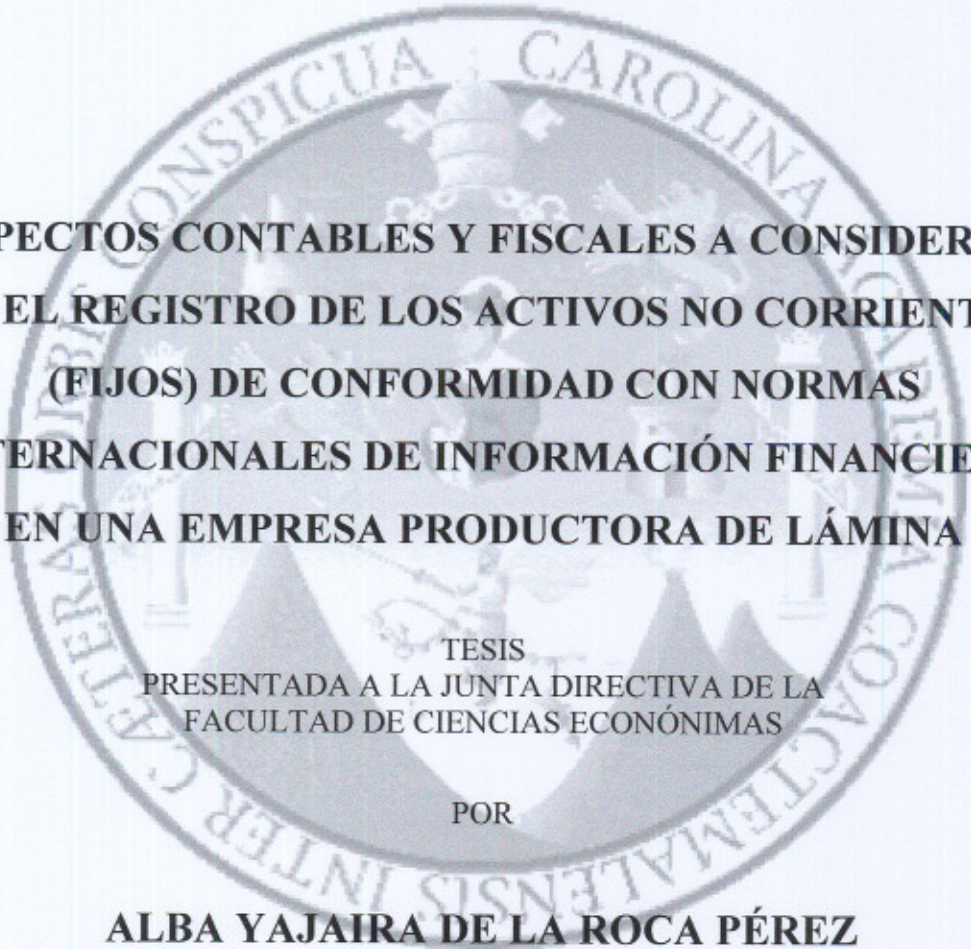


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central shield with a crown on top, surrounded by a wreath. The shield is flanked by two figures, possibly saints or historical figures. The text "UNIVERSITAS SAN CAROLINAE" is written around the top inner edge, and "GUATEMALENSIS" is at the bottom. The outer ring contains the text "CONSPICUA CAROLINA" at the top and "INTER CAETERAS" at the bottom.

**ASPECTOS CONTABLES Y FISCALES A CONSIDERAR
EN EL REGISTRO DE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES
(FIJOS) DE CONFORMIDAD CON NORMAS
INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA
EN UNA EMPRESA PRODUCTORA DE LÁMINA**

TESIS
PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

ALBA YAJAIRA DE LA ROCA PÉREZ

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADA

Guatemala, Marzo de 2009

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

Decano:	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 1º:	Lic. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal 2º:	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal 3º:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4º:	S.B. Roselyn Janette Salgado Leo
Vocal 5º:	P.C. José Abraham González Lemus

EXONERADO DE EXÁMENES DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS

De conformidad con los requisitos establecidos en el capítulo III, artículo 15 y 16 del Reglamento para la Evaluación Final de Exámenes de Áreas Prácticas Básicas y Examen Privado de Tesis y al inciso 6.2 del punto Sexto, del Acta 39-2002 de la sesión celebrada por la Junta Directiva el 16 de octubre de 2002.

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

PRESIDENTE	Lic. Rubén Eduardo Del Águila Rafael
EXAMINADOR	Lic. Oscar Noe López Córdón
EXAMINADOR	Lic. José Rolando Ortega Barreda

Guatemala, 05 de octubre de 2008

Licenciado
Carlos Humberto Hernández Prado
Decano de la Escuela de Auditoria
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

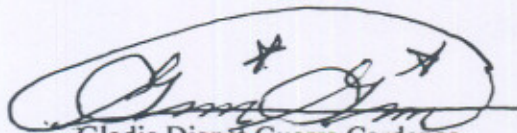
Respetable Lic. Hernández:

Gusto de poder saludarlo, deseándole éxitos en cada una de las actividades que realiza.

Es para mi un gusto informarle que he tenido a bien poder leer el trabajo realizado por la estudiante de la carrera de Contaduría Pública y Auditoria la señorita Alba Yajaira de la Roca Pérez Carné 97-13758-1 el tema del cual trata la tesis antes mencionada es "Aspectos Contables y Fiscales a considerar en el registro de los Activos No Corrientes (Fijos) de Conformidad con Normas Internacionales de Información Financiera de una Empresa Industrial productora de lámina".

Pudiendo observar que es un trabajo bastante completo al abarcar los temas teóricos y prácticos propuestos en el Plan de Investigación.

Reiterando mis buenos deseos hacia su persona, me suscribo de usted muy atentamente,



Gladis Dianét Guerra Cardenas
Contador Público y Auditor
Colegiado 10,357



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

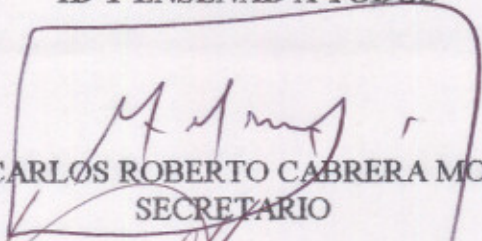
Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
SEIS DE FEBRERO DE DOS MIL NUEVE.**

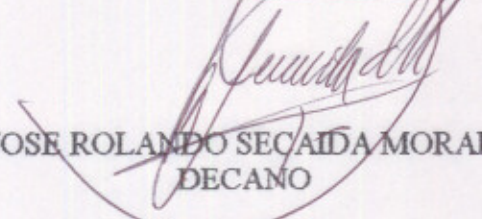
Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.5 del Acta 1-2009 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 22 de enero de 2009, se conoció el Acta AUDITORIA 193-2008 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 1 de octubre de 2008 y el trabajo de Tesis denominado: "ASPECTOS CONTABLES Y FISCALES A CONSIDERAR EN EL REGISTRO DE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES (FIJOS) DE CONFORMIDAD CON NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA EN UNA EMPRESA PRODUCTORA DE LAMINA", que para su graduación profesional presentó la estudiante ALBA YAJAIRA DE LA ROCA PEREZ, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO




LIC. JOSE ROLANDO SECAÍDA MORALES
DECANO



Smp.


REVISADO

DEDICATORIA

- A DIOS: Fuente inagotable de sabiduría, luz y gracia en mi vida
- A MIS PADRES: Agradecimiento infinito por haberme concedido la gracia de poder capacitarme y el haberme entregado la mejor herencia.
- A MIS HERMANOS: Porque siempre me han brindado su apoyo y comprensión para alcanzar esta meta.
- A MIS SOBRINOS: Con mucho cariño
- A MI FAMILIA EN GENERAL: cariñosamente
- A MIS AMISTADES: Con cariño por su confianza en mi para poder culminar esta etapa en mi vida como profesional
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA: Por darme la oportunidad de forjar una vida mejor a través de los conocimientos brindados.
- A USTED ESPECIALMENTE

INDICE

	No. de pág.
INTRODUCCIÓN	
CAPÍTULO I	
EMPRESA	
1.1 Definición	1
1.2 Clasificación de la Empresa Industrial	1
1.3 Estructura Organizacional de la Empresa Industrial	2
1.4 Organización de la Empresa Industrial	2
1.5 Estructura Industrial	4
1.6 Requisitos de Constitución	4
1.7 Proceso productivo de la empresa industrial productora de lámina	5
1.8 Relación de la empresa con Normas Internacionales de Información Financiera y el área fiscal	10
1.9 Impuestos Aplicables:	11
CAPÍTULO II	
LOS SERVICIOS DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN EL TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL	
2.1 Tipos de servicios que puede prestar el Contador Público y Auditor en el área de los Activos no corrientes	13
2.2 La participación del Contador Público y Auditor en el tratamiento contable a observar en el registro de activos no corrientes (fijos)	15
2.3 Importancia de la participación del Contador Público y Auditor en el tratamiento contable y fiscal de los activos no corrientes.	16
CAPÍTULO III	
LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA GUATEMALTECA A OBSERVAR EN EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES (FIJOS)	

3.1	Definición de Activo Corriente y Activo No Corriente	17
3.2	Obligación de observar las Normas Internacionales de Información Financiera	18
3.3	Normas Internacionales de Información Financiera aplicable a los Activos Fijos	21
3.4	Tratamiento Contable de los Activos Fijos	
3.4.1	Definición y clasificación de los activos no corrientes (fijos)	25
3.4.2	Criterios para clasificar la propiedad, planta y equipo	27
3.4.3	Que debe contabilizarse como propiedad planta y equipo.	28
3.4.4	Definición del costo	28
3.4.5	Retiro y desapropiación de los activos	33
3.4.6	Contabilización	34
3.4.7	Depreciación	36
3.4.8	Revaluaciones	41
3.4.9	Deterioro del valor de los activos fijos	48
3.4.10	Arrendamientos	54
3.4.11	Costo por intereses	63
3.4.12	Combinación de negocios	66
3.4.13	Impuesto a las Ganancias	68
3.5	Consideraciones fiscales de los activos no corrientes (fijos)	
3.5.1	Regulaciones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta	
3.5.1.1	Que acepta como Propiedad, Planta y Equipo	70
3.5.1.2	La definición del costo	70
3.5.1.3	Ganancias y pérdidas de capital	71
3.5.1.4	Las Depreciaciones	71
3.5.1.5	Revaluaciones	73
3.5.1.6	Arrendamientos	75
3.5.2	Regulaciones en la Ley del Impuesto al Valor Agregado	
3.5.2.1	Requisitos en la venta	76
3.5.2.2	Emisión de la factura	77
3.5.2.3	Determinación de la base de cálculo del impuesto	77
3.5.2.4	Tarifa del Impuesto	77
3.5.2.5	Fecha de pago de impuesto	78
3.5.2.6	Requisitos en la compra	79

3.5.2.7	Crédito fiscal	79
3.5.2.8	Impuesto al Valor Agregado (IVA) costo	79
3.5.2.9	Aportaciones a capital	80
3.6	Adopción de los Principios Contables y el Tratamiento Fiscal de los Activos No Corrientes (FIJOS)	80
CAPÍTULO IV		
ASPECTOS CONTABLES Y FISCALES A CONSIDERAR EN EL REGISTRO DE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES (FIJOS) DE CONFORMIDAD CON NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN UNA EMPRESA PRODUCTORA DE LÁMINA		
4.1	Consideraciones Preliminares	81
4.2	Adquisición de Propiedades Planta y Equipo	82
4.3	Depreciaciones	87
4.4	Revaluaciones	92
4.5	Registro Contable	94
	AXEXO I	112
	CONCLUSIONES	119
	RECOMENDACIONES	121
	BIBLIOGRAFÍA	124

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo consiste en analizar desde el punto de vista contable y fiscal las normas que deben observar las empresas del sector privado industrial guatemalteco, para el registro y presentación de los activos no corrientes, y específicamente en el área de propiedades planta y equipo, en los estados financieros de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera y con la legislación fiscal.

De tal forma que el objetivo primordial es proporcionar una guía para estudiantes y profesionales de la contaduría pública y auditoría, que los oriente en cuanto al tratamiento y los requisitos a observar en el registro contable de los activos fijos.

En el texto de la tesis se desarrolla la unidad de análisis que es la empresa industrial productora de lámina, la forma de cómo se encuentran organizadas estas empresas en Guatemala, su estructura y su proceso productivo. En el trabajo desarrollado se considero a la empresa industrial inscrita en el Régimen Optativo para la determinación del Impuesto Sobre la Renta, que se refiere a tributar el 31% sobre la renta imponible determinada en el periodo fiscal que comprende de enero a diciembre de cada año.

En la presente tesis se desarrolla la definición de propiedades planta y equipo a analizar, así como el procedimiento que se debe observar en el registro contable al momento de realizar cualquier transacción relacionada para una adecuada presentación en los estados financieros.

Luego de cumplir con la adecuada aplicación de las Normas Internacionales de Información que se encuentran desarrolladas en el presente trabajo de tesis, el lector será capaz de poder identificar los aspectos a observar en las distintas situaciones que se presentan para cumplir con los requisitos fiscales y evitar así cualquier contingencia con el fisco, que para todos los casos de empresas legalmente constituidas en Guatemala será la Superintendencia de Administración Tributaria.

En el capítulo I se desarrolló el marco de referencia de la unidad de análisis de investigación que es la empresa industrial productora de lámina, se consideró dentro del mismo los aspectos relacionados con la empresa y su constitución de acuerdo con lo

establecido en el Código de Comercio de Guatemala, su forma de organización y el proceso productivo que realiza, al igual que la relación que tienen las empresas industriales con las Normas Internacionales de Información Financiera y los principales impuestos a que se encuentra afecta por la actividad que desarrolla.

En el capítulo II se describe la participación que tiene el contador público y auditor en el análisis de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera relacionados con propiedades planta y equipo, y el adecuado cumplimiento de la legislación guatemalteca al momento de la determinación de la renta imponible.

En el capítulo III, se describe el marco conceptual de los aspectos importantes relacionados con las Normas Internacionales de Información Financiera y la Legislación Tributaria aplicable a las propiedades, planta y equipo, y que es de observancia en el territorio guatemalteco.

Para luego analizar en el capítulo IV, desde el punto de vista contable y fiscal en cada una de las áreas que tienen relación al momento de que una empresa adquiera, disponga y utilice activos fijos de su propiedad. Adicionalmente se presentan casos que llevan a la práctica la teoría desarrollada en los capítulos anteriores.

Es importante hacer mención, que el contador público y auditor tiene la ineludible obligación de regir su conducta de acuerdo a las reglas contenidas en Código de Ética Profesional emitido por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, lo que significa que además de la instrucción académica que posee, deberá estar al día en todos los aspectos relacionados con su campo, a efecto de poder mantener e incrementar constantemente su calidad profesional.

CAPÍTULO I

EMPRESA INDUSTRIAL

1.1 Definición

Es una entidad integrada por el capital y el trabajo, como factores de producción y dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios, con fines lucrativos” (12:02)

Para efectos de estudio y análisis se considera a la Empresa Industrial como: una actividad económica transformativa, cuantitativa y cualitativa, de materias primas provenientes del sector primario (agricultura, ganadería, minería, piscicultura, silvicultura), así como la producción y transformación de artículos intermedios para ser sometidos a procesos ulteriores para convertirlos en bienes destinados al consumo.

