganancias por acción	87
22. NIC 34 Información financiera intermedia	90
23. NIC 35 Operaciones en discontinuación	92

24. NIC 36 Deterioro del valor de los activos	93
25. NIC 37 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes	95
26. NIC 38 Activos intangibles	97
27. NIC 39 Instrumentos financieros reconocimiento y medición	98
28. NIC 40 Propiedades de inversión	100
29. NIC 41 Agricultura	101
30. Cuadro comparativo Norma Internacional de Contabilidad relacionado con al legislación tributaria aplicable	103

#### **CAPITULO IV**

### **IMPLEMENTACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD EN UNA EMPRESA COMERCIAL**

1. Planteamiento del problema “El Compromiso, Sociedad Anónima”.	109
2. Solución presentada a la empresa “El Compromiso Sociedad Anónima.	112
CONCLUSIONES	130
RECOMENDACIONES	132
BIBLIOGRAFÍA	

## INTRODUCCIÓN

El tema en la presente investigación se denomina “*Las Normas Internacionales de Contabilidad su Aplicación en el Medio Guatemalteco y sus Diferencias con el Sistema Legal Tributario*”, su importancia radica principalmente en la vigencia a partir del 1 de enero de 2002 o 1 de julio de 2002 de acuerdo con el periodo fiscal de cada empresa, en Guatemala.

La investigación se encuentra basada en la comparación de la legislación tributaria guatemalteca, vigente al 31 de diciembre de 2004 y las 41 Normas Internacionales de Contabilidad, emitidas a la misma fecha, aplicables a una empresa comercial.

Los principales objetivos de presente estudio son los siguientes:

### General

- Dar a conocer las diferencias existentes entre las Normas Internacionales de Contabilidad y las leyes tributarias a las que se encuentran afectas las empresas comerciales.

### Específicos

- Determinar cuales son las mejores opciones para poder cumplir con las leyes tributarias vigentes en el país, al presentar los estados financieros de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad.
- Establecer las diferencias que existen, entre el tratamiento que dan a cuentas específicas las Normas Internacionales de Contabilidad y las reguladas por la ley.
- Orientar al usuario, como aplicar y aprovechar los beneficios que ofrecen las leyes fiscales al utilizar las NIC.
- Ayudar al usuario en la presentación de estados financieros sin infringir el sistema legal establecido, a la fecha del presente estudio.

Para el desarrollo de la presente investigación se utilizó el método científico en sus fases, indagadora, demostrativa y expositiva a través de los procedimientos lógicos siguientes: inductivo-deductivo, analítico-sintético, se participó en las siguientes actividades: seminarios impartidos por diferentes firmas de auditoría guatemaltecas, Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, y la Superintendencia de Administración Tributaria, investigación documental en las bibliotecas de las universidades del país, se realizaron consultas a través de la Internet a diferentes bibliotecas de universidades localizadas en España, Argentina, México e Inglaterra entre las más importantes.

La estructura esquemática de la investigación contiene cuatro capítulos: el Capítulo I presenta la información histórica de las Normas Internacionales de Contabilidad, el organismo que las emite y los procedimientos su elaboración, se presenta un resumen de cada una de ellas. El Capítulo II presenta la estructura del Sistema Tributario en Guatemala, los impuestos a los que se encuentran afecta la empresa comercial como lo son Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Sobre la Renta (ISR), Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP), Impuesto Sobre Productos Financieros (IPF), que se encuentran vigentes al 31 de diciembre de 2004, se describen las funciones y atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). En el Capítulo III se presenta el análisis, en el cual se establece si alguna Norma Internacional de Contabilidad infringe una ley tributaria. El Capítulo IV se desarrolla el problema con el cual se pretende confirmar la hipótesis planteada, la cual se plasma en las conclusiones de la investigación, se finaliza con las recomendaciones y la bibliografía utilizada.

# **CAPITULO I**

## **LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD**

### **1. Historia de las Normas Internacionales de Contabilidad**

Todos en el área de contabilidad hemos oído hablar de las diferentes instituciones en el ámbito internacional y nacional que agrupan nuestra profesión, y nos surge la interrogante ¿quienes emiten las NIC?, la respuesta debe ser dada con un poco de historia.

En los Estados Unidos de América, nace el APB-Accounting Principles Board (Consejo de Principios de Contabilidad), este consejo emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera. Pero fue desplazado porque estaba formado por profesionales que trabajaban en bancos, industrias, compañías públicas y privadas, por lo que su participación era una forma de beneficiar sus entidades donde prestaban sus servicios.

Luego surge el Financial Accounting Standard Board –FASB- (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera), este comité aun en vigencia en Estados Unidos, emitió normas que transformaron la forma de presentar la información financiera. Conjuntamente con los cambios que introdujo el FASB, se crearon varios organismos, comités y publicaciones de difusión de la profesión contable: American Accounting Association -AAA- (Asociación Americana de Contabilidad), Accounting Research Bulletin -ARB- (Boletín de Estudios Contables), Auditing Standard Board -ASB- (Consejo de Normas de auditoría), American Institute of Certified Public Accountants -AICPA- (Instituto Americano de Contadores Públicos), entre otros.

Las Normas Internacionales de Contabilidad, surgen siendo su principal objetivo la uniformidad en la presentación de las informaciones en los estados

financieros, sin importar la nacionalidad de quien los estuviere leyendo e interpretando.

Es en 1973 cuando nace el International Accounting Standard Committee -IASC- (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) por convenio de organismos profesionales de diferentes países entre los cuales se encontraban Australia, Canadá, Estados Unidos, México, Holanda, Japón y otros. Tiene su sede en Londres, Inglaterra y es el responsable de la emisión de las NIC.

El éxito de las NIC se centra en que las normas se han adaptado a las necesidades de los países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos. En ese sentido el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores publica en Diario Oficial de la República de Guatemala con fecha 4 de junio de 2001 la *“Resolución para adoptar el Marco Conceptual para la Presentación de Estados Financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad” (14:1)*, derogando todos los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos por esta institución, los cuales serán utilizados a partir del 1 de enero de 2002 o el 1 de julio de 2002 según su período fiscal correspondiente.

## **2. Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC)**

El comité de Normas Internacionales de Contabilidad fue creado el 29 de junio de 1973 y es resultado de un acuerdo tomado por las organizaciones de profesionales de contabilidad de Australia, Canadá, Estados Unidos, Gran Bretaña, Irlanda, Holanda, Japón y México y en noviembre de 1982 se firmo un acuerdo y una constitución.

*“Los objetivos del comité son formular, difundir a todos los países las normas contables y su aceptación, así mejorar la armonización de las normas contables y procedimientos relacionados con la presentación de estados financieros”.*(8:13)

Los miembros del Comité son los mismos de la Federación Internacional de Contabilidad (IFAC), y en el acuerdo firmado entre ambos se reconoce plena autonomía a la IASC en el establecimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad.

El gobierno de la IASC recaerá en los Administradores, que es un órgano formado por diecisiete personas, seleccionadas por el Comité de Nominaciones, con anterioridad a la vigencia de la Constitución aprobada en Edimburgo Escocia el 24 de mayo de 2000, se integra por seis profesionales procedentes de Norte América, seis de Europa, cuatro de la región Asia-Pacífico y tres de cualquier otra región del mundo pero estableciendo un equilibrio geográfico, del Consejo se explica en el numeral 4 del presente capítulo.

El período de nombramiento de los administradores será por lo regular de tres años renovables una sola vez para poder darle seguimiento al proceso, los administradores se reúnen al menos dos veces cada año.

### **3. Elaboración de las Normas Internacionales de Contabilidad.**

Para la aprobación de cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad se siguen los siguientes pasos:

- Se establece un Comité Conductor, el cual identifica y revisa todas las emisiones asociadas con el tema, por el que se solicita la emisión de la norma y considera si es de aplicación el Marco Conceptual para la

preparación y presentación de Estados financieros. Luego emite un dictamen para dar a conocer los resultados obtenidos.

- Al ser positivo el examen efectuado se prepara y publica una Declaración Borrador de Principios, en la que se establecen los principios de la norma, las soluciones alternativas y las recomendaciones para su aceptación o rechazo, se solicitan comentarios a las partes interesadas durante el período de exposición, generalmente cuatro meses.
- Luego de revisar los comentarios, se acuerda una Declaración de Principios para su aprobación y para usarlo como base del Borrador Público de la NIC propuesta.
- Para la aprobación de la nueva norma se logra con el voto de al menos las dos terceras partes del Consejo del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad y es publicada la norma.

#### **4. El Consejo, Grupo Consultivo y Consejo Asesor del IASC**

##### **El Consejo**

La principal cualidad del consejo es la experiencia técnica para la elaboración de las Normas Internacionales de Contabilidad, los administradores serán los encargados de seleccionar a los miembros del Consejo, que será un grupo de personas que representen habilidades técnicas y la experiencia en los negocios internacionales y de mercado, con el propósito de contribuir con la elaboración y desarrollo de la normas y su alcance mundial.

La selección de los miembros del Consejo no estará basada en criterio en la representación del ámbito geográfico, los administradores serán los encargados de que no esté dominado por algún grupo geográfico o de los organismos miembros.

Cinco de los miembros del Consejo deberán poseer antecedentes como auditores, uno en el área práctica, tres en la preparación de estados financieros, y uno en experiencia académica.

### **Grupo Consultivo**

En 1981, el Consejo del IASC estableció un Grupo Consultivo Internacional, en el que se incluyen representantes de las organizaciones internacionales de elaboradores y usuarios de los estados financieros, bolsas de valores y reguladores de los mercados de valores. El grupo incluye también representantes u observadores de agencias de desarrollo, organismos reguladores contables y organizaciones intergubernamentales. Los miembros actuales del Grupo Consultivo son los siguientes:

- Asociación Internacional de Actuarios. (IAA)
- Asociación Internacional de Banca.
- Asociación Internacional de la Abogacía. (IBA)
- Asociación Internacional de Supervisores de Seguros. (IAIS)
- Asociación Internacional para la Educación y la Investigación en Contabilidad. (IAAER)
- Banco Mundial.
- Cámara de Comercio Internacional. (ICC)
- Comisión Europea.
- Comité de Supervisión Bancaria de Basilea.
- Comité Internacional de Normas de Valoración. (IVSC)
- Confederación Internacional de Sindicatos Libres (ICFTU) y Confederación Mundial del Trabajo.
- Consejo de Normas de Contabilidad Financiera. (FASB)
- Corporación Financiera Internacional. (IFC)

- División de las Naciones Unidas para las Corporaciones y la Inversión Transnacional. (UNCTAD)
- Federación Internacional de Bolsas de Valores. (FIBV)
- Organización Internacional de Comisiones de Valores. (IOSCO)
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (OCDE)

El Grupo Consultivo tiene reuniones periódicas, para discutir con el consejo los problemas técnicos de los proyectos, así como el programa de trabajo y la estrategia del IASC. Este Grupo juega un papel importante en el proceso a seguir por el IASC al establecer las Normas Internacionales de Contabilidad, así como al obtener la aceptación de las Normas emitidas como resultado de ese proceso.

### **Consejo Asesor**

En 1995, el IASC estableció un Consejo Asesor Internacional, formado por personas destacadas en puestos importantes dentro de la profesión contable, del mundo de las empresas y de otros usuarios de los estados financieros. El papel del Consejo Asesor es promover, en términos generales, la aceptabilidad de las Normas Internacionales de Contabilidad, así como aumentar la credibilidad del trabajo del IASC.

El Consejo Asesor trata de asegurar la independencia y objetividad del Consejo, para que resulte perjudicial la toma de decisiones técnicas sobre Normas Internacionales de Contabilidad, no obstante, el Consejo Asesor no participa, ni tiene influencia, en las decisiones.

## **5. Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad.**

El Comité de Interpretaciones se constituyó en 1997, para la creación de interpretaciones para las normas, es así que el SIC consulta con los comités nacionales o sus similares de todo el mundo. Las interpretaciones tratan de explicar las dudas que existen en la práctica y aspectos asociados a una Norma existente que no fueron contemplados en el momento de desarrollar la Norma.

Se encuentra integrado hasta por 12 miembros que son profesionales contables que proceden de varios países, en la cual el IASC tiene la filosofía de concertarse en lo esencial, evitando hacer Normas contables complejas que no puedan ser aplicadas en una forma efectiva.

## **6. Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad**

### **NIC 1 Presentación de Estados Financieros.**

Esta Norma trata sobre la revelación de todas las políticas significativas de contabilidad, que han sido adoptadas en la preparación y presentación de estados financieros. Las políticas de contabilidad abarcan los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por los contadores al preparar y presentar estados financieros. Existen muchas políticas contables en uso y es necesario aplicar criterio para seleccionar y en que circunstancias la empresa empleara las que se adapten, para la presentación en forma adecuada su situación financiera y los resultados de sus operaciones.

Con esta Norma deroga las anteriores NIC 1 Revelación de Políticas Contables, NIC 5 Información a revelar en los Estados Financieros y NIC 13 Presentación de Activos y Pasivos Corrientes, fue aprobada por el Consejo en julio de 1997.

Las interpretaciones relacionadas con la presente norma son:

- SIC-8 Aplicación por primera vez de las NIC como Base de la Contabilización
- SIC-18 Uniformidad-Métodos Alternativos

## **NIC 2 Inventarios.**

Los inventarios son activos poseídos por la empresa para ser vendidos en el curso normal de la operación, o insumos para la producción de artículos para su venta, así mismo los materiales o suministros para ser consumidos en la producción o estén al servicio de la empresa.

La norma proporciona una guía para la determinación del costo y para el reconocimiento como gasto del período, incluyendo cualquier deterioro que implique la disminución del valor en libros al valor neto realizable de los inventarios.

El Valor Neto Realizable es el precio estimado de venta de un artículo del inventario menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

En los inventarios se debe comprender todos los costos derivados de la adquisición y conversión de los artículos así como otros costos en los que se ha incurrido para darles su condición actual.

El Costo de adquisición es el precio de compra, incluyendo aranceles de importación y otros impuestos que no sean recuperables por la empresa ante el fisco, transporte, almacenamiento y otros gastos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías.

Costo de conversión comprende la mano de obra directa, gastos de fabricación y los indirectos fijos que son aquellos que permanecen relativamente constantes con independencia del volumen de producción, calculados en forma sistemática para la transformación de la materia prima.

Para las empresas dedicadas a los servicios el costo de los inventarios se compone fundamentalmente de mano de obra directamente involucrada en la prestación del servicio incluyendo al personal de supervisión.

Los sistemas para la determinación del costo de los inventarios tales como el estandar o el método de los minoristas pueden ser usados a la conveniencia de la empresa siempre que el resultado se aproxime al costo. El tratamiento del costo de los inventarios de productos que no son intercambiables, los bienes y servicios producidos y los destinados a proyectos específicos de determinará sus costos individuales o usando las formulas de primera entrada primera salida (PEPS ó FIFO), costo promedio ponderado, o por medio de la formula ultima entrada primera salida (UEPS ó LIFO).

La interpretación que tiene relación con la presente norma es SIC-1 Uniformidad-Diferentes Fórmulas de Cálculo del Costo de los Inventarios.

## **NIC 7 Estado de Flujo de Efectivo**

El Estado de Flujo de Efectivo se elabora con datos financieros generalmente identificables en el Estado de Resultados, balance general y en las notas relativas. No obstante el Estado de Flujo de Efectivo presenta información que puede no estar fácilmente disponible y en forma usable en los otros dos estados.

Generalmente proporciona información que permite evaluar la capacidad que tiene la empresa de generar efectivo o equivalentes y las fechas en que se producen. Para lograrlo es necesario revelar separadamente los aspectos de operación, inversión y financiamiento de cada tipo de transacción.

Los métodos para utilizados para su elaboración son:

- a) Método directo: en este método se encuentran por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos.
- b) Método Indirecto: se parte de la ganancia o pérdida en términos netos, cifra se corrige luego por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido, acumulaciones por los cobros y pagos en el pasado o en futuro, así como las partidas de pérdidas y ganancias asociadas con los flujos de efectivo de operaciones clasificadas como inversiones o financiación.

El Estado de Flujo de Efectivo debe presentarse para cada período por el cual se presenta un Estado de Resultados, se debe revelar el importe de sus saldos de efectivo o equivalente que esté disponible para ser utilizado por la empresa, y el Importe de los préstamos no dispuestos.

## **NIC 8 Ganancia o Pérdida Neta del Período, Errores Fundamentales y Cambios en Políticas Contables.**

Esta norma tiene como objetivo prescribir los criterios de clasificación de la información a revelar y tratamiento contable de ciertas partidas del Estado de Resultados de manera uniforme, debe aplicarse sobre las ganancias o pérdidas en las actividades ordinarias y extraordinarias, cambios en las estimaciones contables, errores fundamentales y los cambios en las políticas contables.

Los términos a utilizar en esta norma son:

- a) Partidas extraordinarias: son ingresos o gastos que surgen por sucesos o transacciones que son claramente distintas de las actividades ordinarias de la empresa y no son recurrentes.
- b) Partidas Ordinarias: son las que la empresa efectúa como parte de su actividad comercial habitual, surgen o se derivan de estas.
- c) Errores Fundamentales: son los que han sido descubiertos en el período corriente y resultan importantes en los estados financieros de uno o más períodos anteriores.
- d) Políticas contables: son los principios o bases, métodos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa en la preparación y presentación de sus estados financieros.

En la determinación de la ganancia o pérdida neta del período se incluyen todas las partidas ordinarias, extraordinarias de ingresos y gastos efectuados en un período contable, pero se presentan circunstancias que determinadas partidas pueden ser excluidas al determinar la ganancia o pérdida del período. Esta norma se ocupa de dos circunstancias: la corrección de errores fundamentales y el efecto de cambios en las políticas contables.

Los cambios en las estimaciones contables se presentan por las incertidumbres inherentes a las actividades empresariales. Algunas de las partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino solo a través de estimaciones contables lo cual no perjudica la fiabilidad del estado financiero. En ocasiones es difícil distinguir entre una política contable y un cambio en una estimación contable. En tales casos el cambio se tratará como si fuera una estimación contable.

Un Cambio en una política contable se realizará solo cuando sea obligatorio por una norma legal, establecida por un organismo regulador o cuando se produzca una presentación más aceptable para sucesos y transacciones de los estados financieros de la empresa.

Las interpretaciones que tienen relación con esta norma es SIC-8

### **NIC 10 Hechos ocurridos después de la fecha del balance.**

La norma explica cuando se deben ajustar los estados financieros de una empresa, por hechos ocurridos después de la fecha del balance y las revelaciones que la empresa efectuará respecto a la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su publicación.

Los hechos ocurridos después de la fecha del balance son eventos favorables o desfavorables, que se han producidos entre la fecha del balance y la fecha de la autorización para la publicación de los estados financieros. Estos eventos pueden ser de dos tipos los que implican ajuste y los que no implican ajustes.

La empresa debe proceder a modificar los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar los hechos que impliquen ajustes como pueden ser: la

resolución de un litigio judicial después de la fecha del balance, recepción de información, deterioro de un activo, costo de los activos comprados, determinación posterior de la fecha del balance de las ganancias o pagos por incentivos.

Los estados financieros de una empresa deben ser preparados sobre la base que es un negocio en marcha si la gerencia determina después de la fecha del balance, se tiene la intención de liquidar la empresa o no existe otra alternativa que hacerlo, por esta situación no se realizara ajuste alguno.

La NIC 1 exige la revelación de ciertas informaciones como los son:

- Que los estados financieros hayan sido preparados sobre la base del negocio en marcha.
- Que la gerencia tenga la incertidumbre importante con eventos o condiciones que pueden ser significativas sobre la capacidad de la empresa para continuar como negocio en marcha.

### **NIC 12 Impuesto a las ganancias**

El principal problema se presenta al contabilizar el impuesto sobre las ganancias, tratar las consecuencias actuales y futuras de la recuperación (liquidación) en el futuro del valor en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de la empresa; las transacciones y otros sucesos del período corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

En esta norma se explica el tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta (ISR) en los estados financieros. Esto incluye la determinación del importe del

gasto o ahorro relacionado con el ISR respecto al período contable y la presentación de tal importe en los estados financieros.

La norma 12 anterior Contabilización el Impuesto a las Ganancias exigía a las empresas que contabilizaran los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido como también como el método del pasivo basado en el Estado de Resultados. La norma vigente exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, al que se conoce con el nombre de método del pasivo basado en el Balance General.

El método del pasivo que se basa en el Estado de Resultados, se centra en las diferencias temporales de ingresos y gastos, mientras que el basado en el balance general contempla también las diferencias temporarias surgidas de los activos así como de los pasivos exigibles.

Las diferencias temporales en el Estado de Resultados son diferencias entre la ganancia fiscal y la contable que se originan en un período y revierten en otro u otros posteriores. Las diferencias temporarias en el balance son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo y su importe en libros dentro del balance general. La base fiscal de un activo o pasivo es el valor atribuido a los mismos para efectos fiscales.

Se exige por la norma el reconocimiento de activos por impuestos diferidos, cuando sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales a futuro, para realizar el activo por impuestos diferidos.

Para la interpretación de esta norma se emitió SIC 21 Recuperación del Valor de los Activos Depreciables y Revaluados y SIC 25 Cambios en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas.

### **NIC 14 Información Financiera Por Segmentos**

Esta Norma se ocupa de las políticas de información financiera por segmentos, de los diferentes tipos de productos y servicios que la empresa elabora en las diferentes áreas geográficas en las que opera, con el fin de ayudar a los usuarios de los estados financieros a entender mejor el desempeño de la empresa en el pasado; evaluar mejor los rendimientos y riesgos de la empresa y realizar juicios más informados acerca de la empresa en su conjunto.

Están obligados a la aplicación de esta norma las empresas cuyas acciones o bonos se cotizan públicamente, incluyendo a las que están en proceso de la emisión de estos títulos que se cotizan en los mercados de acceso público.

### **NIC 15 Información para reflejar los efectos de los cambios en los precios**

Aprobada en octubre de 1989, debe ser aplicada para reflejar los efectos de los cambios en los precios sobre la determinación de los resultados de la empresa y su posición financiera, reemplaza a la NIC 6 Tratamiento Contable de las Variaciones de los precios.

La información solicitada en esta Norma no se exige para una subsidiaria que opere en el país del domicilio de la controladora si se presenta, por parte de ésta. Para subsidiarias que operen en países diferentes que los del domicilio de la controladora, la información solicitada será exigible, solamente, cuando exista una práctica aceptada para la información similar por parte de las empresas económicamente importantes en tal país.

## **NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo**

El establecer el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo es el objetivo principal de la norma. Los problemas que se presentan la contabilidad de las propiedades, planta y equipo son en el momento de las adquisiciones, la determinación del valor en libros y en los cargos por depreciación del mismo que deben ser llevados a resultados. La norma debe ser aplicada en la contabilización de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo salvo cuando otra NIC exija o permita lo contrario.

Para la aplicación de propiedades de inversión se aplicara la NIC 40, pero si las propiedades están siendo construidas o desarrolladas para su uso futuro aplicara esta norma durante se realice este proceso, luego aplicara la NIC 40.

La propiedad, planta y equipo deben ser reconocidos como un activo cuando:

- a) Es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo.
- b) El costo del activo para la empresa puede ser medido con suficiente fiabilidad

Se debe tomar en cuenta que estas partidas representan una parte importante dentro de los activos de la empresa y con esto reflejar la situación financiera real.

La base depreciable de cualquier elemento de las propiedades planta y equipo deber ser distribuida de forma sistemática sobre los años útiles. El método de depreciación usado debe reflejar el patrón de consumo por parte de la empresa, de los benéficos económicos que el activo incorpora. La vida útil de un activo se define en términos de la utilidad que se espera que aporte a la empresa.

Terrenos y edificios son activos independientes y se trataran contablemente por separado incluso si han sido adquiridos conjuntamente ya que por lo regular los terrenos tienen una vida útil ilimitada y por lo tanto no se deprecian.