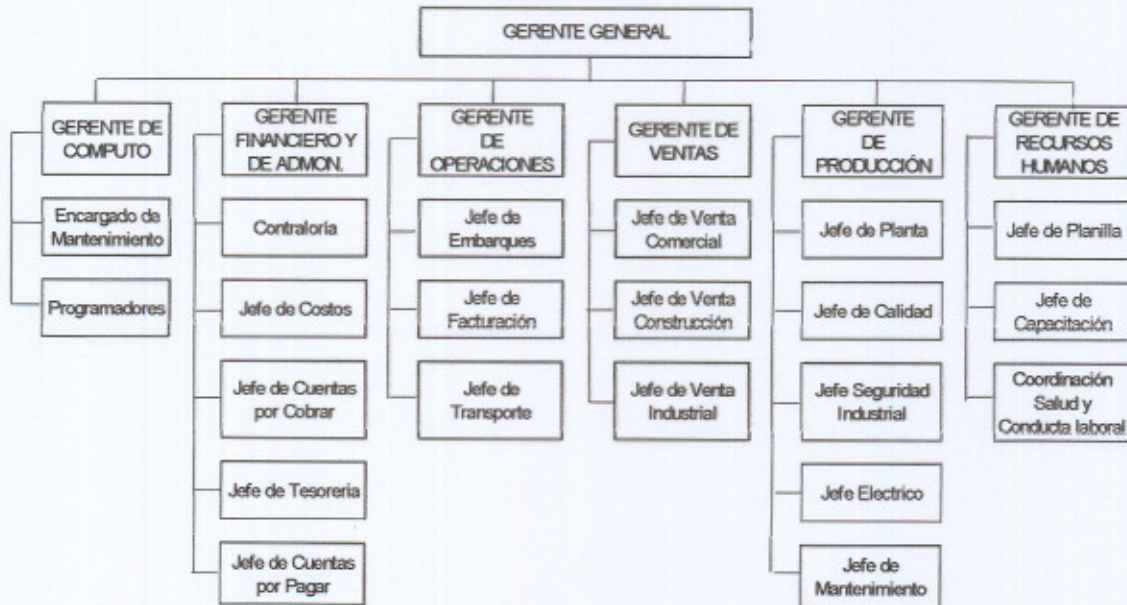
1.2 Clasificación de la Empresa Industrial

Históricamente existen cuatro tipos de producción industrial las cuales se describen a continuación:

- a) **Industria domestica o familiar:** Se caracteriza por la participación exclusiva del grupo familiar en las labores de preparación y transformación de la materia prima.
- b) **Industria artesanal:** Se caracteriza porque adicional al trabajo familiar, existe mano de obra retribuida, ajena al grupo domestico.
- c) **Industria manufacturera:** es el tipo de industria eminentemente capitalista, continúa la técnica artesanal, pero se observa la introducción de instrumentos más avanzados, los cuales son movidos fundamentalmente por la fuerza humana.
- d) **Industria Fabril:** Es la gran empresa industrial basada en la concentración de obreros asalariados y en la que se emplean las máquinas para la producción de mercancías.

1.3 Estructura Organizacional de la Empresa Industrial

La empresa Industrial objeto de investigación es organizada en forma lineal encabezada por el Gerente General, a continuación se presenta el organigrama de la empresa:



1.4 Organización de la empresa Industriales

De acuerdo el Código de Comercio: las empresas industriales según su organización pueden ser:

- a) **Empresas Individuales;** se refiere a la persona que con capacidad legal para contratar y obligarse, ejerce actos de comercio con ánimo de lucro, por profesión y en forma habitual. El artículo 8 del Código Civil al referirse a la capacidad establece: “La capacidad para el ejercicio de los derechos civiles se adquiere por la mayoría de edad. Son mayores de edad los que han cumplido dieciocho años.”
- b) **Empresas Mercantiles** se definen según el artículo 655 del Código de Comercio “se entiende por empresa mercantil, el conjunto de trabajo, de elementos materiales y valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes y servicios”. (6:128)

La empresa industrial organizada como Empresa Mercantil a su vez podrá constituirse según lo establece el artículo 10 del citado Código como:

- 1) **Sociedad Colectiva:** En el artículo 59 del Código de Comercio se define así, “es la que existe bajo una razón social y en la cual todos los socios responden de modo subsidiario, limitada y solidariamente, de las obligaciones sociales.”
- 2) **Sociedad en Comandita Simple:** En el artículo 68 del Código de Comercio se define así: “es la compuesta por uno o varios socios comanditados que responden en forma subsidiaria, limitada y solidaria de las obligaciones sociales; y por uno o varios socios comanditarios que tienen responsabilidad limitada al monto de su aportación.”
- 3) **Sociedad de Responsabilidad Limitada:** En el artículo 78 del Código de Comercio se define así: “es la compuesta por varios socios que sólo están obligados al pago de su aportaciones.”
- 4) **Sociedad Anónima:** En el artículo 89 del Código de Comercio se define así: “es la que tiene el capital dividido y representado por acciones. La responsabilidad de cada accionista está limitada al pago de las acciones que hubiere suscrito.
- 5) **Sociedad en Comandita por Acciones:** En el artículo 195 del Código de Comercio se define así: “es aquella en la cual uno o varios socios comanditados responden en forma subsidiaria, limitada y solidaria por las obligaciones sociales y uno o varios socios comanditarios tienen la responsabilidad limitada al monto de las acciones que han suscrito, en la misma forma que los accionistas de una sociedad anónima.”

La presente investigación se centraliza en las sociedades organizadas como sociedades anónimas

1.5 Estructura Industrial

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

- a) **Bienes de Consumo No Duradero:** constituye las ramas típicas productoras de bienes de consumo final, especialmente no duraderos. Las industrias aquí incluidas suelen ser denominadas también como tradicionales o livianas.
- b) **Bienes intermedios:** comprende las ramas típicas productoras de bienes intermedios, principalmente materias primas, tales como pulpa y papel, derivados del petróleo, caucho, derivados del acero, entre otras.
- c) **Bienes de capital y consumo duradero:** comprende el tipo de bienes ligados también a los que se conoce con el nombre de medios de trabajo, así como artículos con cierto grado de complejidad en su fabricación, tales como las rama metalmecánica, aparatos eléctricos, material de transporte entre otras.

1.6 Requisitos de Constitución

Entre los principales requisitos legales que deben observar las empresas industriales organizadas como empresas mercantiles están los siguientes:

- a) Inscripción del testimonio de escritura constitutiva en el Registro Mercantil para obtener la personalidad jurídica. Dicho testimonio deberá contener según lo establecido en el artículo 337 del Código de Comercio, la forma de organización; denominación o razón social y nombre comercial si lo hubiere, domicilio y el de sus sucursales, objeto, plazo de duración, capital social, notario autorizante de la escritura de constitución, lugar y fecha, órganos de administración y facultades de los administradores; órganos de Vigilancia si los tuviere.
- b) Solicitar la autorización de patentes de sociedad y de empresa.
- c) Solicitar la autorización de los libros legales, como el Libro de Actas de Consejo de Administración y Libro de Asambleas.

- d) Inscripción en el Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria, en donde deberá indicar el Régimen de Tributación del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Impuesto Sobre circulación de vehículos, entre otras.
- e) Solicitar la autorización de libros legales, emisión de facturas, notas de crédito, debito ante la Administración Tributaria.

1.7 Proceso productivo de la empresa industrial productora de lámina

La empresa industrial objeto de análisis, se dedica a la producción y exportación de láminas de acero galvanizado, aluminizado y pintado. El proceso productivo se realizará bajo el sistema de producción propia a través de procesos de corte, rolado y/o corrugado, adquiriendo las materias primas en el mercado externo, ya que las mismas no se producen en el país y algunos insumos se adquirirán en el mercado local. La descripción del proceso productivo fue obtenida del Estudio Socioeconómico realizado por la empresa Industrias Monterrey, S.A., para obtener la Calificación como Maquila en el año 2007.

INFORMACIÓN PRODUCTIVA.

1. Clasificación productiva:

Los artículos o productos que se procesan son utilizados para exportación, y se clasifican de la siguiente manera:

- Lamina Galvanizada Acanalada
- Lamina Galvanizada Lisa
- Lamina Galvanizada Troquelada
- Bobina de Lámina Galvanizada
- Cintas Galvanizadas
- Lámina losa
- Laminas Prepintada
- Lámina Aluminizada (galvalume)

2. Utilidad del producto:

Los productos que elaborará la empresa, son utilizados en su mayoría por consumidores finales de las áreas rurales de los países a los que se exporte, como material de construcción, para la elaboración de techos y así suplir necesidades de vivienda, así como por empresas en general, como material de construcción, para la elaboración de bodegas y otros.

3. Proceso productivo:

El Proceso Productivo comprende:

a) **GALVANIZADO**

El galvanizado es un proceso en el cual se recubre al acero con una capa de zinc para protegerlo de la oxidación o corrosión, el zinc protege al acero de dos formas: Como Barrera Protectora y como Protección Catódica.

Como barrera funciona de la siguiente manera, el zinc es un metal reactivo que se oxida con el aire para formar un film de óxido de zinc que es resistente a la corrosión. Como protección catódica el zinc se consumirá para proteger el acero en presencia de un electrolito (agente oxidante), además provee protección a pequeñas áreas que pudiesen quedar descubiertas, todo esto debido a la protección catódica del zinc hacia el acero.

El acero se galvaniza por medio de un proceso continuo de inmersión en caliente llamado Hot Dip Process.

El proceso de Galvanizado comprende: Preparación de la Superficie y para ello se realiza a través de 2 etapas que se describen a continuación:

Etapas Alcalinas: Para el proceso de galvanizado es de suma importancia que el acero virgen pase por un adecuado proceso de limpieza el cual inicia con los tanques alcalinos, en los mismos se espraya una solución alcalina a temperatura de 60 a 80 grados C, esta etapa es usada para remover contaminantes orgánicos, aceites, grasas y partículas extrañas, luego de los tanques alcalinos es necesario remover cualquier traza de solución que pueda haber quedado, esto se logra con un enjuague en caliente en el cual se espraya agua sobre la superficie de la lámina.

Pickleado: Es muy frecuente encontrar sedimentos del proceso de laminado del acero, además óxido en la superficie del mismo, este tipo de contaminantes deberán ser removidos por el proceso llamado pickleado que consiste en pasar el material a galvanizar por una solución de ácido clorhídrico, después de este proceso es necesario remover trazas de ácido, lo cual se realiza con un enjuague en frío, sprayando agua sobre la superficie.

b) PAILA DE GALVANIZADO

En esta parte del proceso el material es recubierto por inmersión en un baño de zinc fundido (paila de galvanizado), en la paila de galvanizado además de zinc se agregan aditivos metálicos, controlando la cantidad de estos por medio de un Espectrofotómetro de Absorción Atómica, los aditivos metálicos proveen las condiciones necesarias para obtener una buena adherencia, característica, muy importante la cual solo se logran en líneas de galvanizado continuo.

La capa que se adhiere al acero es controlada por un sistema de cuchillas de aire que garantiza una capa de zinc uniforme. Con el galvanizado por inmersión se logra un recubrimiento completo, puesto que todas las partes del acero incluso las inaccesibles son recubiertas por completo.

c) TORRE DE ENFRIAMIENTO

Posteriormente el material pasa por la torre de enfriamiento, que es una sección que permite el paso de la lámina a través de él en una forma longitudinal de modo que se tiene un flujo de aire perpendicular a la superficie de la lámina, es aquí en donde se forma el cristal de zinc, el cual se produce al solidificarse el zinc sobre el acero.

d) RADIOMETRIE

Luego del proceso anterior, la lámina ya galvanizada pasa por un scanner, el cual envía información a un monitor sobre la capa de zinc que posee la lámina, esto sirve para llevar un control preciso de la capa de zinc que lleva el material.

e) **QUENCH TANK**

Posteriormente a la medición de la capa de zinc, la lámina es enfriada por agua para seguir a la inspección visual, que es en donde se aprecia la apariencia del producto.

f) **PASIVADO**

Luego de ser enfriada la lámina pasa a la etapa de Pasivado, que también se conoce con el nombre de Cromatizado, donde se provee al material de una protección extra contra la corrosión.

g) **REEMBOBINADO**

Finalmente la lámina ya galvanizada es embobinada lista para ser utilizada y se presenta en rollo.

h) **PROCESO DE CORTE**

El proceso de Corte implica llevar el producto de rollo galvanizado a hoja lisa de la siguiente forma:

Rollo galvanizado -> Corte -> Hoja lisa

Se ubica el rollo de material a consumir y se moviliza hacia el área de trabajo, montando el rollo en el carro transportador de la máquina. Se ingresa el rollo al desembobinador de la cortadora, verificando que quede correctamente centrado, se programa la máquina, con el panel de control, para el largo de la lámina (pies), cantidad de láminas y velocidad de corte. Se enhebra la lámina, del rollo, hacia los rodillos de tracción de la máquina y se prepara la mesa de recepción con la tarima para acumular el material. Arrancado el proceso, inicia el desenrollado de material de la bobina y el corte en la máquina, al largo requerido, se recibe la lámina y se apila en la tarima.

La hoja lisa se comercializa como tal y constituye también un insumo para el proceso de corruga.

i) PROCESO DE CORRUGA

El proceso de Corrugación implica llevar el producto de hoja lisa galvanizada a hoja acanalada de la siguiente forma:

Hoja lisa -> Corrugado -> Hoja acanalada (ondulada)

Se moviliza la hoja lisa hacia el área de trabajo, iniciando el proceso de corrugación el cual se desarrolla insertando manualmente las hojas lisas a los rodillos corrugadores los que ejercen presión mecánica a las hojas mediante la cual se transforma la hoja lisa en hoja acanalada (ondulada), la cual es el producto final listo para la venta.

j) PROCESO DE ROLADO o TROQUELADO

Este proceso es aplicable para la materia prima importada en rollos (aluminizada, pintada y de acero negro) y materia prima producida localmente en la planta de galvanizado (acero galvanizado) que se transforma mediante el proceso de rolado, en lámina con perfiles comerciales, cintas, y en lámina lisa (losacero). El proceso de rolado o troquelado implica llevar el producto de rollo a producto terminado mediante el siguiente proceso:

Rollo -> Corte -> Lámina rolada o troquelada, cintas, costanera

Se moviliza el rollo de materia prima hacia el área de trabajo, montando el rollo en el carro transportador de la máquina. Se ingresa el rollo al desembobinador de la roladora. Verificando que quede correctamente centrado, se programa la máquina, con el panel de control, para el tipo de perfil que se trabajará, el largo de la lámina (pies), cantidad de láminas y velocidad de corte. Se enhebra la lámina, del rollo, hacia los rodillos de tracción de la máquina y se prepara la mesa de recepción con la tarima para acumular el material. Arrancado el proceso, inicia el desenrollado de material de la bobina y mediante los diferentes cuerpos de rodillos de tracción, se ejerce presión sobre la materia prima transformando esta en diferentes perfiles, obteniendo el producto final ya transformado consistente en perfiles de lámina aluminizada y pintada cortada a diferentes medidas, lámina lisa (losacero) y cintas.

4. Estructura Ocupacional

La estructura ocupacional de la empresa incluye, mano de obra directa e indirecta, así como personal administrativo y ejecutivo.

1.8 Relación de la empresa con Normas Internacionales de Información Financiera y el área fiscal

Las funciones de una empresa inician desde la producción hasta que se cobra el producto vendido, transcurre un periodo de tiempo en el que la unidad económica, productora, distribuidora de bienes y servicios, tiene que pagar sus costos y gastos, sean fijos o variables. Así surge una la función básica de toda actividad económica, la necesidad financiera que se satisface con fondos propios o de terceras personas, naturales o jurídicas.

Resumiendo toda actividad económica tiene tres funciones básicas:

- 1) producción,
- 2) distribución y
- 3) financiamiento.

Mediante estas tres funciones la entidad económica produce y distribuye bienes y servicios, y financia su ciclo de operaciones; originando estados financieros básicos periódicos para conocer e informar sobre la situación financiera de la misma.

Es por ello que la contabilidad es el lenguaje financiero utilizado para informar sobre los recursos y las transacciones de toda entidad en una fecha dada y durante un periodo. Pero para efectuar los registros contables de las transacciones se deben observar ciertas regulaciones tanto desde el punto de vista contable como fiscal. Para cumplir con la parte técnica en el registro de las transacciones, las Normas Internacionales de Información Financiera tienen como objetivo el trabajar por el mejoramiento y coordinación de las regulaciones, normas y procedimientos contables relacionados con la presentación de estados financieros.

1.9 Impuestos Aplicables

Conocer la influencia que la legislación fiscal tiene en el trabajo que se va a realizar es importante, porque en Guatemala hay cambios frecuentes en cuestiones fiscales, hubo cambios en normas que afectaron de distinta forma al activo fijo. El uno de julio del 2004 a través del Decreto 18-04, se reformó el Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas; y el Acuerdo Gubernativo 206-2004 del 22 de julio de 2004, Reglamento de la ley citada, ambos conforman parte del cuerpo jurídico que tiene la influencia principal en el tratamiento de los activos fijos.

Al marco jurídico antes mencionado, también se le agrega el Decreto No. 27-92 del Congreso de la Republica, Ley del Impuesto al Valor Agregado y su respectivo reglamento, que complementa los aspectos a observar tanto en la compra como en la venta de activos fijos.

Ambos decretos son desarrollados en el Capitulo No. III denominado Las Normas Internaciones de Información Financiera y la Legislación Tributaria Guatemalteca a Observar en el Tratamiento Contables de los Activos no Corrientes (Fijos)

Adicionalmente a esto es importante destacar que en Guatemala el ente fiscalizador lo constituye la Superintendencia de Administración Tributaria, el contribuyente es el obligado al cumplimiento con la adecuada observación de las leyes que se encuentren vigentes en el país y en el tema de activos fijos.. De acuerdo con lo establecido en la Ley y para fiscalizar la correcta aplicación de la misma es necesario que exista un ente fiscalizador, es por esta razón que surgió la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

En resumen, la Superintendencia de Administración Tributaria, fue creada como una institución estatal descentralizada, que tiene como función principal la fiscalización de las empresas mercantiles o individuales que son organizadas en Guatemala y realizan actividades comerciales, industriales y de servicios.

Esta institución es la encargada de formular ajuste a las empresas, las cuales se traducen en Contingencias fiscales, y consisten en transacciones que fueron realizadas y de conformidad con el criterio de los Auditores Fiscales, no cumplen con el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales. Esto constituye para las empresas en incurrir en gastos adicionales, los cuales se hacen necesarios para poder defender el ajuste planteado por la misma. Si la empresa decide defender dichos reparos tendrá la necesidad de contratar a un Contador Público y Auditor para que le asesore sobre los procesos que se deberán iniciar para la defensa por la vía administrativa ante la Administración Tributaria, posteriormente a que se agoten dichos recursos la empresa incurrirá en gastos con abogados para que la represente ante los tribunales encargados de dar solución a estos tipos de reparos.

En conclusión: Las empresas industriales en Guatemala se encuentran reguladas por las siguientes leyes: a) Código de Comercio; regula lo relacionado a las actividades mercantiles, de organización y constitución de la empresa. b) Código Tributario; regula en forma general lo relacionado con los tributos a que estará afectada y las sanciones por el incumplimiento de los mismo. c) Ley del Impuesto Sobre la Renta; esta ley regula específicamente la renta que se genera como resultado de las diferentes transacciones que realiza la empresa provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos. d) Ley del Impuesto al Valor Agregado; regula las operaciones que se realizan como producto de la compra y venta de bienes y servicios. e), Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, este es un impuesto específico que grava a los bienes inmuebles con una tarifa específica del 3 por millar sobre el valor del bien inmueble.

CAPÍTULO II

LOS SERVICIOS DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN EL TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL

2.1 Tipos de servicios que puede prestar el Contador Público y Auditor en el área de los activos fijos

Los servicios que presta el Contador Público y Auditor son;

- a) Como profesional independiente: podrá emitir su opinión en los asuntos que le hayan encomendado, dando cumplimiento a lo establecidos en las normas aplicables a la profesión.
- b) Como auditor interno: deberá realizar revisiones de control interno, no podrá emitir su opinión sobre estados financieros de la empresa para la cual labora en relación de dependencia.
- c) Como auditor externo: Podrá actuar siempre que exista independencia mental, podrá suscribir dictámenes e informes procedentes de auditoria de estados financieros siempre y cuando tenga la calidad de colegiado activo.
- d) Como consultor fiscal: podrá prestar los servicios siendo congruente con la legislación guatemalteca y no podrá de ninguna manera obstruir la integridad y objetividad profesional.

En cualquiera de los tipos de servicios que preste el CPA, deberá observar el cumplimiento de las regulaciones que emita el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, actualmente los aspectos más relevantes que debe observar el CPA son:

Independencia de Criterio: al expresar cualquier juicio profesional, el Contador Público y Auditor tiene la obligación de sostener un criterio libre de conflicto de intereses imparcial.

Calidad Profesional de los Trabajos: el CPA siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que esté realizando,

actuará asimismo con la intención, el cuidado y la diligencia propios de una persona responsable.

Preparación y calidad profesional: el CPA deberá constar con la preparación profesional y técnica y con la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

Responsabilidad personal: el CPA aceptará siempre la responsabilidad personal por los trabajos llevados por él o realizados bajo su dirección.

Secreto profesional: el CPA tiene obligación de guardar el secreto profesional y por lo tanto no revelar, por ningún motivo, en beneficio propio o de terceros, los hechos, datos o circunstancias de que tenga o hubiese tenido conocimiento en el ejercicio de su profesión.

Obligación de rechazar tareas que irrespeten los principios y normas de la moral: faltará al honor y dignidad profesional todo CPA que directa o indirectamente intervengan en actividades que riñan con la moral.

Lealtad hacia los usuarios de los servicios: el CPA se abstendrá de sacar provecho de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

Retribución Económica: por los servicios que preste se hace acreedor a una retribución económica decorosa.

Respeto a los colegas y a la profesión: todo CPA cuidará las relaciones con sus colaboradores, colegas e instituciones que los agrupan.

Dignificación de la imagen profesional gracias a la calidad: deberá proyectar una imagen positiva y prestigiosa.

Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos: todo CPA que de alguna manera transmita sus conocimientos, tendrá como mantener la más altas normas profesionales y de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los contenidos propios de la profesión.

En Guatemala el ente encargado de garantizar la solvencia moral y del establecimiento de normas de actuación profesional para los colegiados de la Contaduría Pública y Auditoría, lo constituyen el Tribunal de Honor del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala y el Colegio de Contadores Públicos de Guatemala y para ello han aprobado la aplicación de un Código de Ética que fue publicado en el diario oficial de Guatemala el 19 de septiembre de 2008.

2.2 La participación del Contador Público y Auditor en el registro contable a observar en el registro de activos no corrientes (fijos)

El Contador Público y Auditor tiene una participación importante en velar por el cumplimiento y la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, como asesor o consultor deberá tener amplios conocimientos de la técnica contable de observancia obligatoria en Guatemala y dar cumplimiento con todos los aspectos que se deben observar al momento de registrar activos fijos en una empresa industrial.

Un Contador Público y Auditor está obligado a conocer el contenido y la forma de aplicar los principios y las posibles interpretaciones que sean aplicables a la empresa, porque será el responsables del asesoramiento sobre las cuestiones técnicas suministrando en forma oportuna a los propietarios o administradores de las empresas industriales las recomendaciones de la correcta aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera

2.3 Importancia de la participación del Contador Público y Auditor en el registro contable y fiscal de los activos no corrientes

Si una empresa cuenta con la asesoría de un profesional de la Contaduría podrá evitar en gran manera cualquier incumplimiento que esté observado en la norma es por ello la importancia de contar con la participación de este profesional y que a su vez el pueda cumplir con las normas de ética para mantener conocimientos sólidos de la profesión y los cambios que ameriten una evaluación dentro de cualquier empresa en lo relacionado con el tratamiento contable de los activos fijos.

El asesoramiento del CPA en la aplicación correcta de los aspectos técnicos contables provee al accionista propietario una mayor certeza sobre la razonabilidad de la información financiera que resulte en un período determinado de tiempo. A la vez permite que dicha información pueda ser interpretada por otros usuarios externos, como inversionistas que a la vez aplican para la preparación de su información Normas Internacionales de Información Financiera.

CAPÍTULO III

LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA GUATEMALTECA A OBSERVAR EN EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES (FIJOS)

3.1 Definición de Activo Corriente y Activo No Corriente

La Norma Internacional de Contabilidad numero 1 párrafo 57 indica lo siguiente:

“Un activo se clasificará como corriente cuando satisfaga alguno de los siguientes criterio:

- (a) se espera realiza, o se pretenda vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de la operación de la entidad;
- (b) se mantenga fundamentalmente con fines de negociación
- (c) se espere realizar dentro del periodo de los doce meses posteriores a la fecha del balance; o
- (d) se trate de efectivo u otro medio equivalente al efectivo (tal como se define en la NIC 7), cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiado o usado para cancelar un pasivo, al menos dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance.

Todos los demás activos se clasificarán como no corriente.” (4:800)

El ACTIVO NO CORRIENTE lo integraran los activos tangibles, intangibles y financieros que por su naturaleza sean a largo plazo.

Basados en la clasificación descrita anteriormente, el Activo Fijo o Propiedad Planta y Equipo deberá ser clasificado como un Activo No Corriente ya que la base del reconocimiento como tal lo constituye la vida útil estimada que será mayor a un año.

En el presente trabajo se desarrollara lo relacionado específicamente sobre el grupo de Activo No Corriente denominado Propiedades Planta y Equipo, por lo que los otros activos que integran a los activos no corrientes no serán objeto de análisis de la presente investigación.

3.2 Obligación de observar las Normas Internaciones de Información Financiera

La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) siglas en inglés, creada el 29 de junio de 1973, posteriormente en el año 2000 las organizaciones profesionales adoptaron un mecanismo que permitió el nombramiento de los Administradores lo cual dio como resultado que en el año 2001 se estableciera el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) como uno de los componentes de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (Fundación IASB). A la fecha el IASB es el responsable de la aprobación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los documentos que se relacionan con ellas. En reunión del IASB con fecha 20 de abril 2001 se aprueba que cuando se use el término NIIF se incluirán en el mismo tanto normas e interpretaciones aprobadas por el IASB, como las Normas Internacionales de Contabilidad anteriores.

Entre los objetivos del IASB se encuentran los siguientes:

- (A) Desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter mundial que sean de alta calidad, comprensibles y de obligado cumplimiento, que exijan información comparable, transparente y de alta calidad en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, con el fin de ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas.
- (B) Promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas; y
- (C) Trabajar activamente con los emisores nacionales de normas para lograr convergencia de las normas contables nacionales y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de alta calidad.

El Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera tiene los siguientes propósitos:

- (a) Ayudar al Consejo del IASC en el desarrollo de futuras Normas Internacionales de Contabilidad y en su revisión a las ya existentes.
- (b) Ayudar al Consejo del IASC a promover la armonización de las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la presentación de estados financieros.
- (c) Ayudar a los organismos nacionales de emisión de normas en el desarrollo de las normas nacionales
- (d) Ayudar a los elaboradores de los estados financieros en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, y en el tratamiento de materias que no han sido todavía objeto de una Norma Internacional de Contabilidad.
- (e) Ayudar a los auditores en el proceso de formarse una opinión sobre si los estados financieros se preparan de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad.
- (f) Ayudar a los usuarios de los estados financieros en la interpretación de la información contenido en estados financieros preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad.
- (g) Suministrar a todos aquellos interesados en la labor del IASC, información acerca de su enfoque para la formulación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Por lo que de acuerdo con lo descrito anteriormente, se procede a desarrollar el presente capítulo y para ello es indispensable conocer las bases legales en donde se fundamenta la obligatoriedad de su aplicación en Guatemala, y posteriormente definir cuales Normas son aplicables a la Propiedad Planta y Equipo.

Inicialmente es importante mencionar que en el Artículo 368 del Código de Comercio establece: “Los comerciantes están obligados a llevar contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble usando Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”. (3:83) Aún cuando la norma legal no menciona el ente regulador de los

principios contables, por práctica profesional y hasta hace unos años atrás el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA) asumió esta responsabilidad ahora le corresponde al Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG).

Por lo anterior, y como reseña histórica, por medio de las resoluciones del IGCPA de fecha 4 de junio de 2001 y el 16 de junio de 2002, publicados en el Diario Oficial de Centro América, en Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, adopta el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad.

En el artículo No. 1 de la citada resolución del 04 de junio de 2001, resuelve: “Adoptar el Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros y la siguientes Normas Internacionales de Contabilidad (en inglés International Accounting Standards Committee), como principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala...” (4:37)

Estas normas cobraron vigencia según el artículo No.3 de la citada resolución a partir del uno de enero de dos mil dos para las empresas y entidades cuyo período fiscal coincida con el año calendario, y el uno de julio de dos mil dos para las demás.

Lo anteriormente descrito queda nuevamente confirmado en el mes de diciembre del 2007, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, emite otra resolución en donde adopta como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) expresión que comprende también las Normas Internaciones de Contabilidad (NIC) y las Interpretaciones de ambas. Con fecha 22 de enero 2008 fue publicado en el diario oficial una resolución en donde el IGCPA al igual que el CCPAG confirma la adopción de NIIF como principios de contabilidad.

Por último, el artículo 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, para los efectos tributarios deben cumplir con las obligaciones contenidas en dicho código, en materia de llevar libros, registros contables, estados financieros y comprobantes numerados.

En conclusión, la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera y Normas Internacionales de Contabilidad en Guatemala, están reguladas para su aplicación.

Sin embargo, para fines tributarios existen leyes específicas, especialmente, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que definen las bases para su cumplimiento, por lo que son de observancia obligatoria y consecuentemente cuando se trate de la determinación de la renta imponible de la empresa, se deberá observar con lo establecido en la misma.

3.3 Normas Internacionales de Información Financiera aplicable a los Activos Fijos

Es importante destacar que la Norma Internacional de Información Financiera No. 1, Apéndice A, Definición de términos, define a las Normas Internacionales de Información Financiera así:

“Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) Comprenden:

- (a) Normas Internacionales de Información Financiera
- (b) Normas Internacionales de Contabilidad
- (c) Interpretaciones emanadas del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), o bien emitidas por el anterior Comité de Interpretaciones (SIC) y adoptadas por el IASB” (4:106)

Dentro de las Normas Internacionales de Información Financiera que tienen relación directa con el registro y tratamiento contable de los activos fijos, propiedades planta y equipo se pueden mencionar las siguientes:

Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF No. 1:

En esta norma se establecen las bases técnicas contables que deberán considerar las empresas cuando se adopte por primera vez la aplicación de las mismas, el objetivo de la NIIF 1 es asegurar que los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de una entidad, así como la información financiera intermedia, relativos a una parte del periodo cubierto para tales estados financieros contienen información de alta calidad que: a) sean transparente para los usuarios y comparable para todos los periodos que se presenten; b) suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según NIIF; c) pueda ser obtenida a un costo que no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios.

Combinación de negocios NIIF No. 3:

Esta norma se relaciona con el registro de activos adquiridos como resultados de la combinación de negocios, los cuales requieren de un tratamiento diferente a aquellos adquiridos como resultado de la compra y venta. En particular especifica que todas las combinaciones de negocios se contabilizarán aplicando el método de adquisición.

Activos No Corrientes mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas NIIF No.5:

Aun cuando no se profundizara esta NIIF la relación que mantiene con los activos no corrientes es importante porque si un activo Propiedad Planta y Equipo ya no cumple con las condiciones de ser clasificado como tal, es necesario que se clasifique y se le de tratamiento de acuerdo con esta NIIF.

Presentación de Estados Financieros NIC No.1:

El objetivo de esta NIC consiste en establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general, a fin de asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad a correspondiente a periodos anteriores, como con los de otras entidades diferentes. En el párrafo 44 se establece que los Estados Financieros estarán claramente identificados y se deben distinguir de cualquier otra información publicada en el mismo documento. El párrafo 46 determina

que los componentes de los estados financieros que deben quedar claramente identificados son: a) el nombre u otro tipo de identificación, de la entidad que presenta la información; b) si los estados financieros pertenecen a una entidad individual o un grupo de entidades; c) la fecha del balance o el periodo cubierto por los estados financieros, según resulte adecuado al componente en cuestión; d) la moneda de presentación; y e) el nivel de agregación y el redondeo utilizado para presentar las cifras en los estados financieros.