Es posible la utilización de una gran variedad de métodos de depreciación para distribuir en forma sistemática, la base a depreciar de un activo durante su vida útil entre los cuales tenemos:

- a) Depreciación Lineal: es el que produce un cargo por depreciación constante a lo largo de toda la vida del activo.
- b) Tasa constante sobre el valor neto en libros: producirá cargos que van decreciendo a lo largo de la vida del activo.
- c) Unidades producidas: supone un cargo que depende del uso deseado o de la producción efectiva del activo.

En los estados financieros debe revelarse la base de medición para determinar el importe en libros, método de depreciación, vida útil de los activos o los porcentajes utilizados, importe o valor en libros, depreciación acumulada, conciliación de valores en el principio y fin del período contable.

Las interpretaciones que tienen relación con la presente norma son SIC 14 Pérdidas por deterioro por Valor de las partidas y SIC 23 Inspecciones mayores y revisiones generales.

### **NIC 17 Arrendamientos**

Esta Norma proporciona a los arrendatarios y arrendadores políticas contables apropiadas, para revelar la información correspondiente a los arrendamientos operativos y financieros.

La clasificación de los arrendamientos se basa en el grado de riesgo y ventajas que se derivan de la propiedad del activo, afectan al arrendador o al arrendatario. Entre los riesgos se incluyen la posibilidad de pérdidas por capacidad ociosa y la obsolescencia tecnológica, así como las variaciones en el rendimiento debidas a cambios en las condiciones económicas.

El arrendamiento financiero surge cuando se transfieren todos los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la propiedad; y el arrendamiento operativo si no se transfieren los anteriores riesgos y ventajas sustanciales que son inherentes a la propiedad.

Por parte del arrendatario para su contabilización el arrendamiento financiero, este debe reconocerse, en el balance general como un activo y un pasivo del mismo monto, igual al valor del bien alquilado, o al valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento, esta clase de arrendamiento da lugar tanto a un cargo por depreciación, o como un gasto financiero para cada período contable, la política de la depreciación para activos debe ser coherente con la utilizada para el resto de activos depreciables que posean.

Así mismo los arrendadores, deben reconocer los activos que mantienen en arrendamiento financiero dentro del balance general y presentarlos como una partida o cuenta por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.

Los pagos por el arrendamiento operativo deben ser reconocidos como gasto en el Estado de Resultados de forma lineal, en el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto.

Contabilizar el arrendamiento operativo por parte del arrendador debe presentar en el balance general, los activos en arrendamiento operativo de acuerdo con su naturaleza, y los ingresos provenientes del arrendamiento deben ser reconocidos como ingresos en el Estado de Resultados

Se ha emitido la interpretación SIC 15 Incentivos que se relacionan con el Arrendamiento operativo.

### **NIC 18 Ingresos**

Los ingresos son definidos, en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, como *“incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la empresa”*. (8:99)

Los ingresos propiamente dichos surgen en el curso de las actividades ordinarias y extraordinarias de la empresa, adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías.

### **NIC 19 Beneficios A Los Empleados**

La norma obliga a las empresas a reconocer un pasivo cuando el empleado ha prestado sus servicios durante un tiempo determinado, y a cambio se crea el derecho de recibir pagos en el futuro, y un gasto cuando la empresa ha consumido el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios en cuestión.

Se contemplan cinco categorías de benéficos a los empleados:

- a) Beneficios a corto plazo: sueldos salarios y contribuciones a la seguridad social, ausencias remuneradas por enfermedad o participación en las ganancias e incentivos siempre que se paguen dentro de los doce meses siguientes al cierre del período.
- b) Beneficios a empleados retirados: pensiones o seguros de vida o atención medica a jubilados.
- c) Otros benéficos a largo plazo para los empleados entre los que se incluyen ausencias remuneradas después de largos períodos de servicio (ausencias sabáticas), beneficios por incapacidad y si se pagan en un plazo de doce meses después del cierre del período.
- d) Beneficios por terminación de contrato: indemnizaciones y ventajas económicas.
- e) Beneficios de compensación instrumentos de capital.

La empresa no esta obligada a que se reconozca los beneficios a corto plazo a los empleados, ya que en el momento en que el trabajador preste el servicio le da derecho a tales beneficios. Los beneficios post-empleo se dividen en planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos.

### **NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera**

La empresa puede llevar a cabo actividades como transacciones en moneda extranjera o bien, puede tener operaciones en el extranjero.

En estos casos, con el fin de incluir las transacciones en moneda extranjera y las cuentas de las operaciones en el extranjero, dentro de los estados financieros de la empresa, las operaciones correspondientes deben ser expresadas en la

moneda habitualmente utilizada por la empresa para establecer sus cuentas y los estados financieros de las operaciones en el extranjero deben ser convertidos a la moneda que corresponda a los estados financieros publicados por la empresa.

## **NIC 22 Combinaciones de negocios**

La norma se ocupa tanto del caso de adquisición de una empresa por otra, como del infrecuente caso de unificación de intereses entre dos empresas, cuando no puede identificarse a ninguna de ellas como adquirente.

Una combinación de negocios puede estructurarse de diferentes formas en función de razones legales, fiscales u otras consideraciones relevantes. Implica la compra por parte de una empresa de los títulos que representen la propiedad de otra, o bien la adquisición de los activos netos de otra compañía. La operación puede efectuarse mediante la emisión de acciones o mediante la transferencia de efectivo o por otros medios equivalentes u otros activos. La combinación de negocios puede dar lugar a una relación de controladora-subsidiaria, en esta situación la adquirente aplicara estados financieros consolidados.

Una de las consecuencias de la combinación de negocios puede dar lugar a una fusión contempladas en ley, por lo general una fusión entre dos empresas en la cual los activos y pasivos de una sociedad se transfieren a la otra disolviéndose la primera; los activos y pasivos de ambas sociedades se transfieren a una nueva sociedad y se disuelven en las compañías fusionadas.

Toda combinación de negocios que sea una adquisición debe ser contabilizada utilizando el método de compra, que se efectúa a partir del momento de la adquisición en el cual el adquirente debe:

- a) Incorporar los resultados de las operaciones de la adquirida al Estado de Resultados.
- b) Reconocer en el Balance general, los activos y pasivos identificables de la adquirida, así como cualquier plusvalía o minusvalía comprada resultante de la adquisición.

La adquisición debe contabilizarse a su costo, que es el importe de efectivo y equivalentes al efectivo pagados por ella, o bien el valor razonable en el momento del intercambio.

### **NIC 23 Costos por intereses**

La Norma establece como regla general, el reconocimiento inmediato de los costos por intereses como gastos. No obstante, la norma contempla, como tratamiento alternativo permitido, la capitalización de los costos por intereses que sean directamente imputables a la adquisición, construcción o producción de algunos activos que cumplan determinadas condiciones.

Los costos por intereses deben ser reconocidos como gastos del período en que se incurre en ellos, salvo si fueran capitalizados. Así los costos por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos que cumplan las condiciones para la cuantificación, deben ser capitalizados, formando parte del costo de dichos activos.

**NIC 24 Informaciones a revelar sobre partes relacionadas**

La presentación de información sobre partes relacionadas, así como de transacciones sobre la empresa que informa y las terceras partes relacionadas con ella, se debe aplicar las disposiciones de esta norma a los estados financieros de cada empresa que los presente.

En muchos países las leyes exigen que los estados financieros revelen determinada información sobre ciertas clases de partes relacionadas, la atención se centra en las transacciones con los directivos de la empresa especialmente en las remuneraciones, prestamos concedidos, las transacciones inter-compañías, así como las inversiones efectuadas en empresas del grupo o asociadas y de los saldos de las cuentas mantenidas con las mismas y con los directivos.

Cuando exista control, la entidad de partes relacionadas debe ser objeto de revelación en los estados financieros, con independencia de que se hayan producido transacciones entre las mismas.

**NIC 27 Estados financieros consolidados y contabilización de inversiones en subsidiarias**

La norma se ocupa, de la contabilización de las inversiones en subsidiarias, dentro de los estados financieros individuales que la controladora presenta por separado. La empresa controladora que sea a su vez subsidiaria participa en su totalidad, o prácticamente en su totalidad, por otra controladora, no necesita presentar estados financieros consolidados.

La controladora debe revelar en sus estados financieros las razones por las que no han presentado los estados financieros consolidados, junto con los métodos utilizados para la contabilización de sus subsidiarias. Se debe informar sobre el nombre de la empresa controladora que publica estados financieros consolidados.

Los estados financieros consolidados deben prepararse usando políticas uniformes para recoger similares transacciones u otros eventos producidos en circunstancias parecidas. Si no es posible usar las mismas políticas contables, debe ser revelado junto con las proporciones de las partidas afectas a las que en los estados consolidados se hayan aplicado los diferentes métodos contables.

### **NIC 28 Contabilización de inversiones en empresas asociadas**

Para la aplicación de esta norma se debe tomar en cuenta si se ejerce influencia significativa un inversionista, al poseer directa o indirectamente a través de sus subsidiarias igual o más del 20% de los derechos de voto de la empresa.

Los métodos para la contabilización son:

1. De Participación: la inversión se registra inicialmente al costo, incrementando posteriormente su importe en libros para reconocer la parte que le corresponde al inversionista, en las pérdidas o ganancias obtenidas por la empresa participada, o reducen el importe en libros de la inversión. También se pueden necesitar ajustes por las alteraciones que ha sufrido la inversión que puede presentarse por: reevaluación de las propiedades, planta y equipo, variación en las tasas de cambio de las divisas, etc.
2. Del Costo: aquí se registra al costo de adquisición la inversión en la empresa en que participa el inversionista, se reconoce ingreso solo en la medida en que recibe las distribuciones de ganancias acumuladas de la

empresa en que participa, tras la fecha de adquisición, los repartos de dividendos por encima de las ganancias acumuladas se consideran recuperación de la inversión y por tanto se registra como una disminución en el costo de la misma.

Las inversiones deben contabilizarse en los estados financieros consolidados por el método de participación, exceptuando cuando la inversión haya sido adquirida y se mantenga exclusivamente con vistas a su desapropiación en futuro próximo, y/o opera bajo restricciones severas a largo plazo, que deteriorar significativamente sus posibilidades de transferir fondos a la inversora.

Debe revelarse en los estados financieros: el nombre la descripción apropiada de la empresa asociada significativa, los porcentajes de participación, los métodos para contabilizar las inversiones.

### **NIC 32 Instrumentos financieros: presentación e información a revelar**

La norma es creada, para la comprensión de los estados financieros que los usuarios necesitan sobre el significado de los instrumentos financieros, de las cuentas que se encuentran reconocidos dentro o fuera del balance de situación general, para reconocer la posición financiera, los resultados y los flujos de efectivo de la empresa.

*“Un Instrumento financiero es un contrato que da simultáneamente a un activo financiero de una empresa, y a un pasivo financiero o instrumento de capital en otra empresa”.*(15:60)

El activo financiero *“es todo activo que posee cualquier forma de efectivo, otorga el derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero por parte de otra*

*empresa, o a intercambiar instrumento financieros con otra empresa en condiciones favorables”.(15:61)*

### **NIC 33 Ganancias por acción**

La determinación y presentación de la cifra de ganancias por acción de las empresas, cuyo efecto será el de mejorar la comparación de los rendimientos entre diferentes empresas en el mismo período, así como entre diferentes períodos para la misma empresa, para establecer el denominador en el cálculo de las ganancias por acción.

La norma debe ser aplicada por las empresas cuyas acciones ordinarias, ya sean actuales o potenciales, se coticen públicamente, así como por aquellas empresas que están en proceso de emitir acciones ordinarias, en el mercado de valores, las empresas que no tengan acciones actuales o potenciales que no se cotizan en la bolsa pero revele dentro de su información financiera cifras de ganancia por acción, debe calcular y presentar de acuerdo con la presente norma.

La ganancia por acción nivel básico, debe ser calculada dividiendo las ganancias o las pérdidas netas el período, atribuibles a los accionistas ordinarios, entre el número medio ponderado de acciones en circulación durante el período, después de haber deducido los dividendos de las acciones preferidas.

La interpretación que tiene relación con la presente NIC es el SIC 24 Instrumentos financieros y otros contratos que pueden ser liquidados en acciones.

**NIC 34 Información financiera intermedia**

Los criterios para el reconocimiento y la medición que deben ser seguidos en los estados financieros intermedios, ya que se presenten de forma completa o condensada. Un período intermedio es el período contable menor a un año y se entiende por información financiera intermedia la que contenga o bien un conjunto de estados financieros completos conforme a la NIC 1, o bien un conjunto de estados financieros condensados para un período menor a un año.

Debe contener como mínimo el Balance general, Estado de Resultados y Estado de Flujo de Efectivo condensados, un estado de carácter condensado que muestre o bien todos los cambios habidos en el patrimonio neto y notas explicativas seleccionadas. Debe revelar el hecho de que su información financiera intermedia ha sido elaborada de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad.

**NIC 36 Deterioro del valor de los activos**

Un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable, cuando su valor en libros exceda del importe que se puede recuperar del mismo, a través de su uso o de su venta, si este fuera el caso, el activo se calificaría como deteriorado y la norma exige que la empresa reconozca contablemente la correspondiente pérdida de valor por deterioro.

La empresa debe evaluar en la fecha de cierre del período contable, si existe algún indicio de deterioro del valor de activos. Si se detecta algún indicio la empresa deberá estimar el importe recuperable del activo en cuestión. No siempre es necesario calcular el precio de venta neto de un activo y su valor en uso.

El precio de venta neto constituye la existencia de un precio, dentro de un compromiso formal de venta, en una transacción libre, ajustado por los costos incrementados que pudieran ser directamente atribuibles a la desapropiación del activo.

La pérdida por deterioro debe ser reconocida inmediatamente como un gasto en el Estado de Resultados, a menos que el activo en cuestión se contabilice por su valor revaluado. Las pérdidas por deterioro en los activos revaluados deben tratarse como una disminución de la reevaluación practicada siguiendo la norma 16.

### **NIC 37 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes**

Las provisiones son pasivos en los que existe una incertidumbre, se presentan en las siguientes circunstancias dentro de la empresa:

- a) Se tiene una obligación presente de carácter legal o implícita por la entidad como resultado de un proceso pasado.
- b) Es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos que comprometen beneficios económicos para cancelar la obligación.
- c) Se puede estimar de manera fiable el importe de la obligación o deuda correspondiente

El medir o valorar la cuantía de la provisión, se debe tomar en cuenta los riesgos y las incertidumbres, pero la existencia de una incertidumbre no justifica la creación de una provisión excesiva o la sobre valoración de los pasivos; descontar el valor de la provisión si el efecto del valor es temporal del dinero es significativo, sucesos futuros tales como los cambios en la ley o en la tecnología, y las ganancias esperadas por la venta de activos

Los pasivos contingentes es la obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedara confirmada solo si llega a ocurrir o si no, son sucesos que no están bajo el control de la empresa; o la obligación presente surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros ya que no es probable la existencia de la misma, para satisfacerla la empresa debe desprenderse de recursos económicos y el importe de la obligación no puede ser medido en forma confiable.

De igual forma los activos contingentes surgen a raíz de un hecho pasado cuya existencia ha de ser confirmada o no, que no está bajo el control de la empresa un ejemplo común es la reclamación a través de procesos legales, cuyo fin es incierto.

### **NIC 38 Activos intangibles**

El activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física que posee la empresa para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad.

Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en o contener una esencia de naturaleza tangible, como el caso de un disco compacto para los programas informáticos, documentación legal en el caso de una patente o licencia o película. Para determinar si un activo incluye elementos tangibles e intangibles se requiere efectuar un juicio oportuno, y determinar cual de los dos tiene en peso más significativo.

Se puede aplicar esta norma a los gastos de publicidad, gastos de formación del personal, gastos de puesta en marcha de la empresa, y las actividades de investigación y desarrollo de nuevos conocimientos por ejemplo un prototipo.

Para efectuar la amortización se debe reflejar el patrón de consumo, por parte de la empresa, los beneficios económicos derivados del activo, si este no pudiera ser determinado de manera fiable se debe adoptar el método lineal de amortización, la cuota de amortización calculada debe ser cargada como gasto del período.

### **NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición**

En esta norma se establecen los criterios para el reconocimiento, la medición y presentación de la información sobre los activos y pasivos de carácter financiero. Deben ser medidos inicialmente según el costo correspondiente, que será igual al valor razonable de las contrapartidas entregadas o recibidas en el momento de adquisición del activo financiero o del pasivo financiero.

Muchos pasivos financieros deben ser medidos al valor que resulte de restar, al saldo originalmente registrado, las devoluciones y amortizaciones financiera hechas sobre el principal. Solo el importe en libros de los derivados y los pasivos financieros, que se mantengan en la empresa para ser desapropiados, debe ser objeto de reconsideración.

### **NIC 40 Propiedades de inversión**

Las propiedades de inversión son por ejemplo: terrenos, edificios, en forma total o en partes que se poseen para ganar rentas, plusvalía o ambas para la

producción de bienes o servicios para fines administrativos o para su venta en el curso ordinario de sus operaciones.

La empresa, puede elegir entre estos dos métodos para su contabilización:

- a) Modelo del valor razonable: la propiedad de inversión debe ser medida por su valor realizable y los cambios en el valor realizable deben reconocerse en el Estado de Resultados.
- b) Modelo del costo: es el tratamiento por punto de referencia en la NIC 16, propiedades planta y equipo de forma que la propiedad de inversión debe ser medida por su costo menos la depreciación. La empresa que elija este modelo debe revelar el valor razonable de sus propiedades de inversión.

#### **NIC 41 Agricultura**

Esta Norma se aplica a los productos agrícolas, que son los productos obtenidos de los activos biológicos de la empresa, pero sólo en el punto de su cosecha o recolección, a partir de entonces será de aplicación la NIC 2. Esta Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección.

Actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes. El producto agrícola es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la empresa.

Un activo biológico es un animal vivo o una planta. Un grupo de activos biológicos es una agrupación de animales vivos o de plantas que sean similares.

La transformación biológica comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. La cosecha o recolección es la separación del producto del activo biológico del que procede o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

## **CAPITULO II**

### **EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

Un sistema es un conjunto de elementos dinámicamente relacionados formando una actividad, para alcanzar un objetivo, operando sobre datos, para proveer información.

De lo anterior podemos definir que el sistema tributario es la actividad financiera del Estado, es el conjunto de tributos interrelacionados que se aplican en un país en un tiempo determinado, sus limitaciones básicas son de tipo espacial y temporal, debe estudiarse el sistema de un país determinado en una época específica porque la situación política, social y cultural son cambiantes.

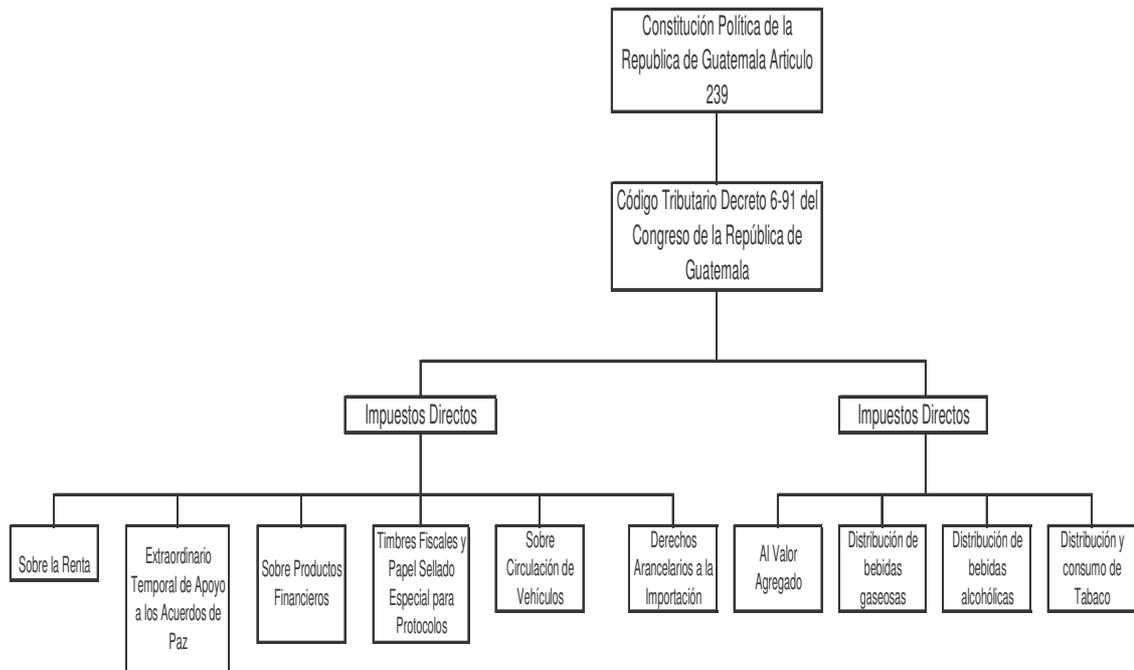
Para el adecuado funcionamiento de un Sistema Tributario, los tributos deben cumplir con los requisitos de fiscalización para combatir la evasión, ser eficientes para garantizar la recaudación, así proveer al Estado de los recursos que necesita para cumplir con sus objetivos, esta orientado a la promoción económica y adaptarse a los ciclos económicos, causar el menor sacrificio posible a la población y estar distribuido equitativamente según la capacidad de pago de los habitantes, el cálculo y pago debe ser simple y producir certeza en el contribuyente.

#### **1. Estructura del sistema tributario**

La Estructura del Sistema Tributario comprende todos impuestos directos e indirectos que se encuentran vigentes en un país en un tiempo determinado.

El sistema tributario guatemalteco tiene la estructura de todo sistema tributario moderno, basándose en cuatro impuestos (IVA, ISR, IETAAP, y DAI).

Para comprender mejor la estructura del sistema tributario guatemalteco se presenta en la siguiente grafica:



De la anterior gráfica el sistema tributario guatemalteco se basa en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, en el cual faculta al Congreso como único ente para la creación de impuestos, determinar el hecho generador, exenciones, base imponible y tipo impositivo, deducciones, descuentos, reducciones, recargos, infracciones y respectivas sanciones por la falta de cumplimiento de la obligación del contribuyente ante el Estado.

En segundo lugar en orden jerárquico tenemos las disposiciones contenidas en el Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, en el cual se regula la interpretación de las leyes tributarias, derechos, obligaciones y medios de defensa del contribuyente, infracciones y sanciones.

Los impuestos directos es el pago que exige el Estado por la posesión de bienes, utilidades obtenidas, celebración de contratos dentro de un espacio territorial y tiempo definidos. En esta categoría de impuestos se encuentran el Impuesto Sobre la Renta (ISR), Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP), Impuesto Sobre Productos Financieros (IPF), Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, Impuesto a la Circulación de Vehículos y Derechos Arancelarios a la Importación, este último se clasifica dentro de los impuestos indirectos por ser un gravamen específico, que el importador paga directamente a las cajas fiscales, y después cargado al consumidor final.

Y los Impuestos indirectos es el importe que se paga por el consumo o la utilización de un servicio, que por lo regular se encuentran incluido en el precio de venta, no se paga directamente al Estado sino por un agente de percepción siendo el vendedor o prestador del servicio. Se encuentran aquí clasificados el Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a la Distribución de Bebidas (alcohólicas y gaseosas), e Impuesto a la Distribución y Consumo de Tabaco

## **2. Principales leyes tributarias que regulan la empresa comercial**

### **Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

En Guatemala el Impuesto al Valor Agregado recae sobre la venta o permuta de bienes muebles, la prestación de servicios, importaciones, el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria, la destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, excepto cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos o delitos.

Son contribuyentes de este impuesto toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aún cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados mencionados en el párrafo anterior.

La tarifa será de doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior. Por las compras realizadas y servicios recibidos se obtiene un crédito fiscal que es el impuesto pagado por el contribuyente en estas operaciones y por las ventas o servicios prestados se obtiene un débito fiscal siendo el impuesto recibido, juntamente con la presentación de la declaración se hará el pago del impuesto resultante si los débitos son mayores a los créditos generados en el período.