La NIC establece (párrafo 51) que la entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes como categorías separadas dentro del balance. En conclusión está NICC proporciona los lineamientos para poder estructurar y clasificar dentro de los estados financieros el rubro de Propiedad Planta y Equipo como un activo no corriente.

Impuesto Sobre la Renta Diferido NIC No. 12: Esta norma contiene la base para el reconocimiento del ISR Diferido, el cual se registra en el momento que se conoce que se podrá recuperar el impuesto pagado anticipadamente al fisco o bien por aquel que se le pagara en un futuro, por concepto de diferencias temporarias, estas diferencias pueden ser imponibles o deducibles. La diferencia temporaria imponible es aquella que da lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a períodos futuros. Y la diferencia temporaria deducible es aquella que da lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a períodos futuros.

Para el presente trabajo, esta NIC es importante ya que una empresa podrá aplicar un método de depreciación que pueda variar al establecido en la ley vigente en el país. En este caso la empresa deberá determinar si el método de depreciación que está aplicando representa un valor mayor al permitido en la ley del ISR o bien si representa un valor menor. Por lo que la compañía tendrá una diferencia temporal la cual se irá regularizando a lo largo del tiempo. En este caso la NIC exige el registro de un Impuesto Sobre la Renta diferido ACTIVO o PASIVO dependiendo el caso.

Propiedades, planta y equipo NIC No. 16:

Esta NIC contiene las bases técnicas contables para el reconocimiento de las propiedades planta y equipo, la medición de los costos iniciales y posteriores, las bases para las depreciaciones, el reconocimiento de deterioro y la baja de cuentas clasificadas como propiedades planta y equipo.

El objetivo de esta NIC es prescribir el tratamiento contable de propiedades planta y equipo de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión.

Esta NIC en conclusión constituirá la base fundamental para el desarrollo del presente trabajo, y que a su vez estará relacionada con las otras Normas Internacionales que tienen relación con el registro contable de los activos no corrientes y específicamente las propiedades planta y equipo.

Arrendamientos NIC No. 17: esta norma se relaciona porque existe la modalidad de adquirir propiedades planta y equipo sobre la base de contratos de arrendamiento, los cuales deberán ser reconocidos y contabilizados observando los lineamientos establecidos en la NIC 17

Dentro de esta norma se define a los tipos de arrendamiento, su clasificación, la contabilización, el reconocimiento inicial, medición posterior, desde el punto de vista del arrendatario como del arrendador.

Costo por préstamos NIC No. 23: esta norma tiene relación con los activos porque en la misma se analiza el reconocimiento inmediato que deben tener los costos por intereses generados de los préstamos como gastos cuando se trata del punto de referencia, en la norma se describe un tratamiento alternativo permitido que permite la capitalización de los costos por préstamos que sean directamente imputables a la adquisición, construcción o producción de algunos activos que cumplan determinadas condiciones.

Deterioro de activos NIC No. 36: esta norma establece los procedimientos que se deben aplicar para verificar que el importe en libros de los activos no excede el importe recuperable de los mismos, y el tratamiento de la correspondiente pérdida por deterioro o recuperación de la misma.

El objetivo de esta norma consiste en establecer los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable. También la norma determina cuando la entidad revertirá la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar.

3.4 Tratamiento Contable de los Activos Fijos

A continuación se desarrollara el contenido teórico de lo que compone la adquisición y mantenimiento de un activo fijo dentro de las empresas industriales y el correspondiente tratamiento contable que deberá observarse.

Para conocer que es un activo fijo es indispensable conocer su definición:

3.4.1 Definición y clasificación de los activos no corrientes (fijos)

DEFINICIONES:

PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO: de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad, “son los activos tangibles que:

- a) Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos, y
- b) Se esperan usar durante más de un periodo económico”- (4:1016)

En conclusión en este grupo se incluyen las adquisiciones de bienes físicos que se utilizarán en la producción de bienes y servicios generalmente en un período mayor a un año y su costo se recuperará a través de los ingresos por la realización de los artículos o productos manufacturado o de los servicios prestados.

CLASIFICACIÓN

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

Tangible ó Intangible

a) Los Activos Tangibles se clasifican en:

a.1) Propiedad de la planta

a.1.1) Sujeto a depreciación (edificio, maquinaria, mobiliario y equipo, vehículos, herramientas, enseres)

a.1.2) No sujeto a depreciación (terrenos)

a.2) Recursos naturales, sujetos a agotamiento (bosques madereros, minas, pozos petrolíferos)

b) Los Activos Intangibles se clasifican en:

b.1) Normalmente sujeto a amortización (patentes, derechos de autor, concesiones, mejoras a inmuebles arrendados)

b.2) No sujeto normalmente a amortizaciones (crédito mercantil, marcas de fábrica) (2:343)

Clasificación del activo fijo en el balance general:

La NIC No. 1 clasifica a los activos en dos grupos que son **CORRIENTES** y **NO CORRIENTE** “un activo debe clasificarse como corriente cuando:

- a) Se espere realizar o se pretenda vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de la operación de la entidad.
- b) Se mantenga fundamentalmente con fines de negociación;
- c) Se espere realizar dentro del periodo de los doce meses posteriores a la fecha de balance; o
- d) Se trate de efectivo u otro medio equivalente al efectivo, cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiado o usado para cancelar un pasivo, al menos dentro de los doce meses siguientes a la fecha de balance.

Todos los demás activos se clasificarán como no corrientes”. (5:800)

En la norma el término no corriente incluye los activos tangibles, intangibles y financieros que por su naturaleza sean a largo plazo.

En adición la NIC establece que la información a revelar en el balance general como mínimo se incluirán rúbricas específicas que contengan los importes correspondientes a las partidas de Propiedades Planta y Equipo. (4:802)

En conclusión, las Propiedades Planta y Equipo de acuerdo con su definición son activos tangibles, por lo tanto deberán ser clasificados dentro del Balance General como activos no corrientes.

3.4.2 Criterios para clasificar la propiedad, planta y equipo

Los criterios utilizados para clasificar la Propiedad, Planta y Equipo en circunstancias o entidades específicas son:

- 1 Por partidas individualmente no significativas, como moldes, herramientas y troqueles, se aplica el criterio de capitalización y se presentan sumadas por su valor total.
- 2 Una entidad decide llevar a gasto partidas que otras entidades presentan como Propiedad, Planta y Equipo, debido a que su desembolso no es significativo para la primera entidad.
- 3 Normalmente se capitalizan los repuestos mayores y el equipo retenido para sustituir otro equipo
- 4 Otras partes de repuestos y equipos de servicio usualmente se llevan como inventario y se cargan a resultados según se consumen.
- 5 Cuando los repuestos y el equipo de servicios pueden ser utilizados solamente en conexión con una partida de Propiedad, Planta y Equipo, y su uso se espera que sea irregular, puede ser apropiado distribuir su costo total sobre la vida útil de la Propiedad, Planta y Equipo principal.

3.4.3 Que debe contabilizarse como propiedad planta y equipo.

Un elemento de propiedades planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si:

- (a) Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
 - (b) El costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.
- (4:1017)

Para desarrollar este capítulo es indispensable conocer la definición del costo y así poder tener un mejor entendimiento de las operaciones relacionadas con el tratamiento y la contabilización del activo fijo.

3.4.4 Definición del costo

Todo elemento de la propiedad, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se valorará por su costo. (4:1018)

Es por ello de la importancia del conocimiento de este elemento.

Costo: “es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF”. (4:1016)

Costo del activo fijo: como un principio general, puede decirse que el costo de un activo se mide por el valor en dinero de los bienes dados a cambio al adquirir el activo. Aplicado a las adquisiciones de activo fijo, el costo comprende todos los desembolsos hechos para adquirir el activo y ponerlo en el lugar y condiciones de uso para las actividades de operación del negocio. Así pues el costo de la maquinaria incluye reglones como el costo de fletes y de instalación, además de su precio de factura.

3.4.4.1 Que incluye el costo de la Propiedad, Planta y Equipo

El costo de la propiedad, planta y equipo puede ser medido dependiendo de la forma en que dicho bien haya sido adquirido.

A continuación se describe que incluye el costo de un activo cuando se origina por una compra, por fabricación del mismo por la entidad o por cambio o permuta con otro activo:

En la compra efectuada por la entidad:

El costo de los elementos de propiedades planta y equipo comprende:

- a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.
- b) Todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

Los costos directamente relacionados son:

- > Los costos de beneficios a empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento propiedad planta y equipo.
 - > Los costos de preparación del emplazamiento físico
 - > Los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior.
 - > Los costos de instalación y montaje; y
 - > Los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo.
 - > Los honorarios profesionales.
- c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como

consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de inventarios durante tal periodo.

Cuando el pago de una partida de Propiedad, Planta y Equipo en condiciones operativas se difiere más allá de los términos de crédito normales, es apropiado capitalizar la compra al equivalente del precio de contado y la diferencia entre esta cantidad y los pagos totales, como interés durante el período que se difiera el pago.

Si en la adquisición de activos se gestiona financiamiento en una institución bancaria financiera, los costos por concepto de intereses podrán ser capitalizados siempre que cumplan con la condición que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos.

Los gastos de administración y otros gastos generales no son componentes de los costos de Propiedad, Planta y Equipo, a menos que específicamente se relacionen con la adquisición de un activo o sean necesarios para llevar Propiedad, Planta y Equipo a su condición operativa.

Los costos de puesta en marcha y sus correspondientes costos pre-operativos no forman parte de los costos de Propiedad, Planta y Equipo, a menos que sean necesarios para llevar el activo a su condición operativa.

Valuación inicial

$$\text{Costo} = \text{Precio de compra} - \text{descuentos} + \text{Derechos de importación} + \text{Impuestos no reembolsables} + \text{Otros costos}$$

Activos construidos por la entidad

El mismo criterio se aplica para determinar el costo de Propiedad, Planta y Equipo construidos por la propia entidad. Este costo incluye:

- a) Los costos de construcción relacionados directamente con el activo específico y
- b) Los costos atribuibles a la actividad de construcción en general, que puedan ser aplicados al activo específico.

No son capitalizables los costos de las ineficiencias en la producción de Propiedad, Planta y Equipo construidos por la propia entidad, sean consecuencia de una capacidad ociosa temporal, de disputas industriales o de cualquier otra cosa.

En el intercambio de activos

Un activo puede ser intercambiado por un activo de naturaleza distinta o por uno de naturaleza similar.

En estos casos el costo de dicho elemento de propiedades planta y equipo se medirá por su valor razonable, a menos que a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado.

Una alternativa contable utilizada cuando hay un cambio de activos, particularmente cuando los activos intercambiados son similares, es contabilizar el activo adquirido al valor según libros del activo entregado. En ambos casos, se ajusta cualquier saldo por efectivo recibido o pagado o por cualquier otra consideración

Ejemplo:

La empresa XX intercambió una maquinaria de su propiedad por un equipo para la fábrica de lámina acanalada para una nueva línea de producto, en la transacción se entrega la máquina cuyo costo fue de Q35,000 y su depreciación acumulada a la fecha del intercambio Q5,000, más Q10,000.00 en efectivo. El nuevo equipo para la producción de lámina fue recibido a un valor de Q25,000.00.

En el presente caso existe un caso de deterioro de activo determinado por el monto total entregado por la empresa XX para adquirir el nuevo equipo así: Valor en libros de maquinaria Q30,000 más el efectivo de Q10,000 total Q40,000. El nuevo equipo tiene un valor de Q25,000 por lo que la pérdida por deterioro es de Q 15,000.

Los registros contables se presentan a continuación:

Desvalorización de activos	Q15,000	
Pérdidas por desvalorización acumuladas		<u>Q 15,000</u>
Registro del deterioro del activo.	Q15,000	Q 15,000

El segundo registro contable es:

Equipo para fábrica de lámina	Q25,000	
Depreciación acumulada	5,000	
Pérdida por desvalorización acumulada	15,000	
Maquinaria		Q 35,000
Bancos		10,000
Registro de la baja de la maquinaria y compra del nuevo equipo.	<u>Q45,000</u>	<u>Q45,000</u>

En este caso desde el punto de vista fiscal, las pérdidas por deterioros no son consideradas como gastos deducibles para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, esta pérdida podrá considerarse como una pérdida de capital, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la Ley de ISR estas pérdidas no pueden ser consideradas como gasto deducible y solamente se pueden compensar con ganancias de capital que se produzcan en años posteriores hasta un plazo máximo de 5 años.

3.4.4.2 Tratamiento de las mejoras en los activos fijos

Frecuentemente, es difícil determinar si gastos subsecuentes relacionados con Propiedad, Planta y Equipo, representan mejoras a sumar a su valor histórico o reparaciones a cargar a resultados.

En el párrafo 12 de la NIC 16 establece que la entidad no reconocerá en el importe en libros de un elemento propiedad planta y equipo, los costos derivados del mantenimiento diario

Solamente los gastos que aumenten los beneficios futuros del activo, mas allá de lo que se había estimado previamente bajo una operación normal, se pueden cargar a su valor según libros. Como por ejemplo gastos que permitan:

- > Prolongación de la vida útil estimada del activo, o
- > Aumento en su capacidad de producción, o
- > Mejoría sustancial en la calidad de la producción, o
- > Reducción de los costos operativos, previamente estimados.

El valor según libros de un activo depreciable es normalmente recuperado sobre una base sistemática durante su vida útil.

3.4.5 Retiro y desapropiación de los activos

El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:

- a) Cuando la entidad se desapropie del mismo; o
- b) Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición. (5:1026)

“Las pérdidas o ganancias surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas. Las ganancias no se clasificarán como ingresos *de actividades ordinarias*.” (4:1027)

En el párrafo 71 de la NIC 16 se establece: “La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento propiedades, planta y equipo, se determinará como la diferencia entre el importe neto que, en su caso, se obtenga por la disposición y el importe en libros del elemento” (4:1027)

3.4.6 Contabilización

En la NIC No. 16 se establece que los estados financieros las propiedades, planta y equipo deberán clasificarse como activos no corrientes y deberá revelarse la siguiente información:

- a) Las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;
- b) Los métodos de depreciación utilizados;
- c) Las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados;
- d) El importe en libros bruto y la depreciación acumulada tanto al principio como al final de cada periodo; y
- e) La conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo mostrando:
 - a. Las inversiones o adiciones realizadas
 - b. Los activos clasificados como mantenidos para la venta.
 - c. La adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios
 - d. Los incrementos o disminuciones resultantes de las revaluaciones.
 - e. Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo.
 - f. Las pérdidas por deterioro que se hayan revertido
 - g. La depreciación
 - h. Las diferencias netas de cambio surgida en la conversión de estados financieros.
 - i. Otros movimientos. (4:1027)

El párrafo 74 de la NIC 16 establece que también deberá reverse en los estados financieros:

- a) La existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones.
- b) El importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros, en los casos de elementos de propiedades planta y equipo en curso de construcción.
- c) El importe de los compromisos de adquisición de propiedades, planta y equipo; y

- d) Si no se ha revelado de forma separada en la cuenta de resultados, el importe de las compensaciones de terceros que se incluyen en el resultado del período por elementos propiedades, planta y equipo cuyo valor se hubiere deteriorado, se hubiere perdido o se hubiere retirado.