Está regulado en el Decreto No 27-92 de 7 de mayo de 1992 reformado por Dtos. Nos. 29-94 de 19/04/94, 60-94 de 30/11/94, 142-96 de 27/12/96, 39-99 de 10/11/99 modificado por Dto. No. 44-99 de 23/11/99, 44-2000 de 29/06/00, 80-2000 de 06/12/00, 32-2001 de 26/07/2001 y 66-2002 de 11/11/2002.

### **Impuesto Sobre la Renta (ISR)**

Este impuesto grava la renta de fuente guatemalteca, o sea todo ingreso o utilidad que se perciba por trabajo o inversión realizada en Guatemala. Se

considera renta de fuente guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios o derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país o que tengan su origen en actividades desarrolladas en Guatemala, por personas individuales o jurídicas.

Son contribuyentes del impuesto, las personas individuales domiciliadas o no en Guatemala, independientemente de su nacionalidad o residencia. Son sujetos pasivos de este impuesto los fideicomisos, los contratos en participación, las copropiedades, las comunidades de bienes, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, la gestión de negocios, los patrimonios hereditarios indivisos, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país.

Las personas jurídicas, que desarrollan actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, deberán calcular el impuesto aplicando a la renta imponible el cinco por ciento (5%) el cual pagarán mensualmente o mediante retención definitiva. La renta imponible de este régimen es la diferencia entre la renta bruta (todas las ventas o servicios prestados en el período mensual) y las rentas exentas.

Se puede optar por el régimen en el que se puede deducir de su renta bruta todos los costos y gastos necesarios para conservar la fuente productora de rentas gravadas y a la diferencia aplicar la tarifa del treinta y uno por ciento (31%).

Los contribuyentes afectos al impuesto conforme este último régimen, deberán presentar dentro del plazo de tres meses siguientes a la terminación del período de imposición correspondiente del 1 de enero al 31 de diciembre, una declaración jurada de la renta obtenida durante tal período, calculando y

pagando conjuntamente el impuesto correspondiente si resulta utilidad en el período.

El Impuesto está regulado en Decreto No 26-92 de 7 de mayo de 1992 modificado por Decretos Nos. 61-92, 61-94 de 30/11/94, Sentencias de la Corte de Constitucionalidad de 17/03/94 y de 13/10/95, Decretos Nos. 26-95, 32-95, 36-97 de 19/06/97, 117-97 de 20/11/97, 44-2000 de 28/06/2000, 80-2000 de 06/12/00 y 33-2001 de 01/08/2001 y 18-04 del 29/06/2004, reglamentado por el Acuerdo Gubernativo No. 206-2004 de 22/07/2004.

### **Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP)**

Los contribuyentes afectos a este impuesto son las personas individuales o jurídicas que realicen actividades mercantiles y agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto (ventas netas – costo de ventas o de producción) superior al 4% de sus ingresos brutos, el período de imposición será por trimestre calendario.

La base imponible para calcular el impuesto será la cuarta parte del activo neto o la cuarta parte de los ingresos brutos de acuerdo con la información de la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, el que resulte mayor.

La tarifa del impuesto será para los períodos comprendidos del 1 de enero de 2005 al 30 de junio de 2006 será del uno punto veinticinco por ciento (1.25%) y de los períodos comprendidos del 1 de julio de 2006 al 31 de diciembre de 2007 será del uno por ciento (1%).

Este impuesto se encuentra regulado por el decreto número 19-04 del Congreso de la República de Guatemala del 29/06/2004 y con vigencia a partir del 1 de julio de 2004

### **Impuesto Sobre Productos Financieros (IPF)**

Grava los ingresos por intereses de cualquier naturaleza incluyendo los que provienen de los títulos-valores ya sean públicos o privados que se paguen o acrediten a personas individuales o jurídicas domiciliadas en Guatemala siempre que no estén fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos.

La tarifa del impuesto es del diez por ciento (10%) sobre la totalidad de ingresos por concepto de intereses, por medio de retención que efectuaran las personas individuales o jurídicas que los paguen o acrediten, deberá ser pagado en los primeros diez días hábiles del mes calendario siguiente en el que retuvo el impuesto.

Se encuentra regulado por el decreto 26-95 del 25 de abril de 1995 del Congreso de la República, reformado por los decretos 44-2000 del 1 de julio de 2000.

### **Derechos Arancelarios a la Importación (DAI)**

Son los impuestos que gravan las mercancías importadas, al momento de su ingreso al país, el porcentaje dependerá de la clasificación que ocupa en el arancel único centroamericano, se deberá pagar junto con el Impuesto al Valor Agregado para su salida de la aduana de ingreso.

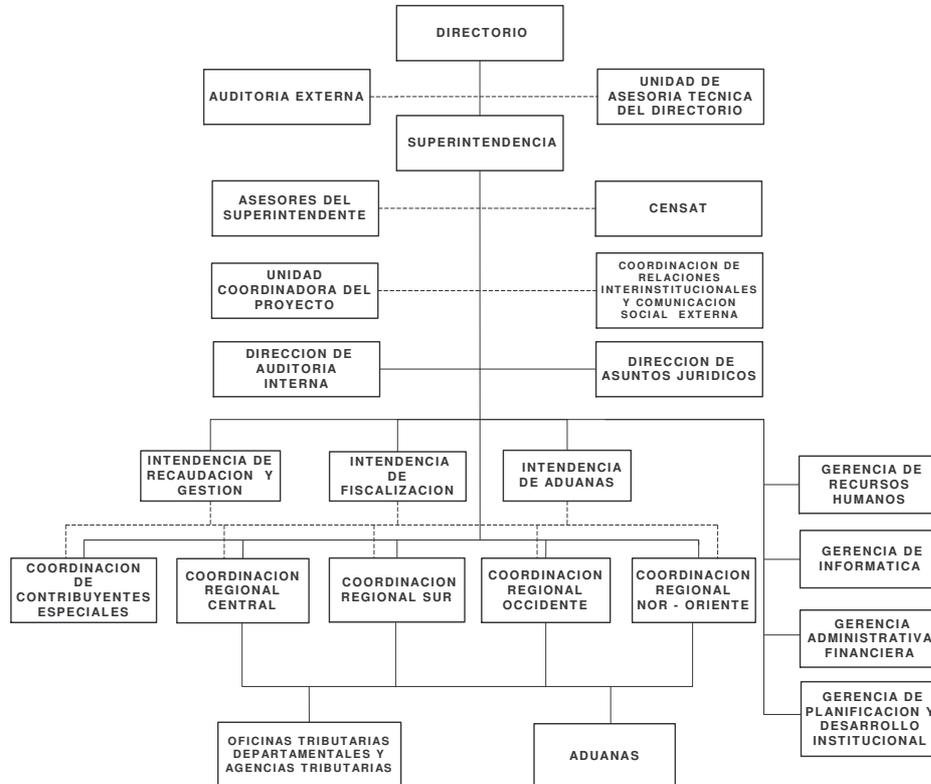
### **3. La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)**

A principios de 1997 el Gobierno de Guatemala a través del Ministerio de Finanzas Publicas, se iniciaron acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyo la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo su objetivo modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales de los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

*“El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente”.*(13:2)

La creación de la Superintendencia de Administración Tributaria fue aprobada por el Congreso de la República según el Decreto 1-98 el cual entro en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998. La Superintendencia es una entidad estatal, descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de la Administración Tributaria. La institución goza de autonomía funcional, económica financiera técnica y administrativa, cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

La estructura organizacional de la Superintendencia de Administración Tributaria es la siguiente:



Fuente: Página de Internet de la Superintendencia de Administración Tributaria, (SAT). <http://portal.sat.gob.gt/portal>

La autoridad máxima de la superintendencia es el Directorio que esta formado de la siguiente manera:

- El ministro de Finanzas Publicas quien lo preside.
- Cuatro Directores titulares y dos suplentes.
- El Superintendente de Administración Tributaria quien actúa como secretario.

Entre las principales funciones institucionales se encuentran: ejercer la administración del régimen tributario, de la recaudación, control y fiscalización

de todos los tributos internos y los que gravan el comercio exterior, excepto los que recaudan las municipalidades. Administrar el sistema aduanero de la República conforme a la ley, cumplir y hacer cumplir las leyes tributarias, facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Las principales funciones de su organización son:

**El Directorio:** es la dirección superior y le corresponde establecer las políticas de gestión administrativa y velar por su buen funcionamiento, emite opiniones sobre iniciativa de ley que presenta el Organismo Ejecutivo en materia tributaria o que afecte la recaudación de tributos, dicta disposiciones internas, que facilitan el cumplimiento de los objetivos de la Superintendencia, leyes tributarias y aduaneras y sus reglamentos.

**Superintendente de Administración Tributaria:** es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT, sus funciones son la administración y dirección general, sin perjuicio de la competencia y las atribuciones que le corresponden al Directorio.

**Intendencia de Aduanas:** se encarga de planificar y coordinar el control e intervención fiscal, del tráfico exterior de mercancías y del que se realiza en el territorio de la República, sometidas a los distintos regímenes aduaneros, analiza diseña y programa las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia, coordina, planifica y controlas las funciones en materia de prevención y actuación contra la defraudación y el contrabando aduanero.

**Intendencia de Fiscalización:** Planifica y programa en el ámbito nacional, la fiscalización de los tributos y obligaciones accesorias, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, de conformidad con el Código Tributario.

Coordina y controla la ejecución de las actividades de la fiscalización, analiza, diseña y programa las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia; resuelve las solicitudes de procedimientos originados por las acciones de verificación o en materia de fiscalización, excepto aquellos procedimientos que impliquen la imposición y aplicación de una sanción administrativa lo cual corresponde al Superintendente.

**Intendencia de Recaudación y Gestión:** Dirige las actividades relacionadas con la gestión, recaudo, cobro y devolución de los tributos, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, sanciones y demás obligaciones accesorias del tributo, administra las actividades relacionadas con el servicio de atención y orientación a los contribuyentes.

**Coordinación de Contribuyentes Especiales:** es responsable de dar atención a consultas y gestiones de toda naturaleza, ejerce control sobre la presentación de declaración y pago y requerir el respectivo cumplimiento en los casos en que resulte necesario ejecutar programas de fiscalización cuenta con los departamentos de Recaudación y Gestión, Fiscalización, Resoluciones y Administrativo y de Secretaría.

**Coordinaciones Regionales:** Dependen jerárquicamente del Superintendente y funcionalmente de las Intendencias. Cada coordinación tiene una sede y competencia territorial en materia tributaria sobre las oficinas tributarias departamentales y las aduanas de su jurisdicción, coordinando actividades en materia de recaudación, fiscalización y supervisión aduanera.

#### **4. El proceso Contencioso Administrativo**

Procede iniciar el proceso contencioso administrativo por la presentación de una demanda en contra de actos y resoluciones de la administración pública y controversias de contrato y concesiones administrativas, para el presente caso por las emitidas por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Para plantear la demanda es necesario que las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria contengan:

- a) Ilegalidad de la pretensión administrativa, esto sucede cuando el contribuyente no esta de acuerdo con el acto administrativo y se acude a plantear el contencioso tributario.
- b) Sobre la ejecución de la deuda tributaria, normalmente quien acude a esta al órgano jurisdiccional, es la Administración Tributaria, lo que se conoce como Económico Coactivo, es decir cuando la Administración Tributaria cobra el adeudo por la vía ejecutiva, nuestro Código Tributario se encuentra regulado en los artículos 171 al 185.

Para la presentación de la demanda se acude directamente en la sala que corresponda (primera o segunda instancia) o al Juzgado de primera Instancia del departamento de la República correspondiente, para los casos de materia tributaria se acude al órgano jurisdiccional especializado denominado Sala 2<sup>a</sup>. de lo Contencioso Administrativo, el cual se encuentra completamente desvinculado e las partes ya que pertenece al Organismo Judicial. La importancia de esta sala es relacionada con la seguridad jurídica, de conocer cual es el criterio interpretativo que dicha sala esta dando, a nuestro sistema jurídico tributario.

El tribunal analiza la demanda en cuanto a requisitos formales, si encuentra errores o deficiencias insubsanables, rechaza demanda y declara el fin del proceso. Si encuentra errores o deficiencias subsanables fija plazo para que el actor subsane errores o deficiencias y continúa el proceso, si no enmienda el error se rechaza la demanda. Si la demanda cumple con los requisitos de forma apegado a derecho, el tribunal solicita los antecedentes al órgano Administrativo que emitió la resolución para que dentro de los cinco días de presentación de la demanda o de la subsanación de esta. El órgano administrativo debe enviar el expediente al tribunal dentro de los diez días de solicitado, si no envía el expediente al tribunal, le da trámite a la demanda y entra a conocer con lo dicho por el demandante, el tribunal ordena lo conducente contra el funcionario por desobediencia por el no traslado del expediente al tribunal.

El tribunal examina la demanda con antecedentes o sin éstos, examina si la demanda está o no ajustada a derecho, resuelve dentro de los tres días de tener los antecedentes o la negativa a enviarlos, si no encuentra ajustada a derecho la demanda no da trámite, decreta un auto que pone fin al proceso, si está ajustada a derecho la admite para su trámite y puede decretar medidas y continúa el proceso. Si la demanda está ajustada a derecho emplaza a las partes, que son: el órgano administrativo que emitió la resolución, la Procuraduría General de la Nación, los terceros interesados en la demanda y la Contraloría General de Cuentas según el caso.

Se pueden dar cuatro situaciones:

- i) Excepciones previas: dentro de los cinco días del emplazamiento (vía incidental), se da audiencia por tres días a las partes y se puede abrir a prueba por diez días, se emite la resolución en el plazo de tres días de planteado o vencido la prueba si se otorga con lugar las

excepciones se termina el proceso, si se declara sin lugar las excepciones continúa el proceso.

- ii) Contestación de la demanda en sentido negativo y se plantean excepciones perentorias y se continúa el proceso.
- iii) No contesta la demanda: se declara la rebeldía del que no contestó y continúa el proceso.
- iv) Allanamiento si todas las partes se allanan y se dicta sentencia

Declaradas sin lugar las Excepciones, se debe contestar la demanda, si es situación de derecho no se entra a conocer prueba, si no contesta se declara rebelde y se abre a prueba para el demandante por treinta días.

Vencido el plazo de la prueba antes o en los treinta días, se señala día y hora para la vista dentro de los quince días después de terminada la tramitación del proceso, se decreta auto para mejor fallar por un plazo de diez días contados a partir de la vista. Se dicta la sentencia dentro de los quince días después de vista o vencido el auto.

La ejecución de la sentencia de lo Contencioso Administrativo se realizará cuando la sentencia está firme siendo cuarenta y ocho horas de vencido el plazo de ampliación y aclaración o vencido el plazo para presentar el recurso de casación.

Firme la sentencia o resolución que puso fin al proceso, se devuelve el expediente al órgano administrativo con certificación de lo resuelto y se señala plazo prudente para que se cumpla con la sentencia. Si es favorable al particular

puede acudir a la vía de apremio en la vía civil dependiendo del caso, si es desfavorable al particular se puede acudir dependiendo del caso al tribunal de lo económico coactivo. Se puede presentar el recurso de Casación por motivo de forma o de fondo en la sentencia o resolución, se tiene quince días de plazo para interponerlo, el tribunal pide autos originales y puede originarse dos situaciones:

- i) Si esta resuelto conforme derecho señala día para la vista en la que pueden concurrir las partes y sus abogados litigar de palabra o por escrito, la vista puede ser pública.
- ii) Si no lo encuentra arreglado conforme a derecho lo rechaza, en el recurso de Casación no se puede proponer ni recibir prueba alguna. Los únicos incidentes son recusación, excusa, impedimento, desistimiento, aclaración y ampliación.

### **CAPITULO III**

## **APLICACIÓN DE LAS NIC Y LAS DIFERENCIAS CON EL SISTEMA TRIBUTARIO**

Como objetivo principal del presente capítulo es el análisis de las aplicaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad que tiene relación con la legislación tributaria vigente en el país al 31 de diciembre de 2004.

A continuación se presentan las NIC que se consideran que en su aplicación tiene relación o inciden en alguna norma tributaria.

#### **1. NIC 1 Presentación de estados financieros**

Los estados financieros deben presentar *”fielmente la situación financiera de la empresa así como sus flujos de efectivo, la aplicación correcta, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar en la práctica a presentar una información razonable”*.(8:94)

Los estados financieros deben presentar la información respecto a los activos (objeto tangible o intangible que se posea en propiedad que tenga valor monetario), pasivo (obligaciones pagaderas en dinero que tiene una empresa con otra persona jurídica o individual), patrimonio (cantidad monetaria que posee una empresa luego de restar de sus activos los pasivos que contrajo), ingresos, gastos, pérdidas y ganancias que se originaron de las actividades empresariales; flujos de efectivo (cantidades monetarias egresadas e ingresadas a la empresa por sus operaciones normales).

Los responsables por la elaboración y presentación de los estados financieros corresponde a la empresa, siendo el representante legal para personas jurídicas o el propietario y el profesional o técnico que los elabora.

Los estados financieros se componen como mínimo Balance General, Estado de Resultados, Estado de Flujo de Efectivo, Cambios en el Patrimonio Neto y Notas a los estados financieros, se describe a continuación su estructura principal:

a) Balance General:

- a.1) Activo Corriente: Se integra por las cuentas: mercaderías, cuentas por cobrar comerciales o a corto plazo y se esperan que realice la empresa en el transcurso de doce meses, tras la fecha del balance, el efectivo u otros equivalentes que no este restringida su utilización. (Ver pagina 50)
- a.2) Activo no Corriente: Comprende activos tangibles e intangibles, de operación o financieros, ligados a la empresa a largo plazo. (Ver pagina 50)
- a.3) Pasivo Corriente: formado por las obligaciones a corto plazo y que se espera liquidar en un plazo máximo de doce meses de su creación. (Ver pagina 50)
- a.4) Pasivo no Corriente: Aquí se incluyen obligaciones como prestamos a largo plazo y todas aquellas obligaciones cuya realización es por un plazo mayor a doce meses. (Ver pagina 50)

El modelo presentado por la NIC del Balance General se presenta a continuación, se indican por medio de llaves el número del inciso anteriormente explicado de cada uno de sus componentes.

**Balance General de la empresa XXXX, al 30 de junio de 20XX, Cifras  
Expresadas en XXXX**

<b>ACTIVO</b>		
<b>No corriente</b>		
Deudas por cobrar a Largo Plazo	0.00	} (a.2)
Inversiones	0.00	
Propiedades, Planta y Equipo (neto)	0.00	
Otros Activos	0.00	
<b>Total Activos no Corrientes</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>
<b>Activos corrientes</b>		
Efectivo y Equivalente	0.00	} (a.1)
Cuentas por Cobrar		
Clientes	0.00	
Funcionarios y Empleados	0.00	
Compañías Relacionadas	0.00	
Otras cuentas por cobrar	0.00	
Estimación para Cuentas Incobrables	0.00	
Total Cuentas por Cobrar Neto	0.00	
Inventarios	0.00	
Gastos anticipados	0.00	
<b>Total Activo Corriente</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>
<b>Activo Total</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>
<b>PASIVOS Y PATRIMONIO NETO</b>		
Patrimonio de los Accionistas		
Capital Autorizado	0.00	
Acciones por suscribir	0.00	
Capital Pagado	0.00	
Aportes a futuras capitalizaciones	0.00	
Ganancias o pérdidas Acumuladas	0.00	
Reservas	0.00	
<b>Total Patrimonio</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>
<b>No corriente</b>		
Prestamos a Largo Plazo	0.00	} (a.4)
Provisión para Indemnizaciones	0.00	
<b>Total Pasivo no Corriente</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>
<b>Corriente</b>		
Proveedores	0.00	} (a.3)
Prestamos a Corto Plazo	0.00	
Otras Cuentas por Pagar Corto Plazo	0.00	
<b>Total Pasivo Corriente</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>
<b>Total Pasivo y Patrimonio</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>

b) El Estado de Resultados se puede presentar mediante dos métodos:

- b.1) Método de la naturaleza de los gastos se agrupan según su naturaleza, de acuerdo con el siguiente esquema de acuerdo con el párrafo 80 de la NIC 1.

Estado de Resultados de la empresa XXXX		
Para el periodo terminado 30 de junio de 20XX		
Cifras Expresadas en XXXX		
(clasificación por función de los gastos)		
<b>Ingresos</b>		0.00
<b>Otros Ingresos de Operación</b>		0.00
Variación de las existencias de producto terminado y en proceso	0.00	
Consumo de materias primas y materiales secundarios	0.00	
Gastos de personal	0.00	
Gastos por depreciación y amortización	0.00	
Total Gastos de Operación	( 0.00 )	
<b>Resultados de la Operación</b>		<b>0.00</b>

- b.2) Método de la función o Método del Costo de ventas, consiste en clasificar los gastos de acuerdo con su función como parte del costo de ventas o de las actividades de distribución o administración.

Estado de Resultados de la empresa XXXX		
Para el periodo terminado 30 de junio de 20XX		
Cifras Expresadas en XXXX		
(Método de la Función o Método del Costo de Ventas)		
<b>Ingresos</b>		0.00
Costo de ventas	( 0.00 )	
Margen Bruto	0.00	
Otros Ingresos de operación	0.00	
Gastos de distribución	( 0.00 )	
Gastos de administración	( 0.00 )	
Otros gastos de operación	( 0.00 )	
<b>Resultado de operación</b>	<b>0.00</b>	

- c) Cambios en el Patrimonio Neto, se presenta como un componente separado de sus Estados Financieros en el que se muestra, el resultado del ejercicio (ganancia o pérdida) del período, partidas de gasto, ingreso,

pérdida o ganancia que se cargue o abone directamente al patrimonio neto.

d) Estado de Flujo de Efectivo se debe dar el tratamiento como lo establece la NIC 7, la cual se desarrollara, el numeral 3 del presente capítulo.

e) Notas a los estados financieros se presentan para revelar:

- Las bases para la elaboración de los estados financieros, políticas contables seleccionadas, aplicadas y sucesos significativos.
- Información exigida por las NIC, que no ha sido incluida en el cuerpo de los demás estados financieros.
- Información adicional que no se presenta en los Estados Financieros, pero es necesaria para interpretación de la situación de la empresa.
- Se presentan en forma sistemática, cada partida del Balance de Situación General, Estado de Resultados y del Estado de Flujo de Efectivo que este relacionada con una nota debe contener una referencia cruzada para remitir su identificación.

Los componentes de los Estados Financieros deben quedar claramente identificados como lo son:

- a) El nombre de la empresa que presenta la información.
- b) Razón social o nombre del propietario.
- c) La fecha de cierre o el período de tiempo cubierto por el estado financiero.
- d) La moneda en la que se presenta la información.
- e) Nivel de precisión utilizado en la presentación de las cifras de los estados financieros.

Las empresas deben presentar sus estados financieros sobre el sistema contable de lo devengado excepto el Flujo de Efectivo, siendo este donde las transacciones y demás sucesos económicos, se reconocen cuando ocurren y no cuando se recibe el pago, de la misma manera los gastos se reconocen en el Estado de Resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas correspondientes a los ingresos.

Legislación Tributaria Aplicable: artículo 368 del Decreto 2-70. Código de Comercio, artículos 46, 47, 54 y 72 del Decreto número 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta, 82, 95 del decreto 6-91, todos los decretos del Congreso de la República de Guatemala.

Diferencias con el Sistema Tributario: Una comparación entre las NIC y las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta permite establecer las siguientes coincidencias y diferencias:

- Coinciden en que el período de los estados financieros es anual.
- Coinciden en que los estados financieros básicos son: Balance de Situación General, Estado de Resultados, Estado de Flujos de Efectivo.

La NIC 1 establece que los Estados Financieros deben presentarse dentro de los seis meses posteriores a la fecha del Balance de Situación General, la ley del ISR estipula que la Declaración anual y sus anexos, incluyendo estados financieros deben presentarse tres meses después de la fecha del cierre impositivo.

La utilidad neta determinada en el Estado de Resultados, no siempre será sinónimo de Renta Imponible, puesto que esta última se determina cuando, a los

ingresos afectos y gastos deducibles permitidos por la Ley del ISR. Por lo tanto, el ISR diferido será la conciliación entre ambos conceptos

El Código Tributario al igual que la norma, regula la responsabilidad del profesional o técnico en este caso Contador Público o Auditor y Perito contador será el responsable de los dictámenes y certificaciones que están vinculadas con la materia tributaria, como lo son los estados financieros, es importante mencionar que si esta información certificada por el profesional o técnico constituye un delito, se puede actuar conforme los artículos 271 y 321 del Código Penal decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, en el que se establece la estafa mediante información contable y falsedad material.

## **2. NIC 2 Inventarios**

Los inventarios es la mercadería disponible para la venta en las operaciones normales de la empresa, se incluyen también los insumos para su fabricación así como, los materiales que utiliza la empresa para su funcionamiento, se valoran de acuerdo a su costo o al valor neto realizable de mercado (precio de venta).

Para determinar el costo de la mercadería o insumos debe incluirse los impuestos pagados como lo son los derechos arancelarios de importación (DAI) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA), transporte, almacenamiento y demás gastos en que se haya incurrido.

Para determinar el costo de producción para empresas industriales, se debe incluir la mano de obra directa e indirecta, materiales directos e indirectos, gastos fijos y variables, se puede determinar también utilizando el método estandar o el minorista pero siempre que se aproxime al costo.

El tratamiento contable de los inventarios dentro del sistema del valor del costo histórico, se determina usando las formulas “*de primeras entradas primeras salidas (PEPS o FIFO), costo promedio ponderado y el tratamiento alternativo de ultimas entradas primeras salidas (UEPS o LIFO)*”. (2:2)

Los inventarios se deben ajustar al valor neto realizable, igualmente que el costo de los inventarios, no puede ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados o se han vuelto obsoletos o si sus precios han caído.

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 38 literal ñ) 46, 48 y 49 del Decreto número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, 3 numeral 7 del Decreto 27-92, 368 del Decreto 2-70 Código de Comercio, todos los decretos del Congreso de la República de Guatemala.

Diferencias con el Sistema Tributario: la ley del Impuesto Sobre la Renta regula que las pérdidas o daños en las mercaderías, descomposición, destrucción o delitos cometidos contra el contribuyente, pueden ser deducidas de la determinación del impuesto en el régimen optativo, siempre que no estén cubiertas por seguros y registrar el ajuste a los inventarios, para el caso de los delitos debe hacerse del conocimiento a la autoridad policial o judicial del hecho para que este sea deducido de la determinación de la renta imponible.

El Código de Comercio y la Ley del Impuesto Sobre la Renta obligan a llevar un libro de inventarios en el cual se indique los movimientos al inicio y al final del período contable.

La norma no indica el intervalo de tiempo en que se debe practicar el inventario, ya que se encarga de la medición y determinación del costo de los inventarios, pero se regula en el artículo 48 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se

deben realizar al principio y al final de cada período contable, asimismo el inventario final de un período debe ser el mismo para el inicio del siguiente.

Para la valuación de los inventarios la NIC establece que deben ser medidos al costo o al valor neto realizable según al sea el menor, permite adicionalmente el uso del costo estandar y el método de minoristas, por su parte la Ley solo permite cualquiera de los siguientes métodos:

1. Costo de Producción o Adquisición ya sea por el costo de la última compra o Promedio Ponderado.
2. Precio del Bien.
3. Precio de venta menos Gastos de Venta.
4. Costo de producción o adquisición o costo de mercado el que sea menor.

El único método que no permite es el tratamiento alternativo de última entrada primera salida (UEPS ó LIFO). No se permite el uso de reservas generales constituidas para hacer frente a fluctuaciones de precios contingencias del mercado.

Las pérdidas, destrucción o pérdida de cualquier delito o hecho que implique faltante de inventario se considera como hecho generador del Impuesto al Valor Agregado el cual deberá ser facturado al costo y pagar el impuesto correspondiente.

### **3. NIC 7 Estado de Flujo de Efectivo**

La información que suministra este estado financiero, es necesaria para evaluar la capacidad que tiene la empresa para crear efectivo y equivalentes, así como la liquides de la empresa, para la toma de decisiones económicas. La empresa

tiene que informar en este estado los movimientos en el efectivo, según de donde procedan ya sea de actividades de operación, inversión o financiamiento.

Las empresas pueden elaborarlo utilizando los siguientes métodos:

1. Método directo: se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos, proporcionará el incremento o disminución en el efectivo, se sumara el efectivo y equivalentes al inicio del período para obtener el saldo final de efectivo y equivalentes al final del período. Se presenta a continuación el modelo según la NIC 7 párrafo 18 a).

Estado de Flujo de efectivo de la empresa XXXX  
Para el período terminado 30 de junio de 20XX  
Cifras Expresadas en XXXX  
(Método Directo)

<b>Flujos de efectivo de las actividades de operación</b>		
Cobros de clientes	0.00	
Pagos a proveedores y al personal	( 0.00 )	
Efectivo generado por las operaciones	<u>0.00</u>	
Intereses pagados	( 0.00 )	
Impuesto sobre la renta pagado	<u>( 0.00 )</u>	
Flujos de efectivo antes de operaciones extraordinarias	0.00	
Indemnizaciones de seguros	<u>0.00</u>	
<b>Flujos netos de efectivo por actividades de operación</b>		0.00
<b>Flujos de efectivo por actividades de inversión</b>		
Adquisición de la subsidiaria X, neta de las pérdidas liquidas existentes (Nota x)	( 0.00 )	
Adquisición de propiedades, planta y equipo	( 0.00 )	
Cobros por venta de equipos	0.00	
Intereses cobrados	0.00	
Dividendos cobrados	<u>0.00</u>	
<b>Flujos de efectivo usados en actividades de inversión</b>		0.00
<b>Flujos de efectivo por actividades de financiación</b>		
Cobros por emisión de capital	0.00	
Cobro de prestamos tomados a largo plazo	0.00	
Pago de pasivos derivados de arrendamientos financieros	( 0.00 )	
Dividendos pagados a los propietarios	<u>( 0.00 )</u>	
<b>Flujos netos de efectivo usados en actividades de financiación</b>		<u>0.00</u>
<b>Incremento neto de efectivo y demás equivalentes de efectivo</b>		<b>0.00</b>
<b>Efectivo y equivalentes al efectivo en el principio del periodo</b>		<b><u>0.00</u></b>
<b>Efectivo y equivalentes al final del periodo</b>		<b><u><u>0.00</u></u></b>

Este es el método mas apropiado, porque cuenta con mayor información sobre los flujos de efectivos futuros, los cuales no están disponibles cuando se utiliza el método indirecto, como por ejemplo el pago de clientes, el pago a proveedores y al personal, la información puede ser obtenida con mayor facilidad.

2. Método indirecto: se presenta teniendo como base la utilidad o pérdida obtenida en el período, cifra que se corrige por las transacciones que no necesitaron de efectivo, partidas de pagos diferidos y acumulaciones que son la causa de cobros o pagos que se efectuaron o se efectuaran, partidas de pérdidas y ganancias asociadas con los flujos de efectivo clasificadas como operación, inversión o financiamiento. El modelo según el párrafo 18 b) de la NIC 7 se presenta a continuación:

Estado de Flujo de efectivo de la empresa XXXX Para el periodo terminado 30 de junio de 20XX Cifras Expresadas en XXXX (Método Indirecto)		
<b>Flujos de efectivo de las actividades de operación</b>		
Ganancia antes de impuestos y partidas extraordinarias	0.00	
Ajustes por	0.00	
Depreciaciones	0.00	
Perdidas de cambio	0.00	
Ingresos financieros	( 0.00 )	
Gastos financieros	0.00	
Ganancia ordinaria antes de cambios en el capital de trabajo	0.00	
Incremento en deudores comerciales y otros	( 0.00 )	
Disminución de inventarios	0.00	
Disminución de acreedores comercial	( 0.00 )	
Efectivo generado por las operaciones	0.00	
Intereses pagados	( 0.00 )	
Impuestos sobre las ganancias pagados	( 0.00 )	
Flujos de efectivo antes de operaciones extraordinarias	0.00	
Indemnizaciones del seguro	0.00	
<b>Flujos netos de efectivo e actividades de operación</b>	<u>0.00</u>	0.00
<b>Flujos de efectivo por actividades de inversión</b>		
Adquisición de la subsidiaria x, neta de las partidas liquidas existentes (N	( 0.00 )	
Adquisición de propiedades, planta y equipo	( 0.00 )	
Cobros por venta de equipos	0.00	
Intereses cobrados	0.00	
Dividendos cobrados	0.00	
<b>Flujos netos de efectivo por actividades de inversión</b>	<u>0.00</u>	0.00
<b>Flujos de efectivo por actividades de financiación</b>		
Cobros por emisión de capital	0.00	
Cobros de prestamos tomaos a largo plazo	0.00	
Pago de pasivos derivados de arrendamientos financieros	( 0.00 )	
Dividendos pagados a propietarios	( 0.00 )	
<b>Flujos netos de efectivo usados en actividades de financiación</b>	<u>0.00</u>	0.00
<b>Incremento neto de efectivo y equivalentes al efectivo</b>	<u>0.00</u>	0.00
<b>Efectivo y equivalentes al efectivo al principio del periodo</b>	<u>0.00</u>	0.00
<b>Efectivo y equivalentes al efectivo al final del periodo</b>	<u><u>0.00</u></u>	<u>0.00</u>

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 46 y 54 del Decreto número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Diferencias con el Sistema Tributario: los dos artículos mencionados en el párrafo anterior consideran al Estado de Flujos de Efectivo como un estado financiero obligatorio, pero no regula el método para su presentación, por lo que la empresa decidirá cual es adecuado para facilitar la interpretación por parte de sus usuarios y deberá de ser incluido en la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta.

#### **4. NIC 8 Ganancia o pérdida neta del período, errores fundamentales y cambios en políticas contables**

La determinación de la ganancia o pérdida neta del período, se obtiene al restar a todas las cuentas de ingreso las cuentas de costos y gastos, así como las partidas extraordinarias que se pueden originar por una expropiación de activos o desastres naturales, que dará como resultado una utilidad o una pérdida en un período determinado.

Los errores fundamentales se presentan, cuando se halla que en períodos anteriores, hechos o circunstancias que inciden significativamente en la interpretación de los estados financieros anteriores, considerándolos como no confiables. Estos errores se pueden suscitar por operaciones aritméticas erróneas, políticas contables mal empleadas o procedimientos contables aplicados o no por los empleados de la empresa.

La corrección de estos errores incidirá en la determinación del resultado del período, puesto que se deben efectuarse los ajustes contra el saldo de las ganancias o pérdidas al inicio del período y revelarse en las notas a los estados

financieros del período, incluyendo las explicaciones como la naturaleza del error, las cantidades ajustadas y la incidencia en los estados financieros anteriores. Si la legislación del país obliga a la corrección de estos estados financieros debe efectuarse.

Un cambio en una política contable solo se efectuará cuando una ley lo obligue, como por ejemplo disminución y/o aumento en los porcentajes de depreciación, o que presente información más significativa o fiable de la situación financiera en los flujos de efectivo de la empresa, como lo es la adopción de una Norma Internacional de Contabilidad. La norma exige que los períodos anteriores se corrijan con la nueva política a menos que no sea posible modificarlos.

Se debe revelar en las notas a los estados financieros las razones para el cambio, el efecto en los períodos anteriores y el presente, o la imposibilidad de no poderles ajustar de acuerdo a la nueva política.

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 106 y 111 del Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala Código Tributario.

Diferencias con el Sistema Tributario: El Código Tributario en su artículo 106 otorga el derecho al contribuyente a rectificar las declaraciones presentadas, siempre y cuando no exista un requerimiento por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, incide en las declaraciones que se incluyen estados financieros para la determinación del impuesto. Sanciona con el veinticinco por ciento (25%) de multa, si de la rectificación resulta impuesto omitido.

El error de cálculo (errores en operaciones aritméticas) se encuentra regulado por el artículo 111 del Código Tributario, se señala que del impuesto no enterado

a la Administración Tributaria después de otorgarle cinco días de audiencia al contribuyente este deberá enterar el impuesto faltante. Si la diferencia fuera a favor del contribuyente, se acreditará a su cuenta corriente o presentará la solicitud al Ministerio de Finanzas Públicas para la devolución del impuesto pagado en exceso. Al igual que las rectificaciones, tendrá incidencia solo cuando estados financieros formen parte de las declaraciones del contribuyente.

## **5. NIC 10 Hechos ocurridos después de la fecha del balance**

Los eventos que tienen importancia significativa en los estados financieros después de su aprobación pero antes de su publicación, sean estos favorables o desfavorables, que impliquen o no ajustes.

Se procede a efectuar ajustes a los estados financieros cuando por un litigio judicial, pérdidas por deterioro de activos incluyendo los inventarios, quiebra de un cliente o un proveedor significativo y descubrimiento de fraudes o errores que presenten estados financieros no razonables o incorrectos.

Cuando no es necesario efectuar ajustes por factores fuera del alcance de la empresa como lo es, la fluctuación en el mercado bursátil de las inversiones o el tipo de cambio.

La empresa debe preparar sus estados financieros sobre la base del negocio en marcha, pero se debe evaluar los hechos posteriores a la emisión de los estados financieros para que no afecten este principio contable, de otro modo debe revelarse en las notas a los estados financieros que no han sido preparados sobre la base del negocio en marcha.

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 106 y 111 del Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala Código Tributario.

Diferencias con el Sistema Tributario: al igual que la norma anterior solo afectará, si se realizan ajustes que tengan como consecuencia la modificación y posterior rectificación de declaraciones en las que se exija la presentación de estados financieros, se debe tener cuidado que la información contable, no se constituya como una estafa o defraudación tributaria, lo cual constituye un delito tipificado en el Código Penal de Guatemala.

## **6. NIC 11 Contratos de construcción**

Un contrato de construcción es un documento en el cual se pacta la construcción de un activo mueble o inmueble, en términos delimitados en cuando diseño, tecnología, función y utilización.

Por los ingresos del contrato se debe dar un aporte inicial así como tener previsto modificaciones en los trabajos, reclamos o incentivos que impliquen erogación de efectivo. Por otra parte los egresos se relacionan con los costos directos e indirectos que están definidos en el contrato como la mano de obra, materia prima, depreciaciones, alquileres de propiedades, etcétera.

Para la contabilización de los contratos de construcción se utilizará el método de reconocimiento de ingresos y gastos, en el cual se comparan los costos del contrato y se distribuye por la parte ejecutada tanto en los ingresos como en los costos, es decir que los costos se reconocerán como gastos del respectivo período, el exceso de los costos incurridos en el período se reconocerán como gasto.

Si las utilidades que se espera obtener de un contrato de construcción se pueden estimar con suficiente razonabilidad, es un contrato con precio fijo, aquí los ingresos o costos asociados deben ser reconocidos en los resultados como tales con referencia al grado de avance a la fecha de cierre del balance.

Cuando en un contrato de construcción no se pueda estimar con suficiente razonabilidad la utilidad o pérdida, que se obtendrá los ingresos deben ser reconocidos solo en el porcentaje que es probable que se puedan recuperar los costos.

En las notas a los estados financieros debe revelarse los ingresos reconocidos en el período, el método para determinar el grado de avance, los costos incurridos y los anticipos recibidos.

Legislación Tributaria Aplicable: artículo 51 del Decreto número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Diferencias con el Sistema Tributario: La ley solo regula a empresas de construcción sobre bienes inmuebles, sin embargo la norma trata sobre un activo o un conjunto de activos no diferenciando si es mueble o inmueble.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, presenta cuatro métodos para establecer la renta neta del período fiscal de las empresas que se dediquen a la construcción siendo los siguientes:

- a) Se estima un porcentaje de renta estimada para toda la obra, al monto total efectivamente percibido de renta bruta del período impositivo.

- b) La renta bruta del período, será lo que se ejecutó y devengó a su favor y deducirse el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período.
- c) Como renta bruta se tomará los ingresos que se pactaron en el contrato y deducir los costos y gastos realizados en el período.
- d) La renta bruta del período será el total de ingresos efectivamente percibidos en el período menos los costos y gastos realizados en el mismo.

No se encuentra ningún conflicto entre la ley del Impuesto Sobre la Renta y la norma excepto por que la ley solo regula los inmuebles, pero los métodos para la determinación de la renta neta se encuentran en armonía con el reconocimiento de ingresos y gastos que la norma establece.

## **7. NIC 12 Impuesto a las ganancias**

La ganancia es la utilidad neta o pérdida neta del período antes de deducir el gasto por los impuestos que la gravan. La ganancia o pérdida fiscal se calcula conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para la determinación del impuesto a pagar.

Los activos por impuestos diferidos es la cantidad de impuesto pagado, pero a recuperar en períodos futuros y los pasivos por impuestos diferidos, son las cantidades de impuesto a pagar en períodos posteriores.

Tanto activos y pasivos diferidos se debe a las diferencias temporarias, que son las existentes entre el valor en libros de un activo o un pasivo exigible, y el valor

que constituye la base impositiva de los mismos. Las diferencias temporarias pueden ser:

- a) Imponibles, *“son las que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia fiscal correspondiente a períodos futuros cuando el valor en libros del activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado”*. (3:32)
  
- b) Deducibles, *“son las que dan lugar a cantidades deducibles al determinar la ganancia fiscal correspondiente a períodos futuros cuando el valor en libros del activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado”*. (3:32)

El término de impuesto sobre ganancias incluye todos los impuestos, sean nacionales o extranjeros que se relacionen con las ganancias sujetas a imposición, se incluyen otros como retenciones sobre dividendos, que se paguen por parte de una empresa a su subsidiaria por ejemplo.

El problema principal se presenta al contabilizar el impuesto en el que se deben considerar eventos actuales y futuros de:

1. La recuperación en el futuro de valor en libros de los activos o pasivos que han reconocido en el balance de la empresa.
  
2. Las transacciones y otros sucesos del período corriente que han sido objeto de reconocimiento en los Estados Financieros.

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 37, 38, 39, 44 y 72 del decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Diferencias con el Sistema Tributario: los artículos 37 y 38 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, consideran costos y gastos deducibles necesarios para producir

o conservar la fuente generadora de rentas, para la determinación del impuesto tanto para personas individuales o jurídicas, así como el artículo 38 de la misma ley los que no pueden ser deducidos.

El régimen del Impuesto Sobre la Renta del artículo 44 de la ley, establece un pago directo del 5% sobre la renta neta, la cual no contempla costos y gastos deducibles, es una diferencia establecida con la presente norma puesto que no existirían diferencias temporarias tanto imponibles como deducibles.

El régimen optativo del artículo 72 de la ley Impuesto Sobre la Renta, contempla la deducción de costos y gastos para la determinación del impuesto, regulados en los artículos 38 y 39 de esta ley, incrementando la tasa impositiva al 31%, esto puede estar referido a rubros tanto de activo y pasivo, ingresos y gastos como arrendamientos, depreciaciones, diferencial cambiario etc. Estas diferencias que pueden originarse por la determinación del impuesto conforme este régimen, prevalecerán durante varios años, hasta que se agoten en su totalidad, momento en el que ambas variables (base fiscal y base de acuerdo con NIC) llegan a nivelarse.

Para cada una de ellas es necesario llevar un control por separado, a fin de establecer en que momento la variable específica ha sido agostada. Algunas diferencias pueden ser a favor (diferencia temporaria deducible) o en contra (diferencia temporaria imponible), de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad 12.

## 8. NIC 16 Propiedades planta y equipo

Para la contabilización de Propiedad Planta y Equipo, presenta su mayor complicación en la, determinación de valores en libros, depreciaciones y revaluaciones.

*“Las revaluaciones deben ser realizadas por un especialista calificado, que determinará el valor de mercado o valor neto realizable de terrenos, edificios, maquinaria y equipo, con un intervalo de 3 a 5 años” (6:35).* Cuando se incrementa el valor en libros del activo revaluado se utilizará la cuenta superávit por revaluación, en otro caso el resultado fuera una pérdida se utilizara pérdida por revaluación.

Para determinar la vida útil y el valor en libros de la propiedad planta y equipo, se debe evaluar la capacidad que se espera obtener del activo, su deterioro de acuerdo al desgaste por las horas trabajadas y el mantenimiento, cambios en la tecnología y/o demanda de los productos en el mercado; fechas de vencimiento de contratos de servicios que se relacionen con el activo.

En lo referente a las depreciaciones, es posible utilizar variedad de métodos de para distribuir de forma sistemática el valor del activo, entre los mas conocidos y utilizados podemos están el de línea recta, suma de dígitos, horas utilizadas y unidades producidas.

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 14, 16, 17 y 18 del Decreto número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Diferencias con el Sistema Tributario: esta norma presenta los siguientes conflictos con los artículos de la ley del Impuesto Sobre la Renta mencionados en el párrafo anterior.

- a) Son deducibles las depreciaciones de bienes de activo fijo propiedad del contribuyente, utilizados en su negocio o en su proceso productivo.
- b) La base de cálculo, será el costo de adquisición del bien mas los gastos de instalación y montaje necesarios para que puedan ser utilizados; en los activos revaluados, se aplicara el porcentaje de depreciación que corresponda al valor revaluado.
- c) Para calcular la depreciación se debe, determinar de la vida útil del bien mediante los porcentajes establecidos en la ley, se utilizara el método de línea recta, si este método no se adecua a las condiciones del bien amortizable de la empresa, la Administración Tributaria puede autorizar otros métodos de depreciación.
- d) Los porcentajes de depreciación los establece la ley del Impuesto Sobre la Renta, por cada uno de los activos tangibles, un porcentaje al cual se aplicara al costo original del bien, para determinar la depreciación.

Una de las confusiones que se observa en la ley es en el artículo 18 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, se indica *“bien amortizable en el negocio o actividad”* (E:10) y no depreciable, la norma establece que se amortizan los activos intangibles y la depreciación es el valor de desgaste que sufre un bien tangible.

La diferencia principal se encuentra en la adopción de un método diferente al de línea recta, por lo cual se solicita a la Administración Tributaria el cambio de

método, así este gasto será deducible, en la determinación de la renta imponible del impuesto Sobre la Renta. Si por algún caso no se deprecia durante un período un el activo, no se puede acumular para el siguiente, solo se aceptara la depreciación del período que se liquida y no el de anteriores.

## **9. NIC 17 Arrendamientos**

El arrendamiento financiero es aquel en que se transfieren todos los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la propiedad; el arrendamiento operativo no transfiere estos riesgos, es la diferencia básica de estos tipos de arrendamiento.

El arrendamiento financiero, transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del contrato, o el arrendatario tiene la opción de compra, el plazo del contrato es igual o similar a la vida útil del activo, puede utilizar los activos sin realizar modificaciones importantes y el arrendatario asume las pérdidas por la cancelación del contrato.

Los arrendamientos de terrenos y edificios se clasifican como operativos o financieros de la misma forma que otros activos, pero como la vida útil es indefinida, la propiedad solo pasara al arrendatario hasta el término del plazo del contrato de arrendamiento, si ejerce este derecho.

El arrendamiento financiero debe contabilizarse por parte del arrendatario como un activo y un pasivo por las cuotas a pagar en el futuro por el mismo importe, si no se refleja en el balance de situación general sus recursos y las obligaciones estarán distorsionados así como también los índices financieros. Las cuotas se dividen en dos partes que representan las cargas financieras y la deducción de la deuda, el arrendamiento financiero da lugar a un cargo por depreciación como un gasto financiero en cada período contable, el importe depreciable del activo

se distribuirá entre cada uno de los períodos de uso esperado, si existe la certeza que al finalizar el contrato se ejecutara la opción de compra.