Presentación en los Estados Financieros

La Norma Internacional de Contabilidad No. 1 establece que los activos fijos deberán presentarse en los estados financieros como un activo no corriente. A efecto de ejemplificar la forma en que deberá ser presentado el rubro de la propiedad, planta y equipo en los estados financieros, a continuación se muestra el área de ACTIVO del balance general, en donde se debe consignar el activo fijo o propiedad, planta y equipo:

EMPRESA XYZ
BALANCE DE SITUACIÓN GENERAL
AL 31 DE DICIEMBRE DE XXXXX
(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)

ACTIVOS

Activos no corrientes

<i>Propiedades, planta y equipo</i>	XX	
Plusvalía comprada	XX	
Licencias de fabricación	XX	
Inversiones en empresas asociadas	XX	
Otros activos financieros	XX	XX

Activos corrientes

Inventarios	XX	
Deudores comerciales	XX	
Anticipos	XX	
Efectivo y otros medios líquidos	XX	XX
Total activo		XX

3.4.7 Depreciación

La depreciación tiene un efecto significativo al determinar y presentar la situación financiera y los resultados de operaciones de las entidades. Por ello es importante conocer criterios que influyen en el tratamiento que se le deberán dar a las depreciaciones y sus respectivas definiciones.

3.4.7.1 Definición

Según la NIC 16 la Depreciación se define así: “es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil”. (5:1016)

Importe depreciable: “es el costo de un activo o el importe que lo haya sustituido menos su valor residual”. (5:1016)

3.4.7.2 Métodos de depreciación

El párrafo 50 de la NIC 16 dice: “El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil. (5:1024)

En adición, el párrafo 60 indica “El método de depreciación utilizará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.” (5:1025)

La Norma Internacional de Contabilidad No. 16 en el párrafo 62 hace referencia a tres métodos de depreciación que son:

- a) **“El método de depreciación lineal:** dará lugar a un cargo por depreciación constante a lo largo de toda la vida del activo, siempre que su valor residual no cambie, a este método también se le conoce como el de línea recta.
- b) **El método decreciente:** producirá cargos que van decreciendo a lo largo de la vida útil del activo, también se le conoce como el de números dígitos o depreciación acelerada.

- c) **El método de unidades producidas:** dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada del activo” (5:1025)

Cualquiera que sea el método de depreciación elegido, es necesario su uso consistente, independientemente del nivel de rentabilidad de la entidad y de consideraciones fiscales, para proporcionar comparabilidad en los resultados de las operaciones de la entidad de un período a otro.

El terreno tiene normalmente una vida útil indefinida y usualmente no se considera como un activo depreciable; sin embargo, si un terreno tiene una vida útil limitada para la entidad, se trata como un activo depreciable.

Los edificios son activos depreciables, sin embargo algunas entidades no tratan los edificios como activo depreciable por la razón de que el valor total del edificio y el terreno en el que esta situado, no declina.

3.4.7.3 Registro contable de la Depreciación

El registro contable se puede realizar a través de dos métodos, así:

DIRECTO: Consiste en registrar el valor de la depreciación regularizando el costo histórico del activo.

Póliza contable por el método DIRECTO:

Depreciación gasto maquinaria y equipo	Q XX.XX	
Maquinaria y equipo		Q XX.XX
Registro de la depreciación del periodo	Q XX.XX	Q XX.XX

INDIRECTO: consiste en registrar el valor de la depreciación en una cuenta de depreciación acumulada y que posteriormente se convierte en regularizadora del Activo Propiedad Planta y Equipo. Una vez adoptado cualquiera de los dos deberá continuar con la misma forma de registro hasta agotar su valor en libros.

Póliza contable por el método INDIRECTO:

Depreciación gasto maquinaria y equipo	Q XX.XX
Depreciación acumulada maquinaria y equipo	Q XX.XX
Registro de la depreciación del periodo	Q XX.XX Q XX.XX

3.4.7.4 La vida útil de la Propiedad, Planta y Equipo

DEFINICIÓN

Vida útil es:

- a) El período durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la entidad; o bien
- b) El número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

La estimación de la vida útil de un activo o grupo de activos depreciables similares es cuestión de criterio, generalmente basado en experiencia con activos de tipo semejante. Es más difícil, pero aun así se requiere, estimar la vida útil de activos que:

- > Son originados por una nueva tecnología, o
- > Producen un nuevo artículo o prestan un nuevo servicio, respecto a los cuales hay poca experiencia.

La vida útil de cualquier activo depreciable se estimará tras la consideración de los siguientes factores:

- a) Uso y desgaste físico esperado
- b) Obsolescencia
- c) Límites legales o de otra índole que afecten a la utilización del activo.

La vida útil de un activo depreciable puede ser más corta que su vida física. Además del uso y desgaste físicos, que dependen de factores operativos (ejemplos: el número de turnos

en los cuales ha de usarse el activo, el programa de reparación y mantenimiento), es necesario tomar otros factores en consideración como son:

- > La obsolescencia originada por cambios tecnológicos o mejoras en la producción,
- > La obsolescencia resultante de un cambio en la demanda en el mercado para los artículos o servicios que produce el activo, y
- > Límites legales (ejemplo: terminación de las fechas de arrendamientos y requisitos limitantes).

El valor residual de un activo es generalmente insignificante y se puede pasar por alto al calcular su importe depreciable.

Cuando el valor residual es importante, este se estima a la fecha de adquisición del activo, o a la fecha de cualquier revaluación posterior del activo, sobre la base del valor realizable que prevalezca en esa fecha para activos similares que hayan llegado al fin de sus vidas útiles habiendo operado en condiciones semejantes a aquellas en las cuales el activo será usado.

3.4.7.5 Revisión de la vida útil

Este aspecto es muy importante en las empresas, ya que la vida útil del activo está influenciado por el uso que se le de en la empresa, es por esta razón que la vida útil de un elemento de las propiedades, planta y equipo debe revisarse periódicamente, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas actuales varían significativamente de las estimaciones previas, deben ajustarse los cargos a resultados del periodo corriente y de los futuros, lo cual es permitido por las NIC'S.

3.4.7.6 Revisión del método de depreciación

El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de

consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Cuando tal modificación en el método de depreciación se haga necesaria, debe ser contabilizada como un cambio en una estimación contable, debiendo ajustarse los cargos por depreciación del período corriente y de los futuros y para ello se deberá aplicar la NIC 8.

3.4.7.7 Que se debe contabilizar como depreciación de Activo Fijo

a) La depreciación correspondiente al período

Distribuyendo sobre una base sistemática en cada periodo contable el importe depreciable de los activos depreciables durante su vida útil.

b) Efectos en el cambio del método de depreciación

En este caso, cuantifique el efecto del cambio y revele las razones para el mismo en el periodo contable en que modifique el método.

c) Ajustes en la vida útil del activo

Revisando periódicamente la vida útil de los principales activos o categorías de activos depreciables, ajustando las tasas de depreciación por el período en curso y futuros, si las expectativas son sustancialmente diferentes a las estimaciones anteriores.

3.4.7.8 Que se debe revelar en los Estados Financieros relacionados con el área de depreciación

- a) Los efectos de cambios de tasa de depreciación en el período que ocurra.
- b) El efecto del cambio en las tasas de depreciación, originado por la revisión de la vida útil de los activos depreciables.
- c) Las bases de valuación utilizadas en la presentación del importe de los activos depreciables.
- d) Por cada clase principal de activos depreciables:
 - d.1) Los métodos de depreciación usados

- d.2) La vida útil o la tasa de depreciación usada por cada categoría principal de activo depreciable.
- d.3) La depreciación total asignada al período y
- d.4) El importe total de los activos depreciables y su respectiva depreciación acumulada.

3.4.8 Revaluaciones

Las revaluaciones son permitidas por las Normas Internacionales de Contabilidad y en este punto concuerda con la Ley del Impuesto Sobre la Renta que las acepta, condicionando a que el contribuyente tribute el impuesto correspondiente.

Existen dos modelos de contabilización de los activos fijos, propiedades, planta y equipo que son: a) Modelo del costo: con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se contabilizará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor. b) Modelo de revaluación: con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido.

La Norma Internacional de Contabilidad, indica que si se revalúa un determinado elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos. Por ejemplo si una empresa tiene pick-up, camiones, automóviles y buses, y desea revaluar los pick-up de acuerdo con la NIC, deberán ser considerados todos los vehículos, y no solamente uno de ellos. Igualmente en los inmuebles, si posee más de uno, al momento de realizar una reevaluación lo tendrá que hacer por todos.

Otra consideración de la NIC es que las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libro, en todo momento, no difiera significativamente del

que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de balance. Las revaluaciones deberán realizarse cada 3 o 5 años.

3.4.8.1 Tratamientos de las revaluaciones

Tratamiento alternativo permitido

Todo elemento de las propiedades, planta y equipo, debe ser contabilizado a su valor revaluado, que viene dado por su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada practicada posteriormente y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido el elemento, las revaluaciones deben ser hechas con suficiente regularidad, de manera que el valor en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podrá determinarse utilizando el valor razonable en la fecha del balance.

Tratamiento por punto de referencia

Todos los elementos de las propiedades, planta y equipo, deben ser contabilizados a su costo de adquisición menos la depreciación acumulada practicada y el importe acumulado de cualquier pérdida por deterioro del valor que hayan sufrido a lo largo de su vida útil.

3.4.8.2 Tratamiento de las depreciaciones

La base depreciable de cualquier elemento componente de las propiedades, planta y equipo, deben ser distribuida, de forma sistemática, sobre los años que componen su vida útil. El método de depreciación usado debe reflejar el patrón de consumo, por parte de la empresa, de los beneficios económicos que el activo incorpora. El cargo por depreciación de cada período debe ser reconocido como un gasto, a menos que dicho valor se incluya como componente del valor en libros de otro activo.

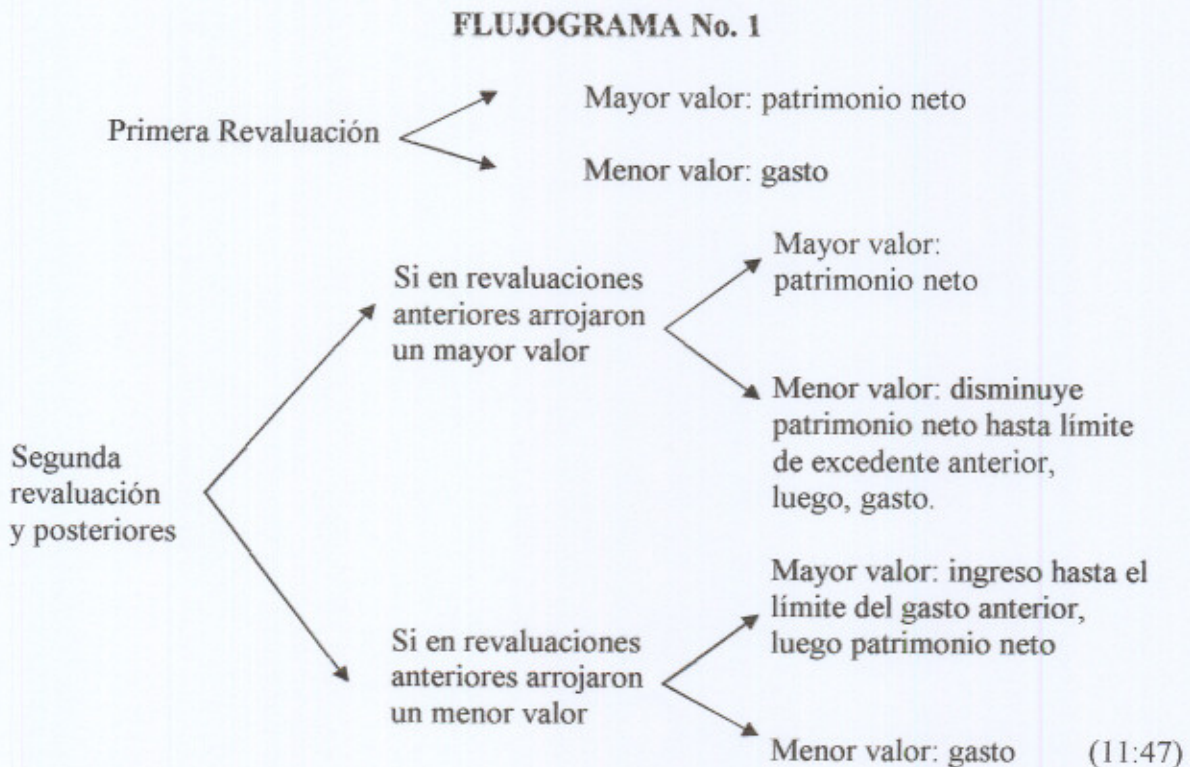
Ejemplo del proceso contable

Cuando se incrementa el valor en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal aumento debe ser acreditado directamente a una cuenta de **Superávit por**

revaluación, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento debe ser reconocido como ganancia del período en la medida en que exprese la reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente como una pérdida.

Cuando se reduce el valor en libros de un activo como consecuencia de una devaluación, tal disminución debe ser reconocida como una **pérdida del período**. No obstante, la **disminución debe ser cargada directamente contra cualquier superávit de revaluación registrado previamente en relación con el mismo activo, siempre en la medida en que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de superávit de revaluación.**

Los efectos contables de una revaluación se describen así:



NOTA: un aspecto importante que se adicionó a la NIC 16 y debe observarse a partir de enero del 2005, es la creación de la reserva de revalorización de un elemento de inmovilizado material incluida en el patrimonio neto la cual podrá ser transferida directamente a la cuenta de reservas por ganancias acumuladas, cuando se dé de baja al activo.

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

La información con que se cuenta es la siguiente:

Activo fijo (costo original)	Q300,000
Depreciación acumulada 2 años	<u>Q120,000</u>
Valor en libros	<u>Q180,000</u>

El informe del tasador resume lo siguiente:

Costo de reposición	Q500,000
Depreciación sufrida	<u>Q200,000</u>
Valor Justo de tasación	<u>Q300,000</u>

Estos activos tienen una vida estimada de 5 años y según el tasador este periodo seguirá siendo el mismo.

EJEMPLO No. 1

Cifras expresadas en Quetzales

Descripción	Costos de Adquisición	Vida Estimada	Años de Uso	Depreciación Anual	Depreciación Acumulada	Valor en Libros
Activos fijos	300,000	5	2	60,000	120,000	180,000
Ajuste tasación	200,000	5	2	40,000	80,000	120,000
Total	<u>500,000</u>			<u>100,000</u>	<u>200,000</u>	<u>300,000</u>

Método por punto de referencia

Póliza contable No. 1 Registro de la Revaluación

Activos fijos aumento por tasación	Q 200,000	
Depreciación acum. activos fijos aumento		Q 80,000
Superávit por revaluación		<u>Q 120,000</u>
Registro de la Revaluación de los activos	Q 200,000	<u>Q 200,000</u>

Póliza contable No. 2 registro de la depreciación posterior a revaluación

Depreciación gasto	Q 100,000	
Depreciación acumulada activo fijo		Q 60,000
Depreciación acum. activo fijo aumento		<u>Q 40,000</u>
Registro de la depreciación por revaluación	Q 100,000	Q 100,000
	=====	

Póliza contable No. 3 registro de la reserva por superávit

Reserva para Superávit de revaluación	Q 40,000	
Ganancias acumuladas		<u>Q 40,000</u>
Registro de la reserva por superávit	Q 40,000	Q 40,000
	=====	

Creación de la reserva

El monto de esta reserva será definido dependiendo la estimación de la vida útil que se le dará al activo que fue revaluado, ya que este será el factor influyente en el reconocimiento del ingreso obtenido por dicha revaluación.

La póliza contable deberá ser registrada de la siguiente forma:

Reserva para Superávit de revaluación	QXX.XX	
Ganancias acumuladas		<u>QXX.XX</u>
Registro de la reserva del año	QXX.XX	QXX.XX
	=====	

Método de tratamiento alternativo permitido

Póliza contable No. 1 Registro de la Revaluación

Activos fijos	Q 200,000	
Depreciación acumulada activos fijos		Q 80,000
Superávit por revaluación		<u>Q 120,000</u>
Registro de la revaluación	Q 200,000	Q 200,000
	=====	

Póliza contable No. 2 registro de la depreciación posterior a revaluación

Depreciación gasto	Q 100,000	
Depreciación acumulada		<u>Q 100,000</u>
Registro de la depreciación por revaluación	Q 100,000	Q 100,000

Póliza contable No. 3 registro de la reserva por superávit.