En la contabilidad del arrendador se debe registrar como una partida por cobrar por un importe igual al de la inversión neta del activo arrendado, las cuotas por cobrar se consideran como reembolso del principal, ingresos financieros a recibir, rendimiento derivado de su inversión o servicios prestados. En el arrendamiento financiero ha de entenderse que se incurren en costos y gastos con el propósito de generar ingresos financieros y por lo tanto deben ser cargados al gasto o bien distribuidos en el tiempo y cargados a resultados a lo largo del período de arrendamiento.

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 15 y 38 literal k) y p), del Decreto número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Diferencias con el Sistema Tributario: la ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 15, regula a personas que arrienden o subarrienden bienes inmuebles, pero no a los que se dedican a arrendar bienes muebles. Este artículo es una ventaja, para las empresas que por alguna circunstancia, no desean la compra del bien ya sea porque solo se utilizara por un período corto, obsolescencia, o por el aprovechamiento total del gasto y no utilizar la depreciación cuando esta sea menor al gasto por arrendamiento.

En el artículo 38 inciso k) de la ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que pueden deducirse de su renta bruta los alquileres de bienes muebles o inmuebles utilizados para la producción de renta, este artículo no hace diferencia si es arrendamiento operativo o financiero. Al celebrar un contrato de arrendamiento financiero la depreciación que se calcule al bien arrendado no

será deducible, puesto que la propiedad del bien no se ha transferido al arrendante.

## **10. NIC 18 Ingresos**

Los ingresos es la entrada bruta de beneficios económicos surgidos durante el período por las actividades ordinarias de una empresa y se originan por la venta de productos, prestación de servicios y el uso de activos por parte de terceros que produzcan intereses, regalías y/o dividendos.

Los ingresos por el Impuesto al Valor Agregado no constituyen entradas de beneficio económico para la empresa porque este no generara un aumento o disminución en su patrimonio y sé excluirán de los ingresos que se obtengan.

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 4, 5, 8, y 47 del Decreto número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Diferencias con el Sistema Tributario: el artículo 4 de la Ley del Impuesto Sobre Renta indica que renta de fuente guatemalteca es todo ingreso que hay sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, este artículo enmarca la definición de ingreso de acuerdo con la norma.

Así mismo presenta situaciones especiales en el artículo 5 de la misma ley como lo son: pagos recibidos o créditos percibidos por regalías, asesoramiento técnico, financiero, administrativo que se preste desde el exterior a personas domiciliadas en Guatemala; la exportación de bienes producidos manufacturados, tratados o comprados en el país, incluso las simples

remisiones de estos al exterior; las rentas obtenidas por agencias, sucursales, agentes de compras o representantes u otros intermediarios de empresas extranjeras domiciliadas o no en Guatemala y las comisiones obtenidas por estas agencias; las rentas provenientes de espectáculos públicos como cines, teatro, clubes nocturnos y similares.

El artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que regula como renta bruta, todo ingreso que es obtenido de las transacciones, habituales o no, devengados o percibidos por la empresa en el período de imposición.

El sistema contable que regula la ley del Impuesto Sobre la Renta en el artículo 47, para los ingresos y egresos es el de lo percibido, es también el recomendado según la Norma Internacional de Contabilidad 1, Presentación de Estados Financieros, se podrá autorizar otro sistema solo con autorización de la Administración Tributaria. Solo las entidades fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos podrán optar por el sistema de lo devengado o de lo que haya sido efectivamente percibido.

## **11. NIC 19 Beneficios a los empleados**

Como beneficios a los empleados a corto plazo podemos mencionar:

- a) Seguro Social.
- b) Ausencias remuneradas por enfermedad.
- c) Participación en incentivos y ganancias (pagadas dentro de un año al cierre del período).
- d) Benéficos no monetarios (casas y automóviles pagados por la empresa).
  - i) Beneficios a jubilados, pensiones, seguros de vida y atención médica.

- ii) Los beneficios a largo plazo se incluyen ausencias remuneradas, después de períodos laborables largos, pensiones por incapacidad, si se pagan en un plazo mayor a un año después del cierre del período.
- iii) Indemnizaciones.
- iv) Beneficio por compensación de instrumentos capital esto se refiere a la venta de acciones a los empleados un precio menor que el valor realizable, el precio depende del mercado.

Legislación Tributaria Aplicable: artículo 38 literal e), f) y g) del Decreto número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Diferencias con el Sistema Tributario: Los beneficios a los empleados, que se pueden deducir de la renta bruta de las empresas, conforme la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son los siguientes:

- a) Las cuotas pagadas por parte de la empresa al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Instituto de Recreación de los Trabajadores, Instituto Técnico de Capacitación, a los planes para pensiones o jubilaciones, seguro médico, vida y accidentes para los trabajadores y sus familiares, siempre que no se devengue suma alguna por retorno o rescate para el que contrate al seguro.
- b) Pagos por jubilaciones, montepíos, o planes de seguro de retiro.
- c) Indemnizaciones, se permite una reserva para indemnizaciones, que será deducible en cada período, siendo el máximo el 8.33% del total de los sueldos y salarios pagados en el año.
- d) Los beneficios por compensación en instrumentos financieros de capital, no se encuentran regulados la ley del Impuesto Sobre la Renta, y se

pueden considerar como gastos no deducibles, deberá contabilizarse como prima o descuento en venta o emisión de acciones.

La Norma 19 Beneficio a los empleados, no presenta diferencias significativas con la Ley del Impuesto Sobre la Renta para su aplicación, puesto lo que es considerado como un beneficio a los empleados por la norma, la legislación lo considera como un gasto deducible de la determinación del impuesto, debe tenerse en cuenta los porcentajes máximos exigidos por la ley para no infringirla.

## **12. NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera**

Esta norma debe ser aplicada en las transacciones en moneda extranjera y al convertir los estados financieros de una empresa que realice operaciones en el extranjero. En Guatemala las operaciones deben de ser realizadas en Quetzales si se utiliza una diferente debe informar las razones por las cuales no se presenta en la moneda de curso legal.

Las operaciones en moneda extranjera se originan por la compra y venta de bienes o prestación de servicios, otorgamiento o adquisición de préstamos, contratos y la adquisición o liquidación de activos o pasivos expresados en moneda diferente a la de curso legal del país.

Las operaciones se deben registrar en el momento de su reconocimiento, al tipo de cambio vigente en la fecha de la operación, pero puede utilizarse una tasa promedio semanal o mensual. En la adquisición de activos, las diferencias surgidas por la variación en el tipo de cambio se consideran parte del costo. En las inversiones deben clasificarse como parte del patrimonio, para que cuando

se desapropie la inversión se reconozca en el estado de resultados como otros ingresos u otros gastos.

Las diferencias en los tipos de cambio, se originan cuando fluctúa una moneda ya sea a la baja o alza a la fecha que se liquida la obligación o inversión, quedando en la partida de reconocimiento con un valor con un valor distinto al de liquidación,

Cuando se conviertan estados financieros de una subsidiaria o agencia, se debe utilizar para los activos y pasivos a la tasa de cierre, excepto por los activos fijos que será a tipo de cambio histórico, los ingresos y gastos la tasa vigente a la fecha en originaron.

Se debe revelar en las notas a los estados financieros, el total de las diferencias (ingreso o gasto) y si se han incluido diferencias por inversiones dentro del patrimonio.

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 4, 38 literal z) del Decreto número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Diferencias con el Sistema Tributario: las ganancias cambiarias se consideran renta de fuente guatemalteca y se encuentra afecta al impuesto Sobre la Renta de conformidad con el artículo 4 de la Ley del impuesto anteriormente indicado.

El artículo 38 literal z) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que la pérdida en el diferencial cambiario por la compra de divisas, es un gasto deducible para la determinación de este impuesto, siempre que sea para la generación de renta gravada, las empresas en la adquisición de activos podrán

deducir esta pérdida por diferencial cambiario o incluirlo como parte del costo de bien comprado.

Para las empresas que son agencias, sucursales o subsidiarias no podrán deducir las pérdidas por la compra de divisas cuando estas sean realizadas con la casa matriz o inversamente.

### **13. NIC 22 Combinación de negocios**

La combinación de negocios se presenta cuando dos empresas independientes, se unifican para alcanzar un objetivo, por lo regular una de ellas obtiene el control sobre la otra, dando como resultado una fusión de empresas.

La aplicación de esta norma se basa en el tratamiento contable de la adquisición de una empresa por otra y la fusión de empresas en la cual no se puede identificar a una de ellas como la controladora.

La fusión de empresas se debe cumplir con dos requisitos:

- a) Los activos y pasivos se transfieren a la otra disolviéndose la primera.
- b) Ambas forman una nueva empresa, con los activos y pasivos de cada una de ellas y se disuelven.

Para determinar si una empresa tiene el control sobre otra, basta con establecer el número de derechos a voto que se posee y si cuenta con mas de la mitad, se estará ante una empresa controladora.

Legislación Tributaria Aplicable: artículo 3 del Decreto número 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 5 numeral 17 del Decreto 37-92 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, 256 al

262 del Decreto número 2-70 Código de Comercio, todos los decretos del Congreso de la República de Guatemala.

Diferencias con el Sistema Tributario: En la Ley del Impuesto Sobre la Renta se establece que las sucursales, agencias o establecimientos permanentes de personas extranjeras que operan en el país se consideran como contribuyentes, así que deberán cumplir con lo establecido en el decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.

La Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado, grava la tarifa específica de los testimonios de escrituras públicas para la transformación, modificación, liquidación o fusión de sociedades mercantiles.

#### **14. NIC 23 Costos por intereses**

El costo por intereses es la cantidad que paga la empresa por haber tomado préstamos de dinero, deben ser reconocidos como gasto en el período cuando se ha efectivamente erogado.

Además de los intereses por préstamos de dinero, se consideran también, la amortización de primas o descuentos de instrumentos financieros, amortización de gastos por la formalización de contratos, intereses por arrendamientos financieros.

El tratamiento alternativo permitido, para los contratos de préstamo para la adquisición, construcción o producción de activos, los intereses pagados formaran parte del costo de estos activos. Se capitalizaran los intereses solo cuando es probable que el activo adquirido genere beneficios a la empresa.

La información a revelar serán las políticas contables, costo y tasa de los intereses por capitalización.

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 38 literal m), 39 literal d), y 45 literal a) del Decreto número 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 8 del Decretos 26-95 Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros, ambos decretos del Congreso de la República de Guatemala.

Diferencias con el Sistema Tributario: solo pueden ser deducibles los intereses pagados, por créditos a instituciones bancarias y financieras vigiladas y supervisadas por al Superintendencia de Bancos, por al oferta de títulos valores inscritos en el Mercado de Valores y Mercancías, cooperativas de ahorro y crédito, bancos y financieras domiciliados en el exterior, siempre que los créditos sean destinados a la producción de rentas. Los intereses pagados por créditos a otras instituciones diferentes a las mencionadas anteriormente no se consideran como deducibles. La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece un límite a la tasa de intereses, siendo el que utiliza la Administración Tributaria en sus operaciones.

La ley del Impuesto Sobre Productos Financieros establece una retención del diez por ciento por el pago o acreditamiento de intereses a personas que no estén fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos.

#### **15. NIC 24 Informaciones a revelar sobre partes relacionadas**

Las partes relacionadas se presentan cuando una empresa ejerce control o tiene influencia significativa sobre otra, en la toma de sus decisiones financieras y operativas.

No se consideran partes relacionadas a empresas que tienen directivos o gerentes en común, proveedores de financiamiento (bancos y financieras), sindicatos, empresas de servicios públicos (agua, luz, teléfonos, etc.), entidades del estado (municipalidades, ministerios, secretarías públicas, etc.), u otro cliente o proveedor por realizar transacciones comerciales significativas con la empresa.

La información a revelar por parte de las empresas, que se encuentran controladas o bajo el control de una misma, siendo estas controladoras, subsidiarias, siempre y cuando posean un voto decisivo directo o indirecto, en la toma de decisiones.

De acuerdo esta norma se *“debe revelar las transacciones significativas intercompañías, las inversiones efectuadas en las empresas del grupo o asociada y de los saldos de las cuentas mantenidas con estas y con sus directivos”*. (10:40)

Legislación Tributaria Aplicable: artículo 112 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

Diferencias con el Sistema Tributario: El Código Tributario faculta a la Administración Tributaria a solicitar la información que se requiera referente a actos, contratos y otros hechos o relaciones mercantiles con terceros generadores de tributos, siendo la única regulación con la presente norma.

## **16. NIC 27 Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en subsidiarias**

Los estados financieros consolidados son a su vez formados por los estados financieros de un grupo de empresas, corporación de empresas, incluyendo

sucursales y agencias, para presentarlos como si se trataran de una sola entidad.

Si la empresa controladora es a su vez una subsidiaria de otra, podrá tener la opción de no presentar estados financieros consolidados ya sea por no ser requeridos, por su controladora y siempre debe tener la autorización de las minorías. *“para no presentar estados financieros la controladora debe poseer como mínimo el 90% de los derechos a voto de la subsidiaria”*. (7:625)

Para la elaboración de estados financieros consolidados se debe:

- a) Los estados financieros deben ser a la misma fecha, de no darse este requisito deben efectuarse los ajustes correspondientes.
- b) Eliminar el valor en libros de las inversiones en la subsidiaria.
- c) Eliminación de las transacciones comerciales entre compañías.
- d) Separar las utilidades para identificar las de la minoría.
- e) Las utilidades de la minoría se presentan en el balance, en forma separada de las obligaciones y del patrimonio de la controladora.

Las inversiones en empresas subsidiarias se deben contabilizarse como activos financieros, al costo o utilizando el método de participación que se describen en la NIC 28.

Legislación Aplicable: 14 y 368 al 381 del decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio.

Los estados financieros consolidados, no se encuentran regulados en la legislación guatemalteca, que considera a cada empresa como una persona jurídica distinta a otras y deberá cumplir cada una con las obligaciones establecidas, esta norma se utiliza para efectos financieros de un grupo de

empresas. La contabilización de inversiones en empresas subsidiarias, se clasifican como activos no corrientes en el balance general.

### **17. NIC 28 Contabilización de las inversiones en empresas asociadas**

Se considera una empresa asociada cuando posee influencia significativa en la toma de decisiones financieras u operativas, *“se origina cuando se posee el 20% de los derechos de voto de la empresa que se participa” (7:626).*

Se tiene la opción de contabilizar la inversión mediante dos métodos que son:

- a) Participación: se registra inicialmente la inversión al costo y se ajusta de acuerdo a las utilidades o pérdidas que se originen después de la fecha de adquisición de la inversión. No se debe utilizar este método, sí en el futuro próximo no se continuará con la inversión, o se tiene restricciones a largo plazo, que afectan el transferir fondos a la inversora.
- b) Costo: se registra primero el costo de adquisición y solo reconoce ingresos, en la medida que se distribuyen utilidades acumuladas de la empresa en que se invierte.

Legislación Tributaria Aplicable: artículo 45 literal a), del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Diferencias con el Sistema Tributario: Igual que la norma anterior, nuestra legislación tributaria no regula la contabilización de las inversiones en empresas asociadas. No se encuentra inconveniente para la aplicación de los métodos del costo y participación, siendo el recomendado por la NIC 28 el Método de Participación.

Debe considerarse que cuando se paguen o acrediten dividendos de una empresa asociada, a una participante que no se encuentre domiciliada en Guatemala, se efectuará una retención del 10% sobre las utilidades pagadas, excepto cuando la empresa asociada ya haya efectuado el pago del Impuesto Sobre la Renta según el régimen optado, de acuerdo con los artículos 44 o 72 de esta ley.

### **18. NIC 29 Información financiera en economías hiperinflacionarias**

En una economía hiperinflacionaria la población prefiere conservar su riqueza, en activos no monetarios como por ejemplo la adquisición de inmuebles, o bien la compra de moneda extranjera estable siendo lo mas frecuente en dólares de los Estados Unidos de Norte América, Euros o en otra moneda dura.

Otras características en una economía hiperinflacionaria se presentan por que los precios al consumidor se establecen en otra moneda, las compras al crédito tienen incluidas en el precio la pérdida del poder adquisitivo estimado, las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios y la inflación en los últimos tres años es del 100% o se aproxima.

Las empresas que funcionan en este tipo economías con las características anteriores *“deben reexpresar sus Estados Financieros, porque el poder adquisitivo de la moneda se deprecia a un ritmo muy acelerado, que dificulta la interpretación financiera”*. (6:51)

El Balance General se reexpresará aplicando un índice general de precios para las cuentas no monetarias, las cuentas monetarias no serán reexpresadas, si no se cuenta con índice general de precios, se puede utilizar una moneda

extranjera estable, de acuerdo con el tipo de cambio vigente a la fecha del balance.

Los Estados Financieros preparados por el método del costo histórico o del costo corriente, resultan útiles si son expresados en términos de unidades de medida corriente a la fecha del balance.

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 369, 377 del Decreto número 2-70 Código de Comercio, del Congreso de la República de Guatemala.

Diferencias con el Sistema Tributario: En el análisis con la legislación tributaria guatemalteca, se indica que los libros y registros contables se deben operar en el idioma español y en la moneda nacional el Quetzal, de esta forma que los Estados Financieros de una economía hiperinflacionaria, cuando se diera el caso en el país se deben presentar solo como un instrumento financiero alternativo para conocer la situación de la empresa.

## **19. NIC 31 Información financiera sobre intereses conjuntos**

Un negocio conjunto es un acuerdo contractual, en el cual dos personas individuales o jurídicas de mutuo acuerdo, deciden la participación en una misma actividad económica, de la cual se ejerce un control mutuo.

Se clasifican en tres tipos:

- a) Operaciones Controladas: no requiere la constitución de alguna de las formas de sociedad o inscripción de negocio, cada participante hará uso de sus activos e incurrirá en los gastos necesarios para ejecutar dicha actividad.

- b) **Activos Controlados Conjuntamente:** se realiza cuando dos empresas aportan activos, para obtener beneficios de los aportes pero sin transferir los bienes para la creación de una nueva empresa, cada una incurrirá en los gastos para la realización de la actividad que le corresponde.
  
- c) **Entidades Controladas Conjuntamente:** este tipo de negocio, necesita la creación de una nueva entidad por acciones, sociedad anónima o en comandita por acciones, cada empresa participante aportara capital o activos, la entidad creada llevara sus registros contables propios y las utilidades se repartirán de acuerdo a las acciones que posea cada una de las participantes.

Los métodos para la contabilización de los negocios conjuntos son:

- a) **Consolidación Proporcional:** en los estados financieros se revelaran la parte de los activos, pasivos, gastos e ingresos que originaron para la realización del negocio.
  
- b) **Participación:** la inversión se registrara al costo y posteriormente se ajustara de acuerdo a los resultados obtenidos sean pérdidas o ganancias que originaron de la realización del negocio. Se tratara conforme a la NIC 28 Contabilización en Empresas Asociadas.

Legislación Aplicable: artículos 86 al 98 y 195 al 202, 861 al 865 del Decreto número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala Código de Comercio.

La legislación aplicable a la NIC 31, hace referencia a los requisitos establecidos en el Código de Comercio para la creación de la sociedad anónima, sociedad en comandita por acciones y el contrato en participación.

No se encuentran diferencias con las leyes tributarias y la NIC 31, por la clase de negocios, las empresas deberán de reconocer en su contabilidad los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos en que incurran. Si se decide la creación de una nueva empresa, tendrá una personalidad jurídica diferente, solo se contabilizara la inversión en cada participante.

## **20. NIC 32 Instrumentos financieros: presentación e información a revelar.**

Un instrumento financiero *“es el contrato por medio del cual una empresa se compromete a entregar efectivo, o intercambiar documentos que sean en condiciones desfavorables o bien compromete sus activos netos, luego de deducir sus pasivos, a otra empresa que le entregara efectivo o activos”*. (15:76)

El instrumento financiero en una forma simple de explicar, es el contrato por el cual sea crea un activo financiero para una empresa y un pasivo financiero o un instrumento de capital para la otra.

Los activos financieros son el dinero en efectivo, cuentas bancarias, cuentas por cobrar comerciales, pagares y otros documentos por cobrar, prestamos concedidos a empresas o particulares, bonos del gobierno o sus instituciones.

Los pasivos financieros, son las cuentas por pagar comerciales, pagares o bonos y otros documentos emitidos por pagar, prestamos adquiridos; las acciones clasificadas como pasivos financieros, originadas cuando en la emisión de acciones preferentes se tiene la opción de recompra por parte del emisor de las acciones con fecha e importe especificado.

Los instrumentos financieros se diferencian de los activos financieros por crear la obligación de entregar activos financieros distintos al dinero, se presentan por la emisión de bonos o por arrendamiento financiero.

Se revelara en los estados financieros, las políticas contables significativas, cuando disminuya el valor en libros de los instrumentos financieros, cuando disminuya la cantidad en los libros de la empresa, ingresos eventuales procedentes del activo y si la disminución del importe en libros, se puede revertir cuando las situaciones cambien en el futuro.

El instrumento de capital es un contrato en el que comprometan los activos netos de la empresa luego de haber deducido sus pasivos y un pasivo financiero en una obligación que surge por la aceptación de un contrato en la cual se queda obligado a entregar efectivo u otro activo financiero, o efectuar el intercambio de instrumentos financieros que las condiciones pactadas son desfavorables.

Los instrumentos de capital, no producen pérdidas para la empresa por el pago de intereses, puesto que por lo regular son acciones las que se emiten, para la capitalización y se tendrá que repartir las utilidades generadas al final del período.

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 6 literal m), 38 literal m) del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Diferencias con el Sistema Tributario: el gasto deducible por intereses por gastos de instrumentos financieros o créditos, solo pueden ser aplicados, si han sido pagadas a instituciones bancarias, financieras e instituciones que se encuentran

bajo la fiscalización de la Superintendencia de Bancos, al Mercado de Valores y Mercancías (Bolsa de Valores) y a las Cooperativas de Ahorro y Crédito, ésta norma difiere en el párrafo 30, que establece que los intereses pagados deben de ser clasificados como gastos del período, no especificando de si se trata de personas jurídicas o individuales con las que se ha efectuado el contrato.

Por ser los instrumentos financieros aquellos que cobran o pagan intereses, son los que pueden compararse con la legislación tributaria guatemalteca, ya que deben de cumplir con ciertos requisitos para ser parte de los gastos deducibles del impuesto Sobre la Renta. Los instrumentos de capital no tienen incidencia, siendo acciones las que se emiten para obtener el financiamiento por parte de inversionistas. Los activos y pasivos financieros, se regularizarán en la contabilidad cuando se extinga el derecho u obligación, obteniendo una utilidad o pérdida que se reflejara en el Estado de Resultados de la empresa.

Cuando la empresa ha emitido instrumentos de capital (acciones), con la intención de recuperarlas en un tiempo mediano, se clasifican como un pasivo financiero, si en la recuperación tiene que pagar un precio mayor al de mercado, la diferencia se clasificara como un gasto en el Estado de Resultados. Este caso especial no se encuentra regulado como gasto deducible o no deducible en los artículos 38 y 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

## **21. NIC 33 Ganancias por acción**

La aplicación de esta norma se utiliza para el cálculo y determinación de la utilidad que corresponde a cada acción emitida por una sociedad anónima o en comandita por acciones, que se cotizan en la Bolsa de Valores.

Se presentan dos tipos de acciones:

- Acción ordinaria: es un instrumento de capital definido en la norma 32.
- Acción Ordinaria Potencial: es instrumento financiero que da derecho a su poseedor a recibir acciones ordinarias.

Los métodos para el cálculo de la ganancia por acción son:

- a) Ganancia por acción-Nivel Básico se determina el promedio ponderado de las acciones en circulación del período y se dividen entre las ganancias (o pérdidas) netas de período.

Ejemplo: una empresa, tiene 500 acciones ordinarias emitidas, existiendo 20 en cartera (Acciones en Tesorería), al 1 de julio de 2002, el 31 de diciembre del mismo año adquiere 50 acciones propias. El 1 de marzo de 2003 se emiten 100 acciones nuevas, la utilidad el período es de Q.100,000.00. Determinar la ganancia por acción al cierre del ejercicio siendo el 30 de junio de 2003.

Fecha	Concepto	Acciones emitidas	Acciones en cartera	Acciones en circulación
01/07/02	Saldo Inicial	500	( 20 )	480
31/12/02	Adquisición de acciones	-	( 50 )	430
01/03/03	Emisión de acciones	100	-	530
30/06/03	Saldo Final	600	( 70 )	530

Para el cálculo del promedio ponderado se multiplica las acciones en circulación a la fecha, en que hubo un cambio (por emisión o recuperación), por el factor (meses en circulación dividido doce meses).

$(480 \text{ acciones} \times 6/12) + (430 \text{ acciones} \times 2/12) + (530 \text{ acciones} \times 3/12) = 444 \text{ acciones en circulación por promedio ponderado.}$

Cálculo de ganancia por acción:

(Ganancia neta del período / promedio ponderado de acciones ordinarias)  
 (Q.100,000 / 444) = Q.225.22 ganancia correspondiente a cada acción.

- b) Cálculo de Ganancia por acción Emisión de derechos de suscripción: en una opción en la cual los accionistas podrán ejercer el derecho de comprar acciones en una nueva emisión, a un precio favorable, con una fecha límite para poder ejercerlo.

Ejemplo: Una sociedad anónima decide crear el beneficio a los accionistas que al final del período contable 2002-2003, que por cada cinco acciones pueden adquirir dos acciones de la emisión gratuita. Existen 1000 acciones en circulación al 1 de julio de 2002, las utilidades de Q.25,000.00 y al 30 de junio de 2003 de Q.30,000.00, establecer la ganancia por acción al 30 de junio de 2003 y la ganancia ajustada al 1 de julio de 2002.

La nueva emisión de acciones se calculara así acciones en circulación dividido entre cinco por dos acciones a las que se tiene derecho:

$(1000 / 5) \times 2 = 400$  acciones ordinarias nuevas

Ganancia por acción al 30/06/03

$Q30,000 / (1000+400) =$

21.43 ganancia por acción

Ganancia por acción ajustada al 01/07/03,

$Q25,000 / (1000+400) =$

17.86 ganancia por acción ajustada

Como la emisión de las acciones es gratuita para el cálculo de la ganancia ajustada al 1 de julio de 2002, se toma el total de acciones como si se hubiera realizado la emisión al principio del año contable.

- c) Cálculo de Ganancia por Obligaciones Convertibles: Cuando una acción potencialmente convertible, pasa a acción ordinaria, no se consideran los dividendos, intereses o gastos que originan la misma, la nueva emisión de acciones tiene derecho a la ganancia atribuible, como las acciones ordinarias anteriores, los gastos originados incrementara o disminuirá la ganancia de cada acción.

*“En los Estados Financieros se debe presentar la ganancia por acción básica, o pérdida según el caso, revelando la información con la cual se obtuvo la utilidad o pérdida del período”. (1:70)*

La legislación tributaria guatemalteca no regula la forma o el método para calcular la ganancia que corresponde a cada acción, esta norma fue creada con el objetivo de ayudar en los mercados financieros, a determinar el precio de las acciones cotizadas, no se encarga de distribuir las utilidades.

## **22. NIC 34 Información financiera intermedia**

La información financiera intermedia contiene los estados financieros condensados o completos y notas explicativas de algunas cuentas significativas, presentadas de acuerdo con la norma número 1, a un período contable menor a un año.

En las notas a los estados financieros se debe explicar si representan materialidad e importancia los cambios en las políticas y métodos contables, partidas no usuales que afecten los activos, pasivos, patrimonio, utilidades y flujos de efectivo; cambios en las estimaciones, emisión y/o adquisición de valores emitidos por la empresa, dividendos pagados; hechos ocurridos después del cierre del período, venta o compra de subsidiarias, inversiones a largo plazo,

y contingencias que afecten al activo o al patrimonio. Todo esto será aplicable si se presentan estados financieros completos, no así cuando son condensados y notas seleccionadas.

Se presentan estados financieros intermedios *“para la toma de decisiones económicas como lo puede ser la emisión de acciones, bonos o contraer deuda a largo plazo, que los usuarios evaluarán para invertir en la empresa”*. (15:102)

Las políticas para la elaboración de estados financieros intermedios no deben ser diferentes a las utilizadas para los anuales, excepto que sea una diferente al del cierre del período anual inmediato anterior.

En los estados financieros intermedios, los ingresos no deben de anticiparse, puesto que deben ser reconocidos, cuando hayan ocurrido, al igual que las cuentas de gasto o provisiones que se pueden o no anticipar. El cálculo de impuestos para los períodos intermedios, se utilizará una tasa impositiva media anual que se aplicara a la utilidad si resultara.

No se pueden emplear dos políticas contables en el mismo período anual, porque los resultados variarían de los presentados en cada período intermedio con los presentados al final del año.

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 61 y 70 Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta

Diferencias con el Sistema Tributario: para los pagos trimestrales del impuesto Sobre la Renta, la empresa puede optar por efectuar cierres contables y efectuar el cálculo conforme al tipo impositivo del artículo 72 de la misma ley,

correspondientes a tres trimestres comprendidos de enero a septiembre siendo el último trimestre la liquidación definitiva anual del impuesto.

La ley indica que la ganancia o pérdida de cada período trimestral deben de acumularse al período inmediato siguiente, para los trimestres en el que resulte una pérdida no generara un impuesto a pagar por parte de la empresa.

Los estados financieros intermedios de acuerdo con la NIC 33, se utiliza para la toma de decisiones operativas y financieras de la empresa, no presenta diferencias entre su aplicación y las leyes tributarias, solo el impuesto Sobre la Renta requiere la presentación de cierres contables parciales trimestrales.

### **23. NIC 35 Operaciones en discontinuación**

Las operaciones en discontinuación se definen como *“el cese de una actividad importante realizada por la empresa, en un área geográfica o el abandono, después de efectuar un proceso específico, coordinado y difusión pública para su interrupción parcial o total, en fechas específicas”*. (7:803)

La liquidación de los activos identificables para la discontinuación, se tendrá que estimar el valor recuperable, el precio de venta de mercado (neto) y el valor en libros (uso) del activo, se utilizará el de mayor valor.

Si el proceso de discontinuación se acuerda después de la fecha de la emisión de los estados financieros, pero antes de ser aprobados por la máxima autoridad de la empresa, se deben incluir la explicación en las notas a los estados financieros, de no continuar con el plan para la discontinuación debe de informar estos hechos y el efecto en los estados financieros anuales como intermedios siguientes.

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 94, 120 del Decreto 6-91 Código Tributario, 55 del decreto 26-92 ley del impuesto Sobre la Renta, ambos decretos del Congreso de la República de Guatemala.

Diferencias con el Sistema Tributario: El Código Tributario establece que el contribuyente tiene 30 días de plazo para dar aviso del cese de actividades del negocio, agencia o sucursal. Si fuera el caso de una empresa que forma parte de una corporación debe de efectuarse una declaración jurada especial por el cese de actividades en el plazo de 90 días hábiles siguientes a la fecha de terminación de la actividad.

#### **24. NIC 36 Deterioro del valor de los activos**

El deterioro de un activo es cuando el valor en libros del bien es mayor al monto recuperable o valor de mercado. El deterioro se presenta como consecuencia del valor real de mercado del activo por el uso o antigüedad, cambios en la tecnología, obsolescencia, daños, disminución en la vida útil o en el rendimiento esperado. La norma 36 se aplica tanto para el deterioro de activos fijos, activos intangibles o goodwill (plusvalía comparada).

Si en el Balance General de la empresa se determina que el valor en libros de ciertos activos es mayor al valor de mercado se entenderá como un deterioro del valor de los activos.

Cuando la empresa identifica que existe deterioro sobre el valor en libros contable de sus activos, debe ser rebajado hasta su valor recuperable. La disminución del valor en libros se reconoce como gasto en el Estado de Resultados. En caso que la empresa contabilice dicho activo deteriorado a

valores revaluados, entonces el deterioro debe ser cargado a la cuenta de excedente de revaluación voluntaria.

No es apropiado presentar el deterioro de activos como partidas extraordinarias, debe ser presentado como gastos de las operaciones ordinarias del negocio. Así como una empresa puede haber reconocido contablemente un deterioro de activos, también puede existir la situación que posteriormente al reconocimiento del deterioro de activos, se den circunstancias por las cuales deba regularizarse una parte o la totalidad del deterioro de activos previamente contabilizado.

La contabilización de la regularización de deterioros debe seguir los mismos lineamientos que cuando se registró el deterioro. Si la empresa cargó el deterioro a gastos, entonces la regularización debe ser reconocida como una cuenta de ingresos operacionales. Si la empresa cargó el deterioro al Excedente de Revaluación Voluntaria, entonces la regularización debe ser reconocida a través de un abono a dicha cuenta contable.

Debe revelarse en una nota a los estados financieros, las circunstancias que causaron la pérdida o su recuperación, el monto, la naturaleza del activo y el segmento del negocio al cual pertenece.

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 38 literal ñ) y 39 letra b) del decreto 26-92, del Congreso de la República de Guatemala, ley del Impuesto Sobre la Renta.

Diferencias con el Sistema Tributario: el gasto reconocido por la pérdida en el valor de mercado y el registrado en los libros contables, no puede ser deducida de la determinación de la renta imponible del impuesto Sobre la Renta, además

no se contaría con la documentación legal correspondiente, esta norma al aplicarla presenta una diferencia de criterio con la legislación guatemalteca. Pueden ser deducidas las pérdidas por extravío, rotura o daño, evaporación, descomposición o destrucción de bienes debidamente comprobados y las producidas por delitos.

## **25. NIC 37 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes**

Las provisiones son pasivos de los que no existe la certeza en cuanto al monto total y la fecha de su vencimiento, para su reconocimiento es necesario que la empresa tenga una obligación legal o implícita por un acontecimiento pasado, por lo cual es probable que deba desprenderse de recursos para cancelarla, se puede hacer una estimación fiable (no exacta) de la obligación.

Para crear una provisión debe tomarse en cuenta los riesgos e incertidumbres, el valor presente si sucediera el acontecimiento, para no sobrevaluar los pasivos de la empresa y utilizarlos para los acontecimientos que fueron creados originalmente y no para otros usos distintos.

No se pueden crear provisiones por gastos de una posible situación en el futuro, que afecte el funcionamiento, o el negocio en marcha y pérdidas futuras de la empresa.

El activo contingente son acontecimientos en que incorporan beneficios a la empresa que no están planificados, no deben reconocerse solo deben revelarse en una nota en los estados financieros.

El Pasivo contingente es una obligación que tiene su origen en hechos pasados, que se deberá asumir si acontece o no algún evento, que la empresa no tiene

control alguno, y por tanto se desprenderá de sus recursos para asumir su responsabilidad. La empresa no debe reconocer ningún pasivo contingente, solo debe revelarse en una nota en los Estados Financieros.

La empresa deberá revelar para las provisiones en las notas a los estados financieros el valor en libros, saldo inicial y final, aumentos o disminuciones en las provisiones, cantidades utilizadas o no de las provisiones para lo cual fue creada, descripción de la obligación contraída, incertidumbres por las cuales se cree y reembolsos esperados.

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 38 literal f) y q), 49 numeral 4) Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Diferencias con el Sistema Tributario: La Ley del Impuesto Sobre la Renta permite como gastos deducibles la provisión para indemnizaciones hasta por un total del 8.33% del total de remuneraciones pagadas durante un el año, provisión para cuentas incobrables por un máximo de 3% del total de las cuentas y documentos por cobrar comerciales del período contable.

Estas provisiones cumplen con la norma al existir la probabilidad de la obligación que afronte la empresa. La ley al igual que la norma prohíbe formación de provisiones para cubrir fluctuaciones de precios, contingencias de mercados, que afecten el funcionamiento de la empresa o el negocio en marcha. Se pueden formar otras provisiones, cumpliendo con lo establecido en la norma, pero no podrán ser deducibles para la determinación de la renta imponible del impuesto Sobre la Renta.

## **26. NIC 38 Activos intangibles**

El activo intangible se caracteriza por ser no monetario y sin sustancia física, para su uso en la producción y/o venta de bienes y servicios, para arrendarlo a terceros o para propósitos administrativos. La empresa debe tener el control sobre los mismos y la capacidad de obtención de beneficios económicos futuros.

Para el reconocimiento y valoración de los activos intangibles, se toma en cuenta la probabilidad de la obtención de beneficios futuros para la empresa y el costo del activo debe ser medido con fiabilidad.

Un activo intangible adquirido separadamente a otra empresa, se reconocerá al precio de adquisición ya que es posible determinar con fiabilidad su precio de mercado, si existe un mercado para esta clase de activo. Para los activos intangibles como los gastos de investigación y desarrollo debe tomarse en cuenta cada una de las fases del proyecto en este tipo de inversiones.

El fondo de comercio adquirido o crédito mercantil, comprende el exceso entre el precio de adquisición de una empresa, por otra y el valor razonable de sus activos y pasivos identificables, el exceso debe contabilizarse como un activo intangible.

Los activos intangibles y el crédito mercantil, deben ser amortizados durante su vida útil, dicho período no excederá de 20 años. Si existieran evidencias de lo contrario, éstas se deberán justificar y la empresa podrá amortizar durante un período superior.

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 23 del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Diferencias con el Sistema Tributario: Los activos intangibles de acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta define los activos intangibles como las marcas de fabrica o comercio, los procedimientos de fabricación, las patentes de invención, los derechos de propiedad intelectual, las fórmulas y otros activos intangibles similares, se deben de amortizar siguiendo el método de línea recta en un período de no menos de 5 años y un máximo de 10 años, de acuerdo con la norma se debe amortizar en un plazo máximo de 20 años.

## **27. NIC 39 Instrumentos financieros: reconocimiento y medición**

En esta norma se establecen las reglas para el reconocimiento, medición y revelación de información de activos y pasivos financieros poseídos por la empresa. El único criterio valorativo para los instrumentos financieros el valor razonable.

Un instrumento financiero se ha definido como un contrato que da lugar simultáneamente a un activo financiero, pasivo financiero o un instrumento de capital en otra empresa.

Un instrumento financiero derivado, requiere al principio una inversión neta muy pequeña o nula, respecto a otro tipo de contratos, el valor del instrumento cambia en respuesta a los efectos en las tasas de interés, precio de las acciones, o el precio en las mercancías y se rescindirá el contrato en el futuro.

Los criterios de valoración de instrumentos derivados deben reconocerse como activos y pasivos en el Balance de General, inicialmente a su costo que será el valor razonable, que se haya dado o que se haya recibido a cambio de los mismos y posteriormente según su valor razonable en la fecha en que se liquida.

El valor razonable normalmente se determina a través del precio de mercado, por no poderse determinar fiablemente, se estimara como la suma de los futuros pagos o cobros, descontados, utilizando las tasas de interés del mercado para instrumentos similares para un emisor con la misma calificación crediticia.

Los métodos de valoración de inversiones con rendimientos basados en tasas de interés, toman en cuenta esos parámetros para cuantificar si el título que se valora tiene ventajas o desventajas en sus rendimientos, en comparación con otros títulos en el mercado. Si mantiene ventajas en sus rendimientos tendrá una valoración superior a 100%; si mantienen desventajas se valora por debajo del 100% y si se encuentra en las mismas condiciones de las inversiones que se puedan comprar en los emisores al día de hoy, se mantiene al 100%.

Las cuentas por cobrar de las empresas normalmente se cobra exactamente lo facturado y no existen variables que hagan que el valor de la cuenta por cobrar varíe por factores de mercado (excepto por variaciones en el tipo de cambio si están en monedas extranjeras). Solo se puede cobrar el valor de la factura y no el de mercado el cual nos ofrece valores menores o mayores, por lo tanto se llevan al costo.

La NIC 39 regula cómo se deben medir y reconocer los instrumentos financieros, proporciona la forma de cómo registrar los instrumentos financieros al costo o al valor de mercado. Para los valores de mercado, dependerá de la naturaleza del instrumento y el uso que le dará la empresa.

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 28 y 29 del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Diferencias con el Sistema Tributario: el sistema tributario guatemalteco, limita el gasto por las comisiones de compra, venta, gastos notariales, registros y demás al 15% del valor de la enajenación. Así mismo limita a compensar las pérdidas de capital con ganancias de capital, hasta por un plazo máximo de cinco años contados a partir de que ocurrió la pérdida. La norma proporciona métodos para el reconocimiento y medición, no crea ninguna diferencia significativa con la legislación guatemalteca

## **28. NIC 40 Propiedades de inversión**

Las propiedades de inversión son todo inmueble, terreno o edificio, poseído por la empresa para generar utilidades por alquileres y/o aumentar el valor de dicho inmueble, no se utiliza para la producción.

La inversión inmobiliaria debe reconocerse como un activo, cuando es probable que los beneficios económicos futuros asociados con la inversión fluyan a la empresa y el costo de la inversión inmobiliaria, pueda ser medido confiablemente.

Una inversión inmobiliaria debe medirse inicialmente a su costo, todo desembolso posterior a su reconocimiento como inversión inmobiliaria, debe agregarse al valor de la inversión, sólo si es probable que los beneficios económicos futuros en exceso fluyan a la empresa. Si no existe esa probabilidad, todo desembolso posterior se reconocerá como gasto.

Posterior al reconocimiento inicial, la empresa debe elegir la política contable, entre el modelo de valor razonable o el modelo del costo.

El modelo de Valor Razonable, es usualmente su valor de mercado, siendo la mejor evidencia los precios actuales en un mercado activo para inmuebles, similares en la misma zona de ubicación y condición, sujeto al contrato de arrendamiento y otros similares.

En el modelo del Costo, las transferencias entre inversión inmobiliaria o existencias y activo fijo, no cambian el importe en libros del inmueble transferido y no cambia el costo de ese inmueble para propósito de medición o revelación.

Cuando la empresa completa la construcción o desarrollo de una inversión inmobiliaria, construida por la propia empresa, será llevada al valor razonable, cualquier diferencia entre el valor razonable y su valor en libros debe ser reconocida en el Estado de Resultados.

Legislación Tributaria Aplicable: artículos 17 y 39 literal f) del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Diferencias con el Sistema Tributario: Según la norma las mejoras a los inmuebles deben de registrarse como parte del gasto del período, situación que la ley del impuesto Sobre la Renta no permite, estas mejoras deben de capitalizarse al activo fijo, porque prolonga su vida útil, se depreciara conforme a los porcentajes de ley establecidos en el artículo 19 de la ley mencionada anteriormente.

## **29. NIC 41 Agricultura**

Se ocupa de regular el tratamiento contable de los activos agrícolas más genuinos, con exclusión del factor tierra: los activos biológicos (animales vivos y plantas) y los productos agrícolas procedentes de los anteriores.

El ámbito de la actividad agrícola, la norma pone el énfasis en la transformación biológica que subyace en todo proceso de producción agrícola, otorgándole el carácter de elemento diferenciador frente a otras actividades económicas.

Se entiende así que la adecuada interpretación y tratamiento de los efectos económicos que se desprenden de los cambios cualitativos y cuantitativos provocados por la transformación biológica represente, en gran medida, el problema peculiar más relevante que debe afrontarse en el terreno contable dentro del sector agrícola.

Excluye de su aplicación las actividades económicas complementarias, referentes al procesamiento de los productos agrícolas con posterioridad a su recolección o cosecha, aun cuando se realicen dentro de la propia explotación a partir de productos cosechados en la misma y supongan el desarrollo de un proceso de transformación biológica como acontece, por ejemplo, con la transformación de la leche en queso.

En cuanto al reconocimiento de los activos biológicos y de los productos agrícolas en los estados financieros, de hecho no se proponen criterios específicos y, por tanto, dicho reconocimiento debe dar cumplimiento a los requisitos exigidos para los activos en el marco conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Los productos agrícolas procedentes de los activos biológicos deben valorarse exclusivamente en el punto de recolección, según su valor razonable menos los costes estimados para la venta, presumiéndose que su determinación siempre puede realizarse con fiabilidad.

Los activos biológicos se valoran, según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, pero en este caso dicha valoración debe

practicarse tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en cada una de las fechas posteriores en las que se elabore un balance general.

La norma por el hecho de prescribir la contabilización de las empresas dedicadas a la agricultura e indicar que para la elaboración de sus estados financieros se deben seguir los lineamientos del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, no genera diferencias con el sistema tributario guatemalteco.

### **30. Cuadro comparativo Norma Internacional de Contabilidad relacionado con la legislación tributaria aplicable**

Se presenta el siguiente cuadro, el cual contiene el número de Norma Internacional de Contabilidad, la legislación que tiene alguna relación o incidencia en su aplicación, así como un comentario de lo más importante desarrollado en el presente capítulo.

Todos los decretos a los que se hace referencia, fueron emitidos por el Congreso de la República de Guatemala.

Norma Internacional de Contabilidad	Legislación Aplicable	Comentario
NIC 1 Presentación de Estados Financieros	Artículo 368 del Decreto 2-70. Código de Comercio.	Coinciden en que los estados financieros básicos son: Balance de Situación General, Estado de Resultados, Estado de Flujo de Efectivo y su presentación debe ser anual. El sistema contable debe ser el de lo devengado, excepto por el Estado de Flujo de Efectivo, que se elabora por el sistema de lo percibido.
	Artículos 46, 47, 54 y 72 del Decreto número 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta	
	Artículos 82, 95 del Decreto número 6-91. Código Tributario	
NIC 2 Inventarios	Artículos 38 literal ñ) 46, 48 y 49 del Decreto número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta	La ley solo permite los métodos de valuación siguientes de costo de producción, adquisición o costo de mercado el que sea menor, costo de la última compra o promedio ponderado; precio del bien; precio de venta menos gastos de venta. Al ajustar los inventarios de acuerdo con el valor neto realizable, si resulta pérdida de acuerdo con la norma será un gasto del período, sin embargo la ley del Impuesto Sobre la Renta será un gasto no deducible en la determinación del impuesto. La norma no establece el tiempo para practicar el inventario, puesto que se encarga de la medición y determinación del costo de los inventarios, la Ley del ISR obliga practicar inventario al principio y al final de cada período contable.
	Artículos 3 numeral 7 del Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado .	
	Artículo 368 del Decreto número 2-70 Código de Comercio	
NIC 7 Estado de Flujo de Efectivo	Artículos 46 y 54 del Decreto número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta.	La ley del ISR considera al Estado de Flujos de Efectivo como un estado financiero obligatorio, no regula el método para su presentación, la empresa decidirá cual es adecuado para facilitar la interpretación por parte de sus usuarios.
NIC 8 Ganancia o pérdida neta del período, errores fundamentales y cambios en políticas contables	Artículos 106 y 111 del Decreto número 6-91, Código Tributario.	La ganancia neta se determina al restar de las cuentas de ingreso todas las cuentas de costos y gastos. El contribuyente puede rectificar declaraciones, por errores aritméticos o políticas no o mal empleadas por la empresa, que inciden en la elaboración de estados financieros, utilizados para la determinación de impuestos, siempre y cuando no exista un requerimiento por parte de la Administración Tributaria. Los cambios en políticas contables se originan por la vigencia de una ley o la adopción de una Norma Internacional de Contabilidad.
NIC 10 Hechos ocurridos después de la fecha del balance	Artículos 106 y 111 del Decreto número 6-91, Código Tributario.	Esta norma trata de los hechos o eventos que tienen importancia significativa, después de la fecha del balance y antes de su publicación, que afectan la razonabilidad de los estados financieros. Existirán eventos que impliquen efectuar ajustes o no, debiéndose evaluar el principio del negocio en marcha, la ley permite efectuar la rectificación de las declaraciones, en las que se utilizaron los estados financieros para la determinación de impuestos.