Reserva para Superávit de revaluación	Q 40,000	
Ganancias acumuladas		<u>Q 40,000</u>
Registro de la reserva por superávit	Q 40,000	Q 40,000

Otro punto importante a destacar es que cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada en la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

- d) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo.
- e) Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

Presentación en los Estados Financieros:

EMPRESA XYZ, S.A.

BALANCE DE SITUACIÓN GENERAL

Por el periodo terminado al 31 de diciembre del año XXXX

Cifras expresadas en Quetzales

ACTIVO

NO CORRIENTE

Propiedad, Planta y Equipo

Activos fijos (costo)	300,000		
Activos fijos aumento por tasación	<u>200,000</u>	500,000	
(-) Depreciación acumulada costo	120,000		
(-) Depreciación acumulada aumento por tasación	<u>80,000</u>	<u>200,000</u>	300,000

CORRIENTE

Efectivo	50,000		
Inventarios	<u>325,000</u>	<u>375,000</u>	
TOTAL DE ACTIVO			<u><u>675,000</u></u>

PASIVO Y CAPITAL

CAPITAL

Capital en acciones	5,000		
Ganancias acumuladas	520,000		
Superávit por revaluaciones	120,000		
(-) Reserva superávit por revaluaciones	<u>(12,000)</u>	<u>633,000</u>	

CORRIENTE

Proveedores	<u>42,000</u>	<u>42,000</u>	
TOTAL PASIVO Y CAPITAL			<u><u>675,000</u></u>

3.4.9 Deterioro del valor de los activos fijos

Para poder conocer a que se refiere el deterioro del valor de los activos fijos hay que conocer las siguientes definiciones:

Valor de uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas las depreciaciones o amortizaciones acumuladas y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Valor razonable menos los costos de ventas es el importe que se puede obtener por la venta de un activo o unidad generadora de efectivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de venta o disposición por otra vía.

Pérdida por deterioro del valor es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.

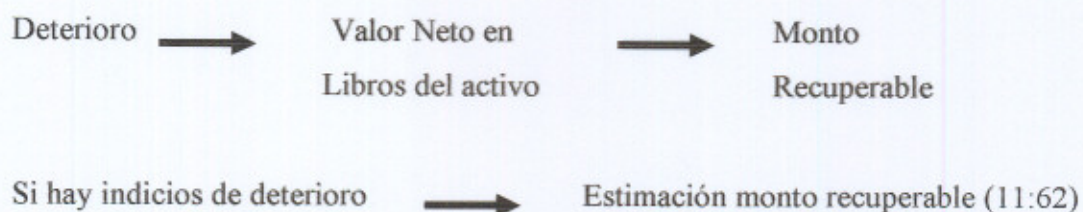
Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso.

Las empresas deben evaluar, en cada fecha de cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos. Si se detectase algún indicio, la empresa deberá estimar el importe recuperable del activo en cuestión.

Al evaluar si existe algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, la empresa debe considerar, como mínimo, las siguientes circunstancias:

Identificación de los activos que pueden haberse desvalorizado:

FLUJOGRAMA No.2



3.4.9.1 Medición o Cálculo del Monto Recuperable

MONTO RECUPERABLE: es el mayor entre el valor razonable del activo y su valor de uso. El valor razonable puede ser determinado en el siguiente orden:

- 1) Acuerdo de venta contractual resultado de una transacción de libre competencia, menos los costos asociados a la disposición del activo; o
- 2) Si existe un mercado activo, y no hay un acuerdo de venta, el valor del bien en ese mercado, menos los costos asociados a la disposición del activo, o
- 3) Si no existe un acuerdo de venta y un mercado activo, el valor neto de venta es establecido por la mejor información disponible, descontando los costos asociados a la disposición del activo.

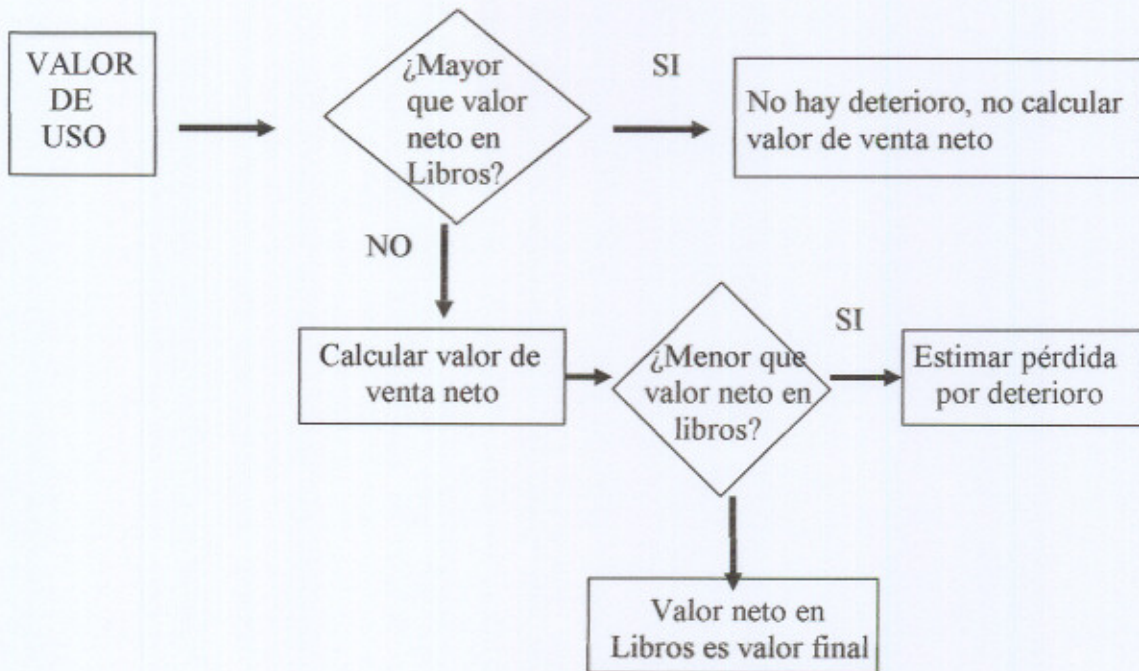
Valor de uso se requiere seguir los dos pasos siguientes:

- a) Estimación de flujos de caja futuros asociados al uso del activo y
- b) Aplicar una tasa de descuento apropiada a dichos activos.

A continuación se gráfica la forma de medición del monto recuperable de las Propiedades, planta y equipo:

FLUJOGRAMA No.3

FUENTES DE INFORMACIÓN PARA EVALUAR INDICIOS DE DETERIORO



Base para la estimación del monto recuperable

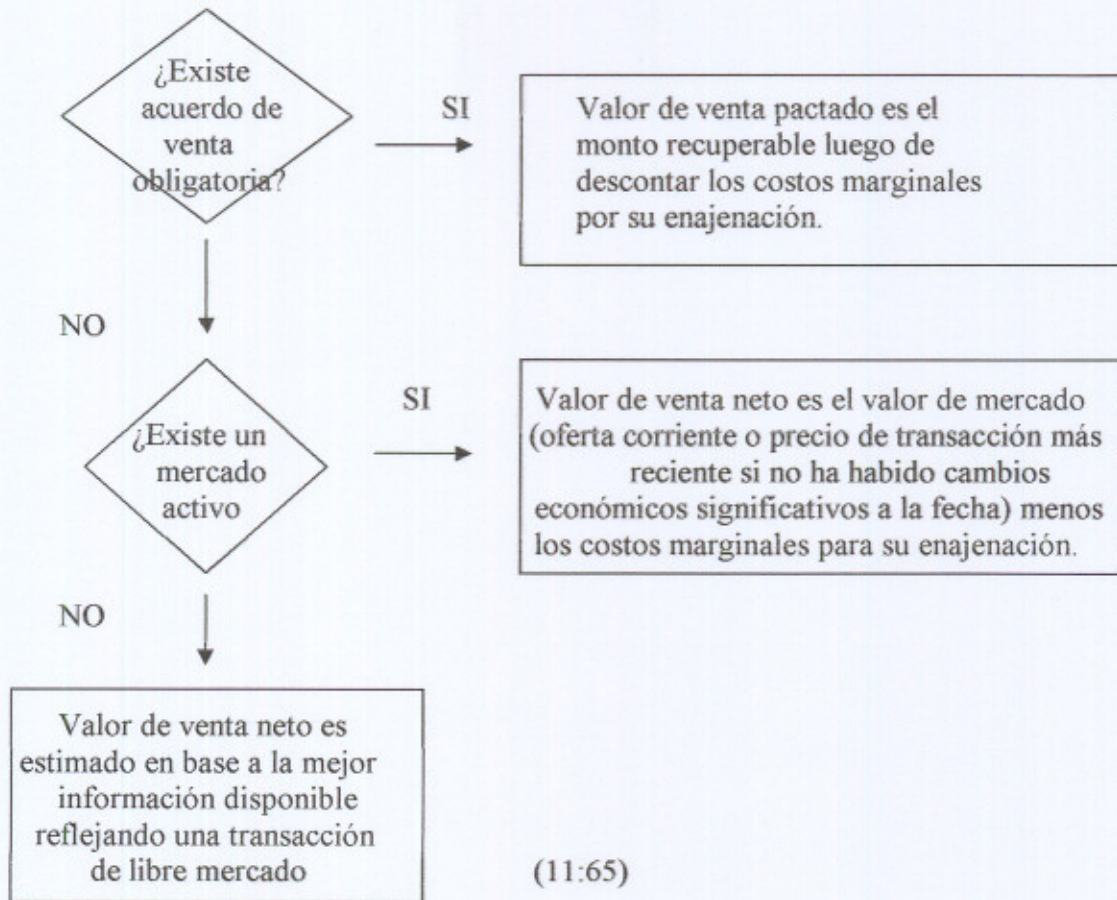


Activo individual, y en su defecto la unidad generadora de efectivo a menos que:

Valor de venta neta del activo > valor neto en libros.

Valor de uso determinable y semejante a valor de venta neto. (11:64)

FLUJOGRAMA No.4
VALOR DE VENTA NETO



3.4.9.2 Reconocimiento y valuación de una pérdida por deterioro

El valor en libros de un activo debe ser reducido hasta que alcance su importe recuperable sí y solo sí, este importe recuperable es menor que el valor en libros. Tal reducción se designa como pérdida por deterioro.

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, siguiendo otra NIC. Las pérdidas por deterioro, en los activos revaluados, deben tratarse como una disminución de la revaluación practicada.

FLUJOGRAMA No.5

REGISTRO CONTABLE PARA RECONOCER PERDIDAS POR DETERIORO



A continuación se presenta un ejemplo para ilustrar el registro contable del deterioro del valor de los activos fijos efectuados por las empresas.

La información con que se cuenta es la siguiente:

Activo fijo (costo original)	Q 300,000
Depreciación acumulada 2 años	<u>Q 120,000</u>
Valor en libros	<u>Q 180,000</u>

El informe del tasador resume lo siguiente:

Costo de uso	Q 150,000
Depreciación sufrida	<u>Q 60,000</u>
Valor justo	<u>Q 90,000</u>

Estos activos tienen una vida estimada de 5 años y según el tasador este período seguirá siendo el mismo.

CUADRO 1
Determinación del ajuste por Deterioro de Activos
 Cifras expresadas en Quetzales

Descripción	Costo de adquisición	Vida estimada	Años de uso	Depreciación Anual	Depreciación acumulada
Activos fijos	300,000	5	2	60,000	120,000
Deterioro	150,000	5	2	30,000	60,000
Total	<u>150,000</u>			<u>30,000</u>	<u>60,000</u>

Tratamiento Contable alternativo permitido

Registro del deterioro de activos que no habían sido revaluados en periodos anteriores.

Depreciación acumulada activos fijos	Q 60,000	
Gasto por deterioro	Q 90,000	
Activos fijos		<u>Q 150,000</u>
Registro del deterioro correspondiente al periodo	Q 150,000	Q 150,000

Registro del deterioro activos que habían sido revaluados en periodos anteriores y se había registrado un superávit por Q 20,000

Depreciación acumulada activos fijos	Q 60,000	
Superávit por revaluación	Q 20,000	
Gastos	Q 70,000	
Activos fijos		<u>Q 150,000</u>
Registro del deterioro correspondiente al periodo	Q 150,000	Q 150,000

En este caso la ley del Impuesto sobre la Renta no regula sobre el tema específico y el monto correspondiente a los gastos por deterioro no es considerado gasto deducible de dicho impuesto, solamente establece la deducibilidad para el monto determinado como depreciación y que no podrá exceder al 20% anual del valor en libros de dicho bien más su revaluación si la tuviere.

3.4.10 Arrendamientos

3.4.10.1 Definiciones de arrendamiento de acuerdo con NIC.17

Arrendamiento: Es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

3.4.10.2 Clasificación de los arrendamientos

La Norma internacional de contabilidad No. 17 clasifica los arrendamientos de la siguiente forma: en arrendamiento financiero y operativo. A continuación se desarrollara cada uno de esos tipos de arrendamiento.

3.4.10.2.1 Arrendamientos financieros:

Es un tipo de alquiler en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida.

Ejemplo de situaciones que conllevan a la clasificación como un arrendamiento financiero:

- a) El arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo de arrendamiento.
- b) El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;
- c) El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo

- d) Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente a la práctica total del valor razonable del activo objeto de la operación; y
- e) Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

CONTABILIZACIÓN DEL ARRENDAMIENTO FINANCIERO POR LOS ARRENDATARIOS

Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, éste se reconocerá, en el balance del arrendatario, registrando un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como factor de descuento la tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarla; de lo contrario se usará la tasa de interés incremental de los préstamos de arrendatario. (5:1054)

Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan, respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda viva.

El arrendamiento financiero dará lugar tanto a un cargo por depreciación en los activos depreciables, como un gasto financiero en cada período. La política de depreciación para activos depreciables arrendados será coherente con la seguida para el resto de activos depreciables que se posean, y la depreciación contabilizada se calculará sobre las bases establecidas en la NIC 16 propiedades, planta y equipo. Si no existe razonable certeza de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo debe depreciarse totalmente en el período de vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cual sea menor.

POLIZAS CONTABLES

Póliza No. 1 Inicio del contrato de arrendamiento

Equipo bajo arrendamiento financiero	Qxx.xx	
Cuenta por pagar arrendamiento		<u>Q xx.xx</u>
Registro del valor razonable del contrato de arrendamiento financiero	Q xx.xx	<u>Q xx.xx</u>

Póliza No. 2 Registro de la depreciación del período

Depreciación gasto	Qxx.xx	
Depreciación acumulada Equipo bajo arrendamiento financiero		<u>Q xx.xx</u>
Registro del valor de la depreciación del período	Q xx.xx	<u>Q xx.xx</u>

Póliza No. 3 Registro de la cancelación de la renta al arrendador

Cuentas por pagar arrendamiento	Qxx.xx	
Intereses gastos	Qxx.xx	
IVA crédito fiscal	Qxx.xx	
Caja y Bancos		<u>Q xx.xx</u>
Registro de la cancelación de la renta del mes	Q xx.xx	<u>Q xx.xx</u>

Al finalizar el contrato de arrendamiento no hay compra

Póliza No. 4 Registro de la devolución del equipo al arrendador

Depreciación acumulada Equipo bajo arrendamiento financiero	Q xx.xx	
Equipo bajo arrendamiento financiero		<u>Q xx.xx</u>
Registro de la devolución a la arrendadora del bien arrendado	Q xx.xx	<u>Q xx.xx</u>

POLIZAS CONTABLES

Póliza No. 1 Inicio del contrato de arrendamiento

Cuentas por cobrar arrendamiento	Qxx.xx	
Depreciación acumulada equipo	Qxx.xx	
Interés diferido arrendamiento		Qxx.xx
Equipo		<u>Q xx.xx</u>
Registro del valor razonable del contrato de arrendamiento financiero	Q xx.xx	<u>Q xx.xx</u>

Póliza No. 2 Registro del cobro de la renta

Caja y Bancos	Qxx.xx	
IVA por pagar		Qxx.xx
Cuentas por cobrar arrendamiento		<u>Q xx.xx</u>
Registro del cobro de la renta mensual por el arrendamiento	Qxx.xx	<u>Q xx.xx</u>

Póliza No. 3 Registro de los intereses ganados

Interés diferido arrendamiento	Qxx.xx	
Intereses ganados		<u>Q xx.xx</u>
Registro del cobro de la renta mensual por el arrendamiento	Qxx.xx	<u>Q xx.xx</u>

Al finalizar el contrato de arrendamiento no hay venta

Póliza No. 4 Registro de la devolución del equipo arrendado

Equipo	Q xx.xx	
Depreciación acumulada Equipo		<u>Q xx.xx</u>
Registro de la devolución del equipo dado en arrendamiento	Q xx.xx	<u>Q xx.xx</u>

Al finalizar el contrato de arrendamiento hay venta

Póliza No. 4 Registro de la del equipo que pasa a ser propiedad de la entidad.

Caja y Bancos	Q xx.xx	
Ganancia en venta de activos		Q xx.xx
Registro de la venta del equipo dado en arrendamiento como finalización de dicho contrato	Q xx.xx	Q xx.xx

En este caso la Ley del Impuesto Sobre la Renta clasifica a esta ganancia como ganancia de capital y deberán tributar un impuesto específico que será de una tarifa impositiva del 10% cuando la entidad este inscrita en el Régimen General del ISR 5%. Y del 31% cuando la entidad este inscrita en el Régimen Optativo.

La NIC 17 define al **arrendamiento no cancelable** como un arrendamiento que sólo es revocable:

- a) si ocurriese alguna contingencia remota;
- b) con el permiso del arrendador
- c) si el arrendamiento realizase un nuevo arrendamiento, para el mismo activo u otro equivalente, con el mismo arrendador; o bien
- d) si el arrendatario pagase una cantidad adicional tal que, al inicio del arrendamiento, la continuación de éste quede asegurada con razonable certeza.

3.4.10.2.2 Arrendamiento operativo:

Es cualquier acuerdo de alquiler distinto al arrendamiento financiero. En este tipo de arrendamiento no se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

CONTABILIZACIÓN DEL ARRENDAMIENTO OPERATIVO POR LA ARRENDATARIA

Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario.

En conclusión, las NIIF contempla los arrendamientos operativos y los financieros, y en el segundo establece que el arrendatario debe registrar como activo el bien que en el futuro puede optar a comprar. Mientras que la ley del Impuesto Sobre la Renta no acepta como deducible, la depreciación de un bien que no es propiedad del contribuyente. Únicamente acepta el monto del alquiler por las cuotas pagadas en arrendamiento, como gasto deducible para la determinación del Impuesto Sobre la Renta.

PÓLIZA CONTABLE

Póliza No. 1 Registro de las cuotas mensuales de arrendamiento		
Gasto de arrendamiento	Qxx.xx	
IVA crédito fiscal	Qxx.xx	
Cuenta por pagar o Caja y Banco	_____	Q xx.xx
Registro de la cuota mensual del arrendamiento	Q xx.xx	Q xx.xx
	=====	

CONTABILIZACIÓN DEL ARRENDAMIENTO OPERATIVO POR LA ARRENDADORA

Los arrendadores presentarán en su balance, los activos dedicados a arrendamiento operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes.

Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa

otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente al patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado en cuestión.

Los costos directos iniciales, incurridos por el arrendador en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo, se añadirán al importe en libros del activo arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.

La depreciación de los activos depreciables arrendados se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares, y se calculará con arreglo a las bases establecidas en la NIC 16

PÓLIZA CONTABLE

Póliza No. 1 Registro de las cuotas mensuales de arrendamiento

Caja y Bancos o Cuentas por cobrar	Qxx.xx	
IVA debito fiscal		Qxx.xx
Ingresos por arrendamiento		<u>Q xx.xx</u>
Registro de la cuota mensual del arrendamiento	Q xx.xx	<u>Q xx.xx</u>

3.4.10.2.3 Transacciones de venta con arrendamiento posterior

Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que implica la enajenación de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Esto quiere decir que las empresas son propietarias de activos y los venden pero a la vez realizan negociaciones con la compradora para que el bien vendido sea dado en arrendamiento. Esto representa para las empresas ventajas como por ejemplo:

- a) Conocer con certeza el costo que representará el uso de un bien durante un periodo determinado, porque se fija una renta mensual, en tanto que si el bien

continúa como parte de sus activos deberá incurrir en gastos por concepto de mantenimiento los cuales son inciertos, y

b) para efectos tributarios a las empresas les permite reducir el monto de sus activos, lo que representa una disminución la base imponible para la determinación del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP) que en su artículo 7 establece que la base imponible la constituye la mayor entre la cuarta parte de los activos de la empresa o de sus ingresos brutos anuales.

Este tipo de transacción también puede ser a través de un arrendamiento financiero o como un arrendamiento operativo.

El párrafo 59 de la NIC 17 establece: “Si una venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento financiero, cualquier exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo enajenado no se reconocerá inmediatamente como resultado en los estados financieros del vendedor arrendatario. Este exceso se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento” (5:1061)

El párrafo 61 de la NIC 17 establece: “Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento operativo, y quedase claro que la operación se ha establecido a su valor razonable, cualquier resultado se reconocerá inmediatamente, excepto si la pérdida resultase compensada por cuotas futuras por debajo de los precios de mercado, en cuyo caso se diferirá y amortizará en proporción a las cuotas pagadas durante el periodo en el cual se espera utilizar el activo. Si el precio de venta fuese superior al valor razonable, dicho exceso se diferirá y amortizará en el periodo durante el cual se espere utilizar el activo.” (5:1061)

3.4.11 Costo por intereses

Este tema esta normado contablemente por la NIC 23 denominada Costo por Préstamos.

Definiciones

Dentro de las definiciones mas importantes a conocer para el adecuado entendimiento del tema están:

Costo por préstamos los intereses y otros costos, incurridos por una entidad, que estén relacionados con los fondos que ha tomado prestados.

Un activo cualificado es aquel que requiere, necesariamente, de un período de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o para la venta.

3.4.11.1 Tratamiento por punto de referencia:

Reconocimiento: Los costos por intereses deben ser reconocidos como gastos del período en que se incurre en ellos. (5:1265)

3.4.11.2 Tratamiento alternativo permitido:

Reconocimiento: Los costos por intereses deben ser reconocidos como gastos del período en que se incurre en ellos, salvo si fueran capitalizados de acuerdo con lo siguiente:

Los costos por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos que cumplan las condiciones para su calificación, deben ser capitalizados, formando parte del costo de dichos activos.

El importe de los costos por intereses susceptibles de capitalización, debe ser determinado de acuerdo con lo siguiente:

- a) En la medida que los fondos se hayan tomado prestados específicamente con el propósito de obtener un activo que cumpla las condiciones para su calificación como tal, el importe de los costos por intereses susceptibles de

capitalización en ese activo se determinará según los costos reales incurridos por tales préstamos durante el período, menos los rendimientos conseguidos por la colocación de tales fondos en inversiones temporales.

- b) En la medida en que los fondos procedan de préstamos genéricos, usados para obtener el activo que cumple las condiciones para su calificación, el importe de los costos por intereses susceptibles de ser capitalizados debe ser determinado aplicando a una tasa de capitalización a la inversión efectuada en dicho activo. La tasa de capitalización debe ser la media ponderada de los costos por intereses aplicables a los préstamos recibidos por la empresa, que han estado vigentes en el período, y son diferentes de los específicamente acordados para financiar el activo. El importe de los costos por intereses, capitalizados durante el período, no debe exceder del total de costos por intereses en que se ha incurrido durante ese mismo período.

En conclusión, solo se considera costo por intereses de la maquinaria los intereses proporcionales hasta la fecha en que se estima que la maquinaria este en condiciones de ser usada. Situación diferente se presenta cuando se adquiere un préstamo cuyo fin sea destinado únicamente para la compra e instalación del activo inmovilizado.

3.4.11.3 Inicio de la capitalización:

La capitalización de costos por intereses, como parte del costo de los activos, que cumplan las condiciones para su calificación, debe comenzar cuando:

- a) Se haya incurrido en gastos con relación del activo;
- b) Se haya incurrido en costos por intereses, y
- c) Se estén llevando a las actividades necesarias para preparar al activo para su uso deseado o para su venta.

3.4.11.4 Suspensión de la capitalización

La capitalización de los costos por intereses debe ser suspendida durante los períodos en los que se interrumpe el desarrollo de actividades.

3.4.11.5 Fin de la capitalización:

La capitalización de los costos por intereses debe finalizar cuando se han completado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar al activo, que cumple las condiciones para su calificación, para su utilización deseada o para su venta.

Cuando la construcción de un activo, que cumple las condiciones que le cualifican para poder capitalizar costos por intereses, se realiza por partes, y cada parte es capaz de ser utilizada por separado mientras se terminan las restantes, la capitalización de los costos por intereses deben finalizar cuando estén terminadas sustancialmente, todas las actividades necesarias para preparar esa parte para su utilización deseada o su venta.

3.4.11.6 Tratamiento contable

Los puntos de vista sobre el tratamiento contable apropiado para los costos de financiamiento difieren:

- ◆ Unos consideran que forman parte del costo del activo con el cual se identifican directa o indirectamente
- ◆ Otros consideran que estos costos deben cargarse a resultados, no importa como se aplique el financiamiento

Los altos costos de financiamiento incurridos por entidades hacen que su tratamiento contable se considere importante en la preparación de los estados financieros.

Los criterios a aplicar en la contabilización de los intereses son:

- Capitalizando el costo de financiamiento como costo de los activos aplicando una tasa de capitalización a lo invertido en adquirir, construir

o producir activos que requieran un período substancial de tiempo para estar listos para su uso o venta proyectados.

- Determinado la tasa de capitalización, relacionando los costos de financiamiento incurridos durante el período contra los financiamientos vigentes durante el mismo período. (Cuando un nuevo financiamiento se asocia con inversiones por adquisición construcción o producción de activos específicos, se determina la tasa de capitalización sobre la base del costo real de financiamiento incurrido en ese financiamiento).
- Cesando la capitalización del costo de financiamiento cuando:
 - ◆ El activo este listo para su uso o venta proyectada o
 - ◆ En el caso de inversiones, cuando la entidad donde se invierte ha comenzado sus principales operaciones proyectadas, o
 - ◆ Cada vez que la actividad de desarrollo sea interrumpida por un extenso período, o
 - ◆ De cada parte terminada, cuando la construcción del activo se completa por partes y cada parte es utilizable, mientras la construcción continúa sobre otras partes.

3.4.12 Combinación de negocios

De acuerdo con la NIIF No.3 la combinación de negocios se refiere a: “la unificación de empresas independientes en una entidad económica única, como resultado de que una de las empresas se une con la otra u obtiene el control sobre los activos netos y las operaciones de la misma”.

Adquisición: es una combinación de negocios en la que una de las empresas, la adquirente obtiene el control sobre los activos netos y las actividades de la otra, la adquirida, a cambio de una transferencia de activos, el reconocimiento de un pasivo o la emisión de capital.

Todas las combinaciones de negocios se contabilizarán aplicando el método de adquisición

Los costos de una combinación de negocios se medirán por la entidad adquirente como la suma de:

- a) Los valores razonables, en la fecha de intercambio, de los activos entregados y los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente a cambio del control de la entidad adquirida; más
- b) Cualquier costo directamente atribuible a la combinación de negocios.

3.4.12.1 Distribución de los costos de adquisición:

LA NIIF 3 establece: la entidad adquirente distribuirá, en la fecha de adquisición, el costo de la combinación de negocios, a través del reconocimiento por sus valores razonables de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida que satisfagan los criterios de reconocimiento, salvo en el caso de los activos no corrientes que se clasifiquen como *mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas*, que se reconocerán por su valor razonable menos los costos de venta correspondientes. Cualquier diferencia entre el costo de la combinación de negocios y la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables así reconocidos, se contabilizarán como Plusvalía o Minusvalía Comprada (5:322)

La entidad adquirente reconocerá por separado los activos, pasivos y pasivos contingentes inidentificables de la adquirida, en la fecha de la adquisición, sólo si cumplen las siguientes condiciones en dicha fecha:

- a) En el caso de un activo distinto de un *activo tangible*, si es probable que la adquirente reciba los beneficios económicos futuros relacionados con el mismo, y su valor razonable se pueda medir en forma fiable.
- b) En el caso de un pasivo no contingente, si es probable que la salida de recursos para liquidar la obligación incorpore beneficios económicos, y su valor razonable se pueda medir de forma fiable;
- c) En el caso de un activo intangible o un pasivo contingente, si sus valores razonables pueden ser medidos de forma fiable.

3.4.12.2 Reconocimiento y medición:

Todo exceso del costo de adquisición sobre la participación de la adquirente en el valor razonable de los activos y pasivos identificables de la empresa adquirida, en la fecha de la transacción de compra, debe ser calificado como una plusvalía comprada y reconocida como un activo.

La plusvalía comprada debe ser contabilizada por su costo, menos la amortización acumulada y la pérdida acumulada por deterioro en su valor.

3.4.12.3 Amortización

El párrafo 55 de la NIIF3 establece que no se amortizará la plusvalía adquirida en una combinación de negocios. En su lugar, la entidad adquirente analizará el deterioro del valor anualmente, o con una frecuencia mayor, si los eventos o cambios en las circunstancias indican que su valor a podido sufrir un deterioro.

3.4.12.4 Impuesto a las Ganancias

Es importante conocer sobre la NIC 12 ya que el objetivo de esta NIC es exigir a las entidades que contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados.

Esta norma aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto a las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

3.4.12.5 Definiciones

Es necesario definir algunos términos que son de utilidad para interpretar esta NIC, entre estos están:

Ganancia contable es la ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.

Ganancia o pérdida fiscal es la ganancia o pérdida de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar.

Diferencias temporarias son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo, y el valor que constituyen la base fiscal de los mismos. Las diferencias temporarias pueden ser:

- a) **Diferencias temporarias imponibles** que son aquellas diferencias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado; o bien
- b) **Diferencia temporaria deducible** que son aquellas diferencias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o del pasivo sea liquidado.

3.4.12.6 Reconocimiento de impuestos diferidos

Una entidad deberá reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos cuando se generen diferencias temporarias. Al analizar la ley del impuesto sobre la renta vigente en Guatemala, se puede identificar que en el caso de propiedades planta y equipo, se deberá reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos en las siguientes situaciones:

- a) Utilización de un método de depreciación diferente al autorizado por la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- b) Operaciones relacionadas por Arrendamientos Financieros.
- c) Reconocimiento de las pérdidas por deterioro para registrar sus activos a su importe recuperable.

3.5 CONSIDERACIONES FISCALES DE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES (FIJOS)

3.5.1 Regulaciones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta

3.5.1.1 Que acepta como Propiedad, Planta y Equipo

El artículo 16 de La Ley del Impuesto Sobre la Renta acepta como Propiedad, Planta y Equipo todos aquellos activos fijos que sean propiedad del contribuyente y que son utilizados en su negocio, industria, profesión, explotación o en otras actividades vinculadas a la producción de rentas gravadas.

3.5.1.2 La definición del costo

El costo de acuerdo con el artículo 17 de la Ley del ISR incluye; los gastos incurridos con motivo de la compra, instalación y montaje de los bienes y otros similares, hasta ponerlos en condición de ser usados.

El artículo 28 de la Ley del ISR establece como costo base del bien inmueble será el valor de su adquisición, más el valor de las mejoras incorporadas al mismo, comprobadas con la documentación fehaciente, menos las depreciaciones acumuladas y contabilizadas hasta la fecha de enajenación, tanto sobre el valor original del bien como de las mejoras que se incorporaron. Para efectos, se entiende por mejoras todas aquellas ampliaciones y otras inversiones que prolonguen la vida útil del bien y aumenten su valor y que no fueron consignadas como gastos deducibles en ejercicios de imposición anteriores. Las mejoras se

consideran incorporadas en cualesquiera de las etapas en que se encuentren la construcción de la obra o el bien de que se trate, hasta la fecha de la enajenación.