Norma Internacional de Contabilidad	Legislación Aplicable	Comentario
NIC 11 Contratos de construcción	Artículo 51 del Decreto número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta.	La ley solo regula a empresas de construcción sobre bienes inmuebles, y la norma es de aplicación sobre los contratos de construcción de bienes muebles o inmuebles. La legislación tributaria permite optar a cuatro métodos para establecer la renta neta del
NIC 12 Impuesto a las Ganancias	Artículos 37, 38, 39, 44 y 72 del decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta.	Si la empresa opta por el régimen de pago directo del 5% sobre la renta neta, la cual no contempla costos y gastos deducibles, no existirían diferencias temporarias imponibles y/o deducibles. El utilizar el régimen optativo, establece la deducción de costos y gastos para la determinación de la renta imponible, incrementando la tasa impositiva al 31%. Por la aplicación de este régimen se presentan diferencias, que pueden ser a favor (diferenci
NIC 16 Propiedades planta y equipo	Artículos 14, 16, 17 y 18 del Decreto número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta.	Si la empresa adopta un método de depreciación diferente al de línea recta, debe solicitar a la Administración Tributaria el cambio de método, para que este gasto sea deducible, en la determinación de la renta imponible del impuesto Sobre la Renta, para e
NIC 17 Arrendamientos	Artículos 15 y 38 literal k) y p), del Decreto número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta.	La ley del ISR, regula a personas que arrienden o subarrienden bienes inmuebles, no así a los arrendamientos de bienes muebles. La norma define al arrendamiento financiero como una ventaja, para las empresas, no desean la compra del activo, porque se util
NIC 18 Ingresos	Artículos 4, 5, 8, y 47 del Decreto número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta.	La Ley del ISR define que renta de fuente guatemalteca es todo ingreso, que hay sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país. De acuerdo con la norma, ingreso es el beneficio económico
NIC 19 Beneficios a los empleados	Artículo 38 literal e), f) y g) del Decreto número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta.	Los beneficios a los empleados, que se pueden deducir como gastos de la determinación del impuesto Sobre la Renta son las cuotas pagadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Instituto de Recreación de los Trabajadores, Instituto Técnico de Capac

Norma Internacional de Contabilidad	Legislación Aplicable	Comentario
NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera	Artículos 4, 38 literal z) del Decreto número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta.	La ley del ISR reconoce las pérdidas por diferencial cambiario, en la compra de divisas, siempre que sea para la generación de renta gravada, las empresas en la adquisición de activos podrán deducir esta pérdida por diferencial cambiario o incluirlo como
NIC 22 Combinación de negocios	Artículo 3 del Decreto número 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta. Artículo 5 numeral 17 del Decreto número 37-92 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos. Artículos 256 al 262 del Decreto número 2-70 Código de Comercio.	La combinación de negocios se presenta por la fusión de empresas, ya sea por la absorción de una empresa por una controladora, o bien la unión de activos y pasivos para la creación de una nueva empresa, quien tendrá todas la obligaciones tributarias a que
NIC 23 Costos por Intereses	Artículos 38 literal m), 39 literal d), y 45 literal a) del Decreto número 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta, Artículo 8 del Decretos 26-95 Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros.	El costo por intereses es la cantidad pagada por prestamos en dinero que la empresa eroga, la ley del Impuesto Sobre la Renta, reconoce como gasto deducible los intereses pagados, por créditos a instituciones bancarias y financieras vigiladas y supervisad
NIC 24 Informaciones a revelar sobre partes relacionadas	Artículo 112 del Decreto número 6-91, Código Tributario.	Se consideran partes relacionadas a empresas que poseen influencia significativa para la toma de decisiones financieras y operativas sobre otra. El Código Tributario faculta a la Administración Tributaria, a solicitar información a terceros sobre actos, c
NIC 27 Estados Financieros consolidados y contabilización de las inversiones en subsidiarias	Artículos 14 y 368 al 381 del decreto 2-70, Código de Comercio.	Los estados financieros consolidados son formados por los estados financieros de un grupo de empresas, para su presentación como si se trataran de uno solo, esta norma establece los procedimientos para la elaboración de los estados financieros consolidado

Norma Internacional de Contabilidad	Legislación Aplicable	Comentario
NIC 28 Contabilización de inversiones en empresas asociadas	Artículo 45 literal a), del Decreto 27-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta.	La influencia significativa de una empresa sobre otra, se presenta al poseer el 20% de los derechos a voto de la empresa en que participa, para la inversión en empresas asociadas se presentan los métodos de participación y el costo. La ley solo regula el
NIC 29 Información financiera en economías hiperinflacionarias	Artículos 369, 377 del Decreto número 2-70 Código de Comercio.	En las economías hiperinflacionarias, la población prefiere adquirir inmuebles o moneda dura, los precios al consumidor se fijan en otra moneda y la inflación en los últimos tres años se aproxima al 100%, esta norma establece los lineamientos para la reex
NIC 31 Información financiera sobre intereses conjuntos	Artículos 86 al 98 y 195 al 202, 861 al 865 del Decreto número 2-70, Código de Comercio.	Un negocio conjunto es un contrato en el cual dos empresas, participaran en una actividad económica de la cual ambas ejercerán control. La norma presenta tres clases de negocios conjuntos, siendo: actividades controladas conjuntamente, activos controlados
NIC 32 Instrumentos financieros: presentación e información a revelar	Artículos 6 literal m), 38 literal m) del Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta.	Instrumento financiero es un contrato por medio del cual, una empresa se compromete al termino del plazo establecido, a entregar efectivo o documentos, en condiciones favorables o desfavorables, comprometiendo sus activos, a otra empresa que al inicio del
NIC 33 Ganancias por acción	No cuenta con legislación aplicable	La norma presenta los procedimientos para determinar la ganancia, correspondiente a cada acción, de las empresas que cotizan sus acciones en bolsas de valores o forman parte de la información adicional en las notas a los estados financieros. Los métodos s
NIC 34 Información financiera intermedia	Artículos 61 y 70 Decreto 26-92 del, Ley del Impuesto Sobre la Renta	Información financiera intermedia, se refiere a la presentación de estados financieros completos de conformidad con la NIC 1, de períodos menores a un año, se utilizan para la toma de decisiones operativas y financieras. La ley del Impuesto Sobre la Renta

Norma Internacional de Contabilidad	Legislación Aplicable	Comentario
NIC 35 Operaciones en discontinuación	<p>Artículos 94, 120 del Decreto 6-91 Código Tributario.</p> <p>Artículo 55 del decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta.</p>	Operaciones en discontinuación, es el cese de una actividad económica importante, que realiza la empresa en un área específica, o el abandono después de efectuar un proceso específico, coordinado de conocimiento público en una fecha delimitada. Deben cumplir
NIC 36 Deterioro del valor de los activos	Artículos 38 literal ñ) y 39 litera b) del decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta.	Al efectuar el ajuste de activos, del valor en libros al valor de mercado o valor recuperable, se debe reconocer como gasto del período en el Estado de Resultados. El deterioro se origina por el uso, obsolescencia, daños o poco rendimiento. Este gasto se
NIC 37 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes	Artículos 38 literal f) y q), 49 numeral 4) Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta.	Las provisiones se originan para hacer frente a obligaciones, que es probable que ocurran, no se pueden crear por posibles pérdidas que afecten el negocio en marcha de la empresa. La ley solo permite provisiones por indemnizaciones y cuentas incobrables.
NIC 38 Activos intangibles	Artículos 23 del Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta.	Los activos intangible son de carácter no monetario y sin sustancia física, que se utilizaran en la producción, venta o prestación de servicios de la empresa, deben amortizarse en un plazo máximo de 20 años, la ley del Impuesto Sobre la Renta indica que d
NIC 39 Instrumentos financieros reconocimiento y medición	Artículos 28 y 29 del Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta.	De acuerdo con la norma los activos y pasivos financieros deben registrar de acuerdo al costo y los instrumentos de capital de acuerdo al valor de mercado. Se relaciona con esta norma la determinación de la ganancia y pérdida de capital, según la ley del
NIC 40 Propiedades de inversión	Artículos 17 y 39 literal f) del Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta.	Las propiedades de inversión son inmuebles y terrenos adquiridos por la empresa, para generar utilidades futuras, deben de contabilizarse a su costo histórico, todo desembolso posterior deberá ser gasto del período, o bien por el método del valor razonabl
NIC 41 Agricultura	No cuenta con legislación aplicable	Esta norma se ocupa de la contabilización de los activos agrícolas como animales vivos y plantas, y los productos derivados de estos, proceso, recolección y cosecha.

**CAPITULO IV**  
**EJEMPLO DE IMPLEMENTACIÓN DE LAS NIC EN UNA EMPRESA**  
**COMERCIAL**

La empresa “El Compromiso, Sociedad Anónima”, fue constituida el 1 de julio de 2001, con un capital autorizado, suscrito y pagado de Q.160,000.00 dividido en 1600 acciones comunes al portador con valor de Q.100.00 cada una. Su actividad comercial principal es la comercialización de juguetes, para lo cual cuenta con dos establecimientos comerciales ubicados en las zonas 10 y 11 de la capital, el período contable y fiscal comprende del 1 de enero al 31 de diciembre, el régimen optado del impuesto Sobre la Renta de acuerdo con el artículo 72 de la ley de este impuesto. Contrata los servicios de la firma de auditoría “García & Asociados, S.C.”, para que le elaboren sus estados financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad y determinar el efecto si estos se presentan en la declaración anual del impuesto Sobre la Renta. El balance de saldos es el siguiente

Cuentas	Saldos al 31/12/04	
	Debe	Haber
CAJA	200,000.00	
Cuentas por cobrar	54,400.00	
INVENTARIOS	42,000.00	
SEGUROS POR ANTICIPADO	4,400.00	
MOBILIARIO	28,000.00	
VEHICULOS	4,000.00	
GASTOS DE ORGANIZACIÓN	6,400.00	
DESCUENTO SOBRE ACCIONES	3,600.00	
DESCUENTO SOBRE BONOS	7,200.00	
Cuentas por pagar		10,000.00
DOCUMENTOS POR PAGAR		6,000.00
DEPRECIACIÓN ACUMULADA MOBILIARIO		3,600.00
DEPRECIACIÓN ACUMULADA VEHICULOS		1,200.00
BONOS POR PAGAR		80,000.00
CAPITAL		160,000.00
GANANCIAS NO DISTRIBUIDAS		89,200.00
VENTAS		360,000.00
COSTO DE VENTAS	124,000.00	
DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES	3,600.00	
GASTOS DE VENTA	60,000.00	
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	75,200.00	
GANANCIA DEL PERIODO	97,200.00	
SUMAS	710,000.00	710,000.00

## Información adicional:

1. Existe un inventario de juguetes al 1 de enero de 2004, el costo de adquisición fue de Q.25,000.00, pasadas las fiestas navideñas, el precio por el cual se podrá vender es de Q.20,000.00. El método de valuación de los inventarios es el costo de adquisición. No existe autorización de la Superintendencia de Administración Tributaria, para cambiar el método de valuación.
2. Se repartieron dividendos por Q.20,000.00.
3. El 1 de enero de 2004 se adquirió una maquina para la elaboración de juguetes con un costo de Q.50,000.00, se estima una vida útil de 3 años, el contador no efectuó el registro en la fecha correspondiente. El método de depreciación fue autorizado por la Superintendencia de Administración Tributaria.
4. La provisión para indemnizaciones, se calcula sobre el 10% de los sueldos pagados durante el año.
5. La empresa exporta el 01/10/04 a Holanda, 5,000 pelotas de fútbol, con un precio de US\$ 1.25 c/u, se efectúa el registro contable de la venta, siendo el tipo de cambio comprador de Q7.95 por US\$ 1.00. El 05/10/04 se recibe el pago por la venta efectuada, el tipo de cambio comprador de Q.7.99 por US\$ 1.00, debe contabilizarse el diferencial cambiario.
6. Se realizo el pago de intereses por Q.2,000.00 por un préstamo concedido por Banco El País, S.A., el cual ya se encuentra cancelado.

7. El 01/01/03 se invierte en la compra de 500 acciones de la empresa "El Juguetón, S.A.", con valor nominal de Q.50.00, representan la tercera parte de los votos para la toma de decisiones. No se ha contabilizado de esta inversión por el método de participación. Las utilidades obtenidas de "El Juguetón S.A." son de Q.15,000.00, las cuales no han pagado Impuesto Sobre la Renta.
8. La empresa El Terrorista, S.A. fabrica el juguete Bin Laden, por la demanda existente, se celebra un contrato con El Compromiso S.A. para que esta aporte al negocio, la materia prima necesaria para la elaboración y la otra la maquinaria y la mano de obra, así exportar el juguete a su cliente World Trede Corp., en New York. De las ventas efectuadas, el 60% corresponderán a El Compromiso S.A. y el 40% a El Terrorista, S.A. cada empresa registra sus costos, gastos y los ingresos obtenidos de ellos. La materia prima aportada por El Compromiso, S.A., ascienden a Q.30,000.00 los cuales fueron concedidos al crédito y la venta total son Q. 90,000.00, con el ingreso por la venta se canceló a los proveedores.
9. Son 800 bonos emitidos con valor nominal de Q.100.00, a su vencimiento la empresa quedo obligada a entregar dos acciones con valor nominal de Q.100.00 c/u, por cada bono, el vencimiento es al 31/12/06.
10. Se estudia la posibilidad de cotizar las acciones, en la Bolsa Nacional de Valores, se emitirán el 01/10/2005, 1,000 nuevas acciones al obtener una respuesta positiva de la Asamblea de Accionistas, se solicita efectuar el cálculo de la ganancia por acción en su nivel básico, conforme la utilidad del período y las nuevas acciones que se piensan emitir.

11. No se cumplieron con las expectativas de la tienda ubicada en la zona 10, se decidió en la Asamblea de Accionistas cerrarla, representa el 30% de los activos y pasivos de la empresa.
12. El vehículo tiene un valor en libros de Q.2,800.00, se vendió por Q.2,000.00 que es su valor de mercado, efectuar el registro contable correspondiente.
13. La empresa ofrece sus productos con garantía por defectos de fabrica, hasta por un mes después de efectuada la compra, según las proyecciones para el presente año, el 80% de los artículos vendidos no presentara ningún problema, el 15% presentaran defectos mínimos y el 5% restante serán mayores. Los costos de reparación ascenderían a Q.2,500.00 por los defectos mínimos y Q.5,000.00 por los mayores, la provisión se calcula conforme el método estadístico.
14. Se tiene una demanda en los tribunales de justicia, por daños y perjuicios por Q.125,000.00, formulada por el cliente “El Sabueso, S.A.”, quien aduce que la mercadería entregada, se encuentra defectuosa, el abogado que lleva el caso, determina que en un 35% se gana el juicio.
15. No se ha efectuado en 3 años, la amortización del 20% a los gastos de organización.

#### **Solución presentada a El Compromiso Sociedad Anónima.**

1. Se realiza ajuste a los inventarios de mercaderías por Q.5,000.00, para valuar la cuenta de acuerdo al método del valor neto realizable, reconociendo una pérdida por el valor antes mencionado y rebajando la cuenta inventario, conforme lo establece la NIC 2 Inventarios.

## Ajuste 1

Pérdida en Valuación de Inventario	5,000.00	
Inventario		5000.00
Para registrar la pérdida en la valuación de inventario	5,000.00	5,000.00

Del ajuste registrado en los libros contables de la empresa, la pérdida se considera no deducible, de la declaración anual del impuesto Sobre la Renta, conforme se establece en los artículos 39 literal b), 49 numeral 1) literal d) de la Ley de este impuesto, derivado que no se cuenta con la documentación que respalde el costo; y no existe autorización de parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, para cambiar el método de valuación.

- De acuerdo con la información adicional en el numeral 3 se debe efectuar el registro de la compra de maquinaria por Q.50,000.00, calcular y registrar la depreciación conforme a la vida útil de 3 años, según NIC 16 Propiedades Planta y Equipo.

## Ajuste 2.

Maquinaria	50,000.00	
Caja y Bancos		50,000.00
Compra de maquinaria el 1 de enero de 2004	50,000.00	50,000.00

Para determinar la depreciación anual de la maquinaria se divide el costo de adquisición de la maquinaria y se divide dentro del total de años que se estima de vida útil, el resultado será la depreciación anual

Q.50,000.00 (Costo de adquisición) / 3 años (Vida útil estimada) = Q.16,666.66  
Valor a registrar por gasto de depreciación

## Ajuste 3

Depreciaciones y Amortizaciones	16,666.66	
Depreciación Acumulada Maquinaria		16,666.66
Depreciación de maquinaria correspondiente al período del 01/01/2004 al 31/12/2004.	16,666.66	16,666.66

Por haber cumplido con lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el artículo 18, de pedir autorización a la Superintendencia de Administración Tributaria, para el cambio de método de depreciación y obtener respuesta afirmativa. De no haberse autorizado, se debe utilizar el método de línea recta, con un porcentaje del 20% del costo de la maquinaria, establecido en el artículo 19 de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

- De acuerdo con la política de la empresa, se crea una provisión para indemnizaciones, numeral 4 de la información adicional, debe calcularse sobre el 10% del total de sueldos pagados durante el año, se implementa lo establecido en las normas 19 Beneficios a los Empleados y 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.

## Cálculo provisión para Indemnizaciones

Sueldos Sala de Ventas + Sueldos Administración = 45,600.00 + 52,500.00

Total sueldos pagado en el período = Q.98,000.00

Total Sueldos 98,100 X 10% = 9,800.00

## Ajuste 4

Indemnizaciones sala de ventas	4,560.00	
Indemnizaciones Administración	5,250.00	
Provisión para Indemnizaciones		9,810.00
Creación de la reserva para indemnizaciones correspondiente al período finalizado al 30 de junio de 2003	9,810.00	9,810.00

La empresa sobrepasa el porcentaje, para la formación de la provisión por indemnizaciones, establecido en el artículo 38 literal f) de la ley del Impuesto Sobre la Renta, con un máximo del 8.33% del total de las remuneraciones anuales pagadas.

Total Sueldos  $98,100 \times 8.33\% = Q.8,171.73$  Cantidad deducible como gasto en la declaración del Impuesto Sobre la Renta, existiendo una diferencia de Q.1,638.27 (Q.9,810.00 provisión s/ empresa – Q.8,171.73 máximo de provisión establecido en la ley), cantidad no deducible como gasto del período.

4. Registro del diferencial cambiario por la venta de 5000 pelotas de fútbol, a Holanda, se implementa lo establecido en la NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio en la Moneda Extranjera y 18 Ingresos.

Cálculo del Diferencial:

5000 pelotas X US\$ 1.25 X 7.95 T.C = 49,687.50 registro de la venta efectuada el 01/10/2002

5000 pelotas X US\$ 1.25 X 7.99 T.C = 49,937.50 registro en la fecha de pago de la venta el 5/10/2002

Diferencial Cambiario = Q. 250.00

Ajuste 5

Caja y Bancos	250.00	
Ganancia en Diferencial Cambiario		250.00
Utilidad en diferencial no registrada	250.00	250.00

La ganancia en diferencial cambiario se considera, como una renta de fuente guatemalteca afecta al pago de impuesto Sobre la Renta, establecido en el artículo 4 de la ley de este impuesto.

5. Registro de la inversión de 500 acciones con un valor nominal de Q.50.00, por el método del costo, en la empresa el Juguetón, S. A, se aplicara la NIC 28 Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas.

500 acciones X Q. 50.00 = 25,000.00 registro de la inversión

Ajuste 6

Inversión en Acciones	25,000.00	
Caja y Bancos		25,000.00
Registro de la inversión efectuada	25,000.00	25,000.00

Se registra el costo de la inversión, en el que se reconoce el desembolso efectuado por la empresa en la adquisición de estas acciones. Se considera la inversión como un Activo no Corriente, por no ser la actividad principal de la empresa.

Ajuste 7

Caja y Bancos	5,000.00	
Dividendos cobrados (Inversión en Acciones)		5,000.00
Registro de las utilidades cobradas según el método de participación	5,000.00	5,000.00

De conformidad con lo establecido en la NIC 28, se reconoce la parte de la utilidad por la participación en la empresa el Juguetón, S.A., debe incluirse dentro de las utilidades, se encuentra afecta al Impuesto Sobre la Renta, según el artículo 4 de la ley de este impuesto.

6. Por el contrato que celebra con la empresa El Terrorista, S.A., se dará el tratamiento de operaciones controladas, que se describe en la NIC 31 Información Financiera de Negocios Conjuntos.

## Ajuste 8

Costo de Ventas (Materia prima aportada al contrato)	30,000.00	
Cuentas por pagar		30,000.00
Registro del aporte para el contrato en participación, la materia prima fue adquirida al crédito	30,000.00	30,000.00

## Registro del ingreso por la venta

## Ajuste 9

Caja y Bancos	54,000.00	
Ventas (Exportación)		54,000.00
Ventas efectuadas a World INC.	54,000.00	54,000.00

En el tratamiento de las operaciones controladas, debe registrarse la parte de los costos o gastos, que consume o utiliza para la elaboración del producto, en el ajuste 8 de contabiliza la materia prima necesaria aportada, el ajuste 9 se reconoce el ingreso por la venta efectuada, así se cumple con lo establecido en la NIC 31.

## Ajuste 10 Registro del pago a los proveedores

Cuentas por pagar	30,000.00	
Caja y Bancos		30,000.00
Pago a proveedores por la materia prima utilizada	30,000.00	30,000.00

- Se explicara en una nota a los Estados Financieros, la forma de pago de los bonos emitidos (instrumento financiero) por la empresa, para cumplir con la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar. (Ver nota a los estados financieros No. 3)

8. Por el cierre de la tienda de la zona 10 se revelara en una nota a los Estados Financieros, para cumplir con lo establecido en la NIC 35 Operaciones en Discontinuación. (Ver nota a los estados financieros No.5)
9. Se debe registrar en los libros contables la venta del vehículo, regularizar la depreciación acumulada y la pérdida en venta de activos, de conformidad con la NIC 36 Deterioro del Valor de los activos.

#### Ajuste 11

Depreciación Vehículos	1,200.00	
Caja y Bancos	2,000.00	
Pérdida en venta de activos	800.00	
Vehículos		4,000.00
Registro de la venta y pérdida en activos	4,000.00	4,000.00

Como lo establece la NIC 36, el deterioro del valor en libros es cuando el valor en libros es mayor al valor de mercado del activo, como consecuencia de el uso, antigüedad, cambios en la tecnología o daños que disminuyan su vida útil, se reconoce como gasto la pérdida en la venta del activo.

10. El cálculo de la provisión por la garantía por defectos de fabrica, se determinara utilizado el método estadístico, que consiste en aplicar un porcentaje a los costos estimados por las reparaciones por defectos mínimos o mayores, se utiliza la NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.

(% defectuoso X costo de reparación de reparación)

(15% mínimos X 2.500.00) = 375.00 provisión para defectos mínimos

( 5% mayores X 5,000.00) = 250.00 provisión para defectos mayores

## Ajuste 12

Reparaciones por efectuar	625.00	
Provisión para reparaciones		625.00
Creación de la reserva por las garantías asumidas por la empresa	625.00	625.00

Esta reserva constituye un gasto no deducible del Impuesto Sobre la Renta de conformidad con el artículo 38 literal r), solo permite formar reserva para operaciones ordinarias de seguros y fianzas, ahorro capitalización, préstamo y otras similares.

11. Por la demanda en los tribunales de justicia se realizara una Nota en los Estados Financieros, cumpliendo con lo requerido con la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. (Ver nota a los estados financieros 6)
12. Los Gastos de organización se consideran como un activo intangible, se calculara la amortización de 3 períodos los que no se encuentran registrados en la contabilidad, con una tasa del 20% por cada período. Se implementa la NIC 38 Activos Intangibles.

Cálculo de la amortización por 3 años =  $Q.6,400.00 \times 20 \times 3 = 3,840.00$  valor a registrar en los libros contables

## Ajuste 13

Amortización Gastos de Organización	3,840.00	
Amortización acumulada Gastos de Organización		3,840.00
Amortización de tres períodos no contabilizados	3,840.00	3,840.00

Por no haber registrado en los libros contables y declarado como gasto deducible del impuesto Sobre la Renta, en los dos años anteriores, solo se tiene derecho a Q.1,280.00 que corresponde al 20% del total de los gastos de organización, de conformidad con el artículo 16 segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta

13. Contabilización de los Intereses pagados al Banco El País, por un préstamo ya cancelado, se utiliza la NIC 23 Costos por Intereses.

#### Ajuste 14

Intereses pagados	2,000.00	
Caja y Bancos		2,000.00
Amortización de tres períodos no contabilizados	2,000.00	2,000.00

Este gasto es deducible del Impuesto Sobre la Renta conforme lo establece el artículo 38 literal m), ya que fueron pagados a instituciones bancarias, financieras o instituciones que estén bajo la vigilancia y supervisión de la Superintendencia de Bancos.

14. Después de efectuar los ajustes correspondientes, con base en las Normas Internacionales de Contabilidad, el balance de saldos al 31 de enero de 2004 son los siguientes, ver pagina siguiente.

Los números que aparecen dentro de paréntesis, corresponden al número de partida contable de ajuste.

	Cuentas	Saldos al 31/12/04		Ajustes		Saldos Ajustados	
		Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber
1	CAJA	200,000.00		5) 250.00	2) 50,000.00	154,250.00	
				7) 5,000.00	6) 25,000.00		
				9) 54,000.00	10) 30,000.00		
				11) 2,000.00	14) 2,000.00		
2	Cuentas por cobrar	54,400.00				54,400.00	
3	Inventarios	42,000.00			1) 5,000.00	37,000.00	
4	Seguros por anticipado	4,400.00				4,400.00	
5	Mobiliario	28,000.00				28,000.00	
6	vehículos	4,000.00			11) 4,000.00	0.00	0.00
7	Gastos de organización	6,400.00				6,400.00	
8	Descuento sobre acciones	3,600.00				3,600.00	
9	Descuento sobre bonos	7,200.00				7,200.00	
10	Cuentas por pagar		10,000.00	10) 30,000.00	8) 30,000.00		10,000.00
11	Documentos por pagar		6,000.00				6,000.00
12	Depreciación mobiliario		3,600.00				3,600.00
13	Depreciación vehículos		1,200.00	11) 1,200.00		0.00	0.00
14	Bonos por pagar		80,000.00				80,000.00
15	Capital		160,000.00				160,000.00
16	Ganancias no distribuidas		89,200.00				89,200.00
17	Ventas		360,000.00		9) 54,000.00		414,000.00
18	Costo de ventas	124,000.00		8) 30,000.00		154,000.00	
19	Depreciaciones y amortizaciones	3,600.00		3) 16,666.66		20,266.66	
20	Gastos de venta	60,000.00				60,000.00	
21	Gastos de administración	75,200.00				75,200.00	
22	Ganancia del periodo	97,200.00				97,200.00	
23	Perdida en valuación de inventario			1) 5,000.00		5,000.00	
24	Maquinaria			2) 50,000.00		50,000.00	
25	Depreciación maquinaria				3) 16,666.66		16,666.66
26	Indemnizaciones sala de ventas			4) 4,560.00		4,560.00	
27	Indemnizaciones administración			4) 5,250.00		5,250.00	
28	Provisión para indemnizaciones				4) 9,810.00		9,810.00
29	Ganancia en diferencial cambiario				5) 250.00		250.00
30	Inversión en acciones			6) 25,000.00		25,000.00	
31	Dividendos cobrados (inversiones)				7) 5,000.00		5,000.00
32	Perdida en venta de activos			11) 800.00		800.00	
33	Reparaciones por efectuar			12) 625.00		625.00	
34	Provisión para reparaciones				12) 625.00		625.00
35	Amortización gastos de organización			13) 3,840.00		3,840.00	
36	Amortización acumulada gastos de organización				13) 3,840.00		3,840.00
37	Intereses pagados			14) 2,000.00		2,000.00	
	SUMAS	710,000.00	710,000.00	236,191.66	236,191.66	798,991.66	798,991.66

15. Elaboración y Presentación de Estados Financieros, de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad, como primer paso se elabora la hoja de trabajo para el estado de Flujo de Efectivo, por el método directo según lo recomendado por la NIC 7 Estado de Flujo de Efectivo. Ver pagina siguiente.



**EL COMPROMISO, SOCIEDAD ANÓNIMA**  
**ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO**  
**PARA EL PERÍODO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2004**

<b>FLUJO DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN</b>		<b>149,050.00</b>
EFFECTIVO RECIBIDO DE CLIENTES	382,800.00	
EFFECTIVO PAGADO A PROVEEDORES	-102,400.00	
GASTOS DE VENTA PAGADOS	-58,000.00	
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN PAGADOS	-73,600.00	
GANANCIA EN DIFERENCIAL CAMBIARIO	250.00	
<b>FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE INVERSIÓN</b>		<b>-64,000.00</b>
ADQUISICIÓN DE MOBILIARIO	-16,000.00	
ADQUISICIÓN DE MAQUINARIA	-50,000.00	
VENTA VEHÍCULO	2,000.00	
<b>FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO</b>		<b>66,000.00</b>
EMISIÓN DE BONOS	72,000.00	
EMISIÓN DE ACCIONES	36,000.00	
DIVIDENDOS PAGADOS	-20,000.00	
INVERSIÓN EN ACCIONES	-25,000.00	
UTILIDADES EN EMPRESAS ASOCIADAS	5,000.00	
INTERESES SOBRE PRESTAMOS	-2,000.00	
<b>AUMENTO NETO DEL EFECTIVO</b>		<b>151,050.00</b>
<b>EFFECTIVO AL INICIO DEL PERIODO</b>		<b>3,200.00</b>
<b>EFFECTIVO AL FINAL DEL PERIODO</b>		<b>154,250.00</b>

<b>Estado de Resultados</b>	
<b>El Compromiso, Sociedad Anónima para el periodo terminado el 31 de diciembre de 2004</b>	
<b>Cifras Expresadas en Quetzales</b>	
<b>Ingresos</b>	<b>414,000.00</b>
Costo de Ventas	(159,000.00)
<b>Margen Bruto</b>	<b>255,000.00</b>
Otros ingresos de operación	250.00
Gastos de Venta	(89,291.66)
Gastos de Administración	(80,450.00)
Otros gastos de operación	0.00
<b>Resultado de la operación</b>	<b>85,508.34</b>
Gastos financieros	(13,600.00)
Ganancia en inversión de acciones	5,000.00
<b>Ganancia antes de Impuesto Sobre la Renta</b>	<b>76,908.34</b>

Para cumplir con el numeral 10 de la información adicional, se determinara la ganancia por acción si se emiten 1,000 acciones el 1 de octubre de 2005, con la utilidad determinada al 31 de diciembre de 2004, se utilizara la NIC 33 Ganancia por Acción.

Como primer paso se determina el promedio ponderado de las acciones en circulación, se obtiene multiplicando el total de acciones en circulación al 01/10/05 = 1600 X (10/12) y al 31/12/05 2600 X (2/12)

$(1,600 \text{ acciones} \times 10 / 12) + (2,600 \text{ acciones} \times 2 / 12) = 1,766$  promedio de acciones.  
 $(76,908.34 / 1,766) = 43.55$  Ganancia por Acción a nivel básico.

La ganancia por acción indica que cantidad corresponde a cada acción de la utilidad del período. Esta información será de utilidad para las personas que desean invertir, por la emisión de acciones y puestas en la Bolsa Nacional de Valores.

**Balance General**  
**de El Compromiso, Sociedad Anónima al 31 de diciembre de 2004**  
**Cifras Expresadas en Quetzales**

<b>Activos</b>		
<b>No corrientes</b>		
Propiedad Planta y Equipo	57,733.34	
Inversiones en Empresas Asociadas	25,000.00	
Otros Activos	2,560.00	
		<b>85,293.34</b>
<b>Corrientes</b>		
Inventarios	37,000.00	
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	58,800.00	
Efectivo y otros medios líquidos	154,250.00	
		<b>250,050.00</b>
<b>Total Activo</b>		<b>335,343.34</b>
<b>Pasivos y Patrimonio (neto)</b>		
Capital emitido	160,000.00	
Reservas	0.00	
Ganancias acumuladas	68,908.34	
		<b>228,908.34</b>
<b>Pasivo no corriente</b>		
Bonos por pagar	80,000.00	
		<b>80,000.00</b>
<b>Pasivo Corriente</b>		
Cuentas por Pagar	10,000.00	
Documentos por pagar	6,000.00	
Provisiones para garantías	10,435.00	
		<b>26,435.00</b>
<b>Total pasivo y patrimonio neto</b>		<b>335,343.34</b>

Para determinar el saldo de las ganancias no distribuidas se efectuó de la siguiente manera, datos obtenidos de la hoja de saldos ajustados, Estado de Resultados.

Saldo Inicial					Saldo final
Ganancias no distribuidas	+	Ganancia del ejercicio	-	Utilidades distribuidas	= Ganancias no distribuidas
12,000.00	+	76,908.34	-	20,000.00	= 68,908.34

### Notas a los Estados Financieros

#### Nota 1

La sociedad fue constituida mediante escritura número 321 autorizada por el notario Gonzalo Romero, el 1 de julio de 2001, fue inscrita en forma definitiva en el Registro Mercantil de la República de Guatemala, el 15 de julio de 2001. Cuenta con un capital autorizado suscrito y pagado de Q.160,000, dividido en 1600 acciones comunes al portador con un valor nominal de Q.100.00 cada una. El Representante Legal es el Licenciado Jesús de la Vega, nombrado mediante asamblea general ordinaria de accionistas el 3 de julio de 2001.

#### Nota 2

El sistema contable con que opera la sociedad, es el de lo devengado y en la moneda de curso legal de la República de Guatemala, El Quetzal que a la fecha del balance se cotiza a Q.8.10 por US\$.1.00 de los Estados Unidos de América. El sistema de valuación de los inventarios es el precio de mercado. La inversiones se utiliza el método de participación, la propiedad planta y equipo se encuentra al costo histórico original; así mismo se tiene la política de crear una reserva del 10% para las indemnizaciones.

**Nota 3**

Los bonos emitidos por la sociedad, tienen un valor nominal de Q.100.00 cada uno, para la cancelación de esta obligación la sociedad, entregara dos acciones con valor nominal de Q.100 cada uno, por cada bono emitido por lo que se aumentara el capital autorizado, para la emisión de nuevas acciones antes del 30 de julio del 2005, fecha en que se vence el plazo para la cancelación.

**Nota 4**

La inversión en 500 acciones en la empresa El Juguetón Sociedad Anónima, se contabilizan por el método de participación, cada una tiene un valor nominal de Q.50.00, que representa la tercera parte de las acciones que tienen derecho a voto para la toma de decisiones financieras y operacionales en esta sociedad.

**Nota 5**

El 30 de junio de 2003, se anuncio públicamente por parte de la Asamblea General de Accionistas, la desapropiación de las operaciones en el establecimiento ubicado en la zona 10 de la Ciudad de Guatemala. La desapropiación es coherente de acuerdo con los objetivos de la sociedad de expandir sus operaciones en las distintas zonas del país. El establecimiento no ha tenido las expectativas deseadas deshaciéndose de las actividades que no representan utilidades, por lo que se ha puesto a la venta dicho establecimiento.

**Nota 6**

Se tiene una demanda en los tribunales de justicia del país, planteada por el cliente El Sabueso S.A., por daños y perjuicios por un valor total Q.125,000.00,

aduciendo, que la mercadería comprada a nuestra empresa, fue entregada en malas condiciones, el cual se encuentra en su etapa sumaria del proceso, no se ha llegado a la fase de debate publico, por lo que se busca un arbitraje para la conciliación entre las partes.

16. Se compara los estados financieros aplicando las Normas Internacionales de Contabilidad, con los gastos que pueden deducirse del Impuesto Sobre la Renta y sus diferencias.

**Estado de Resultados de El Compromiso, Sociedad Anónima para el periodo  
terminado el 31 de diciembre de 2004  
Cifras Expresadas en Quetzales**

	SEGÚN NIC	SEGÚN ISR	DIFERENCIA
<b>Ingresos</b>	<b>414,000.00</b>	<b>414,000.00</b>	0.00
Costo de Ventas	(159,000.00)	(154,000.00)	(5,000.00)
<b>Margen Bruto</b>	<b>255,000.00</b>	<b>260,000.00</b>	<b>(5,000.00)</b>
Otros ingresos de operación	250.00	250.00	0.00
Gastos de Venta	(89,291.66)	(85,445.14)	(3,846.52)
Gastos de Administración	(80,450.00)	(79,573.25)	(876.75)
Otros gastos de operación	0.00	0.00	0.00
<b>Resultado de la operación</b>	<b>85,508.34</b>	<b>95,231.61</b>	<b>(9,723.27)</b>
Gastos financieros	(13,600.00)	(11,600.00)	(2,000.00)
Ganancia en inversión de acciones	5,000.00	5,000.00	0.00
<b>Ganancia antes de Impuesto Sobre la Renta</b>	<b>76,908.34</b>	<b>88,631.61</b>	<b>(11,723.27)</b>

La diferencia en el Costo de Ventas por Q.5,000.00, se origina por la valuación del inventario al costo de mercado, método que no se encuentra autorizado por la Administración Tributaria de conformidad con el artículo 49 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el inventario se valúa conforme a la NIC 2.

Las diferencia en los gastos de venta y administración por Q.3,846.52 y Q.876.75 respectivamente corresponden a las provisiones para indemnizaciones y para reparaciones, que la primera excede al porcentaje de ley establecido por el artículo 38 literal f) y la segunda provisión por el artículo 49 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La incidencia en la utilidad al seguir las Normas Internacionales de Contabilidad, disminuye ya que se deducen de su margen bruto de utilidad gastos que no permite la legislación, por consiguiente el impuesto a pagar por parte de la sociedad será mayor.

**Balance General de El Compromiso, Sociedad Anónima al 31 de diciembre de 2004**  
Cifras Expresadas en Quetzales

	SEGUN NIC		SEGUN ISR		DIFERENCIAS	
<b>Activos</b>						
<b>No corrientes</b>						
Propiedad Planta y Equipo	57,733.34		57,733.34		0.00	
Inversiones en Empresas Asociadas	25,000.00		25,000.00		0.00	
Otros Activos	2,560.00		5,120.00		(2,560.00)	
		<b>85,293.34</b>		<b>87,853.34</b>		<b>(2,560.00)</b>
<b>Corrientes</b>						
Inventarios	37,000.00		42,000.00		(5,000.00)	
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	58,800.00		58,800.00		0.00	
Efectivo y otros medios líquidos	154,250.00		154,250.00		0.00	
		<b>250,050.00</b>		<b>255,050.00</b>		<b>(5,000.00)</b>
<b>Total Activo</b>		<b>335,343.34</b>		<b>342,903.34</b>		<b>(7,560.00)</b>
<b>Pasivos y Patrimonio (neto)</b>						
Capital emitido	160,000.00		160,000.00		0.00	
Reservas	0.00		0.00		0.00	
Ganancias acumuladas	68,908.34		78,631.61		(9,723.27)	
		<b>228,908.34</b>		<b>238,631.61</b>		<b>(9,723.27)</b>
<b>Pasivo no corriente</b>						
Bonos por pagar	80,000.00		80,000.00		0.00	
		<b>80,000.00</b>		<b>80,000.00</b>		<b>0.00</b>
<b>Pasivo Corriente</b>						
Cuentas por Pagar	10,000.00		10,000.00		0.00	
Documentos por pagar	6,000.00		6,000.00		0.00	
Provisiones para garantías	10,435.00		8,271.73		2,163.27	
		<b>26,435.00</b>		<b>24,271.73</b>		<b>2,163.27</b>
<b>Total pasivo y patrimonio neto</b>		<b>335,343.34</b>		<b>342,903.34</b>		<b>(7,560.00)</b>

Las diferencias establecidas en el balance general, presentan en un aumento en el activo porque en la cuenta de inventario se registra al costo histórico; los gastos de organización se rebaja la amortización correspondiente a un año; los pasivos presentan diferencias debido a la provisión para indemnizaciones contabilizada conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y no se toma en cuenta la provisión para reparaciones; existe un incremento en las utilidades

retenidas por haber disminuido el Costo de Ventas por la cuenta de inventarios explicada anteriormente.

El Estado de Flujo de efectivo y las notas a los Estados Financieros no tendrán variación en la presentación.

## CONCLUSIONES

De acuerdo con la investigación y el análisis realizado y las consideraciones expuestas sobre el tema: *“Las Normas Internacionales de Contabilidad su aplicación en el medio guatemalteco y sus diferencias con el sistema legal tributario”* se derivan las siguientes conclusiones:

1. Las Normas Internacionales de Contabilidad su principal objetivo es la uniformidad en la presentación de Estados Financieros no importando el país donde se elaboren o interpreten, así que a partir del 1 de enero de 2002 o del 1 de julio del mismo año, de acuerdo con el período fiscal de las empresas, el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, adopta para Guatemala el marco conceptual, para la presentación de Estados Financieros así como las 41 normas vigentes, derogando así todos los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos a la fecha.
2. Derivado de la investigación efectuada, las Normas Internacionales de Contabilidad números: 2 Inventarios, 11 Contratos de construcción, 16 Propiedades planta y equipo y 38 Activos intangibles, las empresas pueden aplicar los procedimientos y políticas en ellas establecidas, debiendo pedir autorización previa a la Superintendencia de Administración Tributaria, para la utilización de métodos contables alternativos.
3. La legislación tributaria vigente en Guatemala al 31 de diciembre de 2004, no incide en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad que a continuación se mencionan: 7 Estado de flujo de efectivo, 8 Ganancia o pérdida neta del período, errores fundamentales y cambios en políticas contables, 10 hechos ocurridos después de la fecha del balance, 17 Arrendamientos, 18 Ingresos, 21 Efectos de las variaciones en las tasas de

cambio en la moneda extranjera, 22 Combinación de negocios, 24 Informaciones a revelar sobre partes relacionadas, 27 Estados financieros consolidados y contabilización de inversiones en empresas subsidiarias, 28 Contabilización de inversiones empresas asociadas, 31 Información financiera sobre intereses conjuntos, 32 Instrumentos financieros: presentación e información a revelar, 33 Ganancias por acción, 35 Operaciones en discontinuación, 39 Instrumentos financieros reconocimiento y medición, y 41 Agricultura. La aplicación de estas normas proporcionará información útil a la empresa, para la toma de sus decisiones operativas y financieras, no así para la determinación de impuestos vigentes.

4. Para certificar que los estados financieros, han sido preparados de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad deben de cumplir con la totalidad de lo establecido en ellas, por tanto al existir diferencias en la aplicación de lo regulado con la legislación tributaria, las normas: 12 Impuesto a las ganancias, 19 Beneficio a los empleados, 23 Costos por intereses, 36 Deterioro del valor de los activos, 37 Provisiones activos contingentes y pasivos contingentes, y 40 Propiedades de inversión, los estados financieros deberán ajustarse cuando sean utilizados para la determinación de impuestos.

## RECOMENDACIONES

Sobre la base de las conclusiones anteriores, se proponen las recomendaciones siguientes:

1. Se recomienda la capacitación del Marco Conceptual, para la presentación de estados financieros así como las 41 Normas Internacionales de Contabilidad, por parte de la Escuela de Auditoría de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala y el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, a los profesionales en el área contable, responsables de la presentación de estados financieros, para su adecuada implementación, con el propósito de unificar su elaboración, presentación e interpretación.
2. En la implementación de los métodos de valuación de inventarios, método de reconocimiento de ingresos costos y gastos de los contratos en construcción, métodos de depreciación y amortización, distintos a los establecidos en la legislación tributaria, se puede solicitar la autorización previa a la Superintendencia de Administración Tributaria, para su aplicación y evitar ajustes en la determinación de impuestos..
3. Se recomienda la adopción de las políticas y procedimientos establecidos en las Normas Internacionales de Contabilidad descritas en la conclusión número 3, ya que no presentan diferencias o deben cumplir con requisitos formales, establecidos en la legislación tributaria, la información que proporcionara al aplicarlas, será útil solo para la toma de decisiones de la empresa a nivel financiero y operativo.

4. Al certificar que los estados financieros, son elaborados y presentados de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad, se recomienda la revisión de los gastos como lo son: beneficios a empleados, intereses pagados, valuación de los activos al precio de mercado y provisiones, con el propósito de identificar la parte de gastos no deducibles reconocidos por la legislación tributaria, para ajustar los estados financieros que son presentados para la determinación y pago de impuestos.

## BIBLIOGRAFÍA

1. AMORY GONZÁLEZ, CONTADORES PÚBLICOS, AUDITORES Y CONSULTORES. Guatemala 2002. Seminario las NICS y el Criterio Fiscal (Análisis Comparativo)/. 102 pp.
2. CENTRO DE INVESTIGACIONES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS. México 1991/ Las Normas de Contabilidad Comparadas con las nacionales. 4pp (www.imcp.com.mx)
3. CHILE MONROY CPA CONSULTORES. Publicaciones Propias, Guatemala 2002. Actualización Fiscal, Las NIC Aplicables en Cada Caso y El Nuevo Formulario del ISR,. 45 pp.
4. DAVIDSON, SINNEY; ROMAL WLIL. Biblioteca McGraw-Hill. Guatemala 1992. Contabilidad/. 750 pp.
5. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ JOSÉ MIGUEL. Madrid 1995. Contabilidad General/ 895 pp.
6. INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES. Guatemala 2002. Normas Internacionales de Contabilidad su implementación, tratamiento contable y fiscal/ Publicaciones Propias. 88 pp.
7. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS. México 1993. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados/. 1241 pp.
8. INTERNATIONAL ACCOUTING STANDARDS COMITE, Reino Unido. 2001/ Normas Internacionales de Contabilidad 2001.1799 pp.
9. KOHLER ERIC L. /. México 1995.Diccionario para Contadores/. 525 pp
10. MANUEL MÉNDEZ MÉNDEZ Y OTROS. España 2000. Contabilidad General/ Civitas Ediciones de S.L. 465 pp.
11. PINZON RAFAEL España 2001. Revista contable (Accounting Consulting) fascículo 5/. Universidad de Villareal.. 45 pp

12. QUESADA SÁNCHEZ F.J.. Publicaciones Mercantiles. España 1999.Contabilidad General/. 525 pp.
  13. SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Guatemala 2004. Tratamiento de las Normas Internacionales de Contabilidad en la Legislación Tributaria/. Publicaciones Centro de Estudios Tributarios CENSAT. 15 pp.
  14. TIPOGRAFÍA NACIONAL. Guatemala 2001.Diario de Centro América 4 de junio de 2002.
  15. VILLALOBOS IRIS. España 2003.Lección Sobre Estudio de las NIC/ Tesis de Doctorado en Contaduría Pública. Universidad de Zaragoza. 125 pp.
- 
- A. Congreso de la Republica de Guatemala/ CÓDIGO TRIBUTARIO DECRETO 6-91 Y SUS REFORMAS.
  - B. Congreso de la Republica de Guatemala/ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA 1985.
  - C. Congreso de la Republica de Guatemala/ LEY DEL IMPUESTO A LAS EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIAS DECRETO 99-98.
  - D. Congreso de la Republica de Guatemala/ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DECRETO 27-92 Y SUS REFORMAS.
  - E. Congreso de la Republica de Guatemala/ LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DECRETO 26-92 Y SUS REFORMAS.
  - F. Congreso de la Republica de Guatemala/ LEY DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS FINANCIEROS DECRETO 26-95.
  - G. Congreso de la Republica de Guatemala/ CÓDIGO DE COMERCIO DECRETO 2-70.