3.5.1.3 Ganancias y pérdidas de capital

La ganancia o pérdida resultante de la transferencia, cesión, compra-venta, permuta y otra forma de negociación de bienes o derechos propiedad, planta y equipo, realizada por personas individuales o jurídicas, cuyo giro habitual no sea comerciar con dichos bienes o derechos, constituye ganancia o pérdida de capital.

Derivado de las últimas reformas realizadas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a partir de julio de 2004, las ganancias de capital estarán gravadas con un impuesto del diez por ciento (10%) para aquellos contribuyentes que se encuentren inscritos en el Régimen de pago definitivo del 5% del ISR.

Pero para los contribuyentes que hayan optado por el régimen establecido en el artículo 72 de la Ley del ISR que corresponde del Régimen Optativo del 31 %, el impuesto aplicable por concepto de Ganancias de Capital será líquido con la tarifa del 31%, en adición, las pérdidas de capital solamente se pueden compensar con ganancias de capital y la pérdida no compensada no da derecho a la deducción o crédito alguno de este impuesto, y puede utilizarse solamente para compensar ganancias de capital que se produzcan en años posteriores, hasta un plazo máximo de cinco años, contados desde el año en que se produjo la pérdida.

3.5.1.4 Las Depreciaciones

Según el artículo 16 de la Ley del ISR, las depreciaciones y amortizaciones cuya deducción permite la ley del ISR, son las que corresponden efectuar sobre bienes de activo fijo e intangible, propiedad del contribuyente y que son utilizadas en su negocio, industria, profesión, explotación o en otras actividades vinculadas a la producción de rentas gravadas.

Base de cálculo según artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la renta, la base de cálculo de la depreciación, la constituye el costo de adquisición o de producción o de revaluación de los bienes y, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Para determinar la depreciación sobre bienes inmuebles estos se toman por su costo de adquisición o construcción. En ningún caso se admite depreciación sobre el valor de la tierra. Cuando no se precise el valor del edificio y mejoras, se presume salvo prueba en contrario, que éste es equivalente al 70% del valor total del inmueble, incluyendo el terreno.

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

Forma de calcular según el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la depreciación se calcula anualmente, previa determinación del período de vida útil del bien a depreciar, mediante la aplicación de los porcentajes máximos establecidos en dicha ley.

El cálculo de la depreciación se hará usando el método de línea recta, que consiste en aplicar sobre el valor de adquisición o producción del bien a depreciar, el porcentaje fijo y constante que corresponda. Pero si una empresa considera que este método no resulta adecuado, debido a las características, intensidad de uso y otras condiciones especiales de los bienes amortizables empleados en el negocio o actividad, la Dirección puede autorizar otros métodos de depreciación que en estos casos será la Superintendencia de Administración Tributaria quien autorizará el método.

Otro aspecto que deberán considerar las empresas, es que cuando ya han utilizado un método de depreciación y lo quieran cambiar por otro, deberán solicitar autorización a la Administración Tributaria.

Porcentajes de depreciación según artículo 19

Los porcentajes **máximos** que permite la ley son los siguientes:

- a) Edificios, construcciones e instalaciones adheridas a los inmueble y sus mejoras 5%
- b) Árboles, arbustos, frutales, otros árboles y especies vegetales que produzcan frutos o productos que generen rentas gravadas, con inclusión de los gastos capitalizables para formar las plantaciones 15%
- c) Instalaciones no adheridas a los inmuebles, mobiliario y equipo de oficina, buques-tanques, barcos y materia ferroviario, marítimo, fluvial o lacustre 20%
- d) Los semovientes utilizados como animales de carga o trabajo, maquinaria, vehículos en general, grúas, aviones, remolques, semiremolques, contenedores y material rodante de todo tipo, excluyendo el ferroviario 20%
- e) Equipo de computación, incluyendo los programas 33.33%
- f) Herramientas, porcelana, cristalería, mantelería y similares, reproductores de raza, machos y hembras. En el último caso, la depreciación se calcula sobre el valor de costo de tales animales menos su valor como ganado común 25%
- g) Para los bienes no incluidos en los incisos anteriores 10%

En consecuencia, las empresas podrán aplicar financieramente un porcentaje mayor de depreciación pero cualquier exceso en los montos de depreciación anual sobre los porcentajes legales constituye gastos no deducibles para efectos de la determinación del Impuesto Sobre la Renta.

Nótese que la Ley norma porcentajes máximos pero no mínimos, por lo que puede usarse un porcentaje menor sin que tenga implicaciones fiscales.

3.5.1.5 Revaluaciones

La ley del ISR en su artículo 14 establece que: “Las personas individuales y las jurídicas obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, podrán revaluar los bienes que integran su activo fijo, siempre que paguen sobre el monto de dichas

revaluaciones un Impuesto Sobre la Renta por revaluación del cero por ciento (0%) cuando se trate de bienes inmuebles, y del diez por ciento (10%) para los otros activo fijos. Dichas revaluaciones deben contabilizarse acreditando una cuenta de superávit de capital por revaluaciones que permita cuantificar su monto”.

En consecuencia, las revaluaciones se encuentran normadas tanto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta como la NIC 17, ambas concuerdan con la realización de revaluaciones de los activos fijos.

Otro aspecto a considerar es el de las depreciaciones sobre los activos revaluados. Al respecto, la Ley del ISR establece las siguientes normas a observar para que se pueda considerar dicha depreciación como un gasto deducible en el período:

- a) El valor de la revaluación será el precio de mercado de los bienes, a la fecha en que se efectúa la revaluación, sobre la base del avalúo practicado por valuadores autorizados. En el caso de bienes inmuebles, para que surta efectos la revaluación, el reavalúo deberá inscribirse en la matrícula fiscal de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles o de la municipalidad que administre el Impuesto Único sobre Inmuebles. Si no se efectúa la inscripción del reavalúo en la matrícula fiscal conforme a lo dispuesto en esta literal, el monto de la revaluación quedará afecto al Impuesto sobre la Renta.
- b) Para establecer la base imponible del Impuesto Sobre la Renta por revaluación de activos, a los nuevos valores que se asignen a los bienes por aplicación de lo dispuesto en el inciso a) precedente, se le restará el valor en libros que tenga el mismo en el balance de cierre del último período de imposición.
- c) La depreciación anual sobre los activos fijos que fueron objeto de revaluación, cuando corresponda, se efectuará de acuerdo con los porcentajes de depreciación a que se refiere el artículo 19 de la ley del ISR, y se aplicará el porcentaje de depreciación de los activos según corresponda, sobre el valor revaluado.

- d) El pago del Impuesto Sobre la Renta por revaluación se efectuará dentro de los treinta días hábiles siguientes al de la fecha en que contablemente se registren las revaluaciones efectuadas y se consignará en la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva en el cual se realizó la revaluación, como renta no afecta y acreditando que se pago el Impuesto Sobre la Renta por revaluación o acompañando copia de documento que acredita que se ha revaluado en la matrícula fiscal el inmueble, según el caso.
- e) Cuando se enajene cualquiera de los bienes revaluados, se considerará ganancia de capital la diferencia entre el valor de la enajenación del bien y el valor en libros del bien en la fecha de la enajenación, mas los gastos establecidos en el inciso b) del artículo 28 de la ley del ISR.

Las revaluaciones de activos que se efectúen por simple partida de contabilidad, no se consideran como renta bruta, ni estarán afectas al Impuesto Sobre la Renta por revaluación, pero al enajenarse, la diferencia entre el valor de la venta y el valor en libros de dichos bienes estará afecta al impuesto que conforme a esta ley recae sobre las ganancias de capital. A los efectos de la ley de ISR, estas últimas revaluaciones deben contabilizarse acreditando una cuenta de superávit por revaluación de activos, que permita cuantificar exactamente su monto. El superávit por revaluación no podrá distribuirse como utilidad. Si se enajenan bienes no revaluados, la ganancia de capital será la diferencia entre el valor de la enajenación y el costo base del bien determinado de acuerdo con el artículo 28 de la ley del ISR.

3.5.1.6 Arrendamientos

Para el arrendador: El artículo número 15 de la Ley del Impuesto sobre la renta establece; como renta bruta el valor del arrendamiento ya sea en dinero o en especie; o bien las sumas percibidas o devengadas de los arrendatarios para el uso de los muebles y accesorios o servicios que preste el propietario.

En el caso que se trate de arrendante, el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la renta en su literal l, establece que es gasto deducible lo siguiente:

- a) Costo de las mejoras efectuadas por los arrendatarios sobre los inmuebles arrendados, en tanto las mismas sean necesarias y utilizadas por los arrendatarios en una actividad productora de renta gravada.
- b) Los alquileres de bienes muebles o inmuebles utilizados para la producción de la renta.

3.5.2 Regulaciones en la Ley del Impuesto al Valor Agregado

3.5.2.1 Requisitos en la venta

Es importante aclarar que aún cuando el reconocimiento de las Propiedades, Planta y Equipo esta condicionado a que no deberán ser destinados para la venta, es importante conocer sobre los aspectos que se deberán considerar en vista que, durante el proceso de la vida útil del activo fijo pueden presentarse situaciones que obliguen a la entidad a venderlos.

Basados en lo anterior se procede a desarrollar lo relacionado con los requisitos legales que se deben observar cuando se venda un elemento de las propiedades planta y equipo.

Por venta se entiende todo acto o contrato que sirve para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.

Los requisitos que se deben observar al momento de realizar una venta de un activo fijo son los siguientes:

1. Emisión de la factura
2. Determinación de la base de cálculo del impuesto
3. Tarifa del impuesto
4. Fecha de pago del impuesto

3.5.2.2 Emisión de la factura

Deberá facturarse toda venta o permuta de bienes muebles o inmuebles, al momento de realizar la transferencia de dominio del bien.

3.5.2.3 Determinación de la base de cálculo del impuesto

La base del impuesto la constituye el precio de la enajenación consignado en la factura o escritura pública respectiva. En los contratos de enajenación de bienes inmuebles, cuando en la escritura pública respectiva se consignen valores menores de lo que constan en la matrícula fiscal, el impuesto se determinará sobre el valor de ésta.

3.5.2.4 Tarifa del Impuesto

La tarifa del impuesto en la enajenación de bienes muebles o inmuebles será del 12% sobre la base imponible.

En el caso de vehículos, el artículo 55 de la Ley del IVA, establece que: en los casos de vehículos automotores terrestres del modelo del año en curso, del año siguiente al año en curso o del año anterior al año en curso, y toda clase de vehículo marítimo y aéreos, el IVA se pagará según la base establecida en el artículo 10 (12%)

En los casos de venta, permuta o donación entre vivos de vehículos automotores terrestres que no sean del modelo del año en curso, del año siguiente al año en curso o del año

anterior al año en curso, a excepción de motocicletas, el impuesto se aplicará conforme la escala de tarifas específicas siguientes:

Modelo anual y años de uso	Tarifa fija
Del año modelo de dos a tres años anteriores al año en curso	Q500.00
Del año modelo de cuatro a siete años anteriores al año en curso	300.00
Del año modelo de ocho y mas años anteriores al año en curso	100.00

En el caso de motocicletas se deberá aplicar la siguiente tabla de tarifas

Modelo anual y años de uso	Tarifa fija
Del año modelo de dos a tres años anteriores al año en curso	Q200.00
Del año modelo de cuatro a siete años anteriores al año en curso	100.00
Del año modelo de ocho y mas años anteriores al año en curso	50.00

Para aplicar la tarifa específica fija, se entenderá por enajenación o venta de vehículos automotores terrestres usados, la que se produce posteriormente a la inscripción del primer propietario en el Registro Fiscal de Vehículos, con el objeto de que la primera negociación continúe afecta a la tarifa establecida en el artículo 10 de la ley del IVA, y para el importador o distribuidor registrado en dichas actividades recupere vía crédito fiscal el IVA que pagó de la importación.

3.5.2.5 Fecha de pago de impuesto

El impuesto debe pagarse por el adquirente en la fecha en que se emita la factura.

En el caso de vehículos se establece en el artículo 57 de La Ley del Impuesto al Valor Agregado que el impuesto deberá pagarse así: Si se trata de vehículos del modelo del año en curso, del año siguiente al año en curso o del año anterior al año en curso, el impuesto se determinará aplicando la tarifa establecida en el artículo 10 de esta ley y se pagará en la fecha en que se emita la factura respectiva. Y para los otros vehículos, que tienen tarifas específicas, el impuesto se pagará siempre en efectivo por el adquirente dentro de los 15

días hábiles contados a partir de la fecha en que se legalice el endoso del Certificado de Propiedad de vehículos.

En el caso de inmuebles, el impuesto se pagará con la emisión de la factura si fuere contribuyente, si no fuere contribuyente el impuesto se pagará siempre en efectivo por el adquirente, dentro del plazo de 15 días hábiles siguientes a la fecha de autorización de la escritura.

3.5.2.6 Requisitos en la compra

Los requisitos fiscales que deben observarse en la compra de activos fijos, son los siguientes:

- a) Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito, en el recibo de pago cuando se trate de importaciones, o en las escrituras públicas conforme lo dispuesto en el artículo 57 de la ley de IVA.
- b) Que dichos documentos estén a nombre del contribuyente y contengan su número de identificación tributaria.
- c) Que en el documento correspondiente se identifique la compra.

3.5.2.7 Crédito fiscal

Procede derecho a crédito fiscal, por la importación o adquisición de activos fijos, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, excepto en el caso de importación o adquisición de activos fijos cuando no se encuentren directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente.

3.5.2.8 Impuesto al Valor Agregado (IVA) costo

Cuando se adquiere un activo fijo que no esté directamente vinculado con el proceso productivo de la empresa, el impuesto pagado por el contribuyente en la importación o adquisición de activos fijos por los cuales no se reconoce crédito fiscal, integrará el costo

de adquisición de los mismos, para los efectos de la depreciación anual en el régimen del Impuesto Sobre la Renta.

3.5.2.9 Aportaciones a capital

De acuerdo con el artículo 7 de la Ley del IVA, están exentas del pago del impuesto la transferencia de dominio de activos fijos en los casos siguientes:

- a) Fusiones de sociedades.
- b) Herencias, legados y donaciones por causa de muerte
- c) La aportación de bienes muebles a sociedades;
- d) La aportación de inmuebles a sociedades; NO estará exenta la aportación de inmuebles a sociedades cuando el inmueble a aportar sea todo o parte de un inmueble previamente aportado a una sociedad que se dedique al desarrollo inmobiliario.

3.6 Adopción de los Principios Contables y el Tratamiento Fiscal de los Activos No Corrientes (FIJOS)

Las empresas en Guatemala a partir del año 2009, deberán aplicar en forma obligatoria como principios de contabilidad las Normas Internacionales de Información Financiera.

El presente trabajo esta desarrollado sobre el aspecto contable de los activos no corrientes, específicamente en lo relacionado con propiedades, planta y equipo, considerando las regulaciones establecidas en las Normas Internacionales de Información Financiera, las cuales fueron reconocidas por el Colegio de Contadores Públicos como los Principios de contabilidad legalmente aceptados en Guatemala.

Adicionalmente, se analiza el cumplimiento de la legislación guatemalteca para efectos de la determinación de la renta imponible para efectos de la determinación del Impuesto Sobre la Renta.

CAPÍTULO IV

ASPECTOS CONTABLES Y FISCALES A CONSIDERAR EN EL REGISTRO DE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES (FIJOS) DE CONFORMIDAD CON NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN UNA EMPRESA PRODUCTORA DE LÁMINA

4.1 Consideraciones Preliminares

A continuación se presentan varios casos para llevar a la práctica el tratamiento contable y fiscal de las transacciones con activos fijos, propiedades, planta y equipo.

La empresa WYZ, Sociedad Anónima, se dedica a la producción de lámina, ésta empresa se encuentra inscrita en el Régimen Optativo del Impuesto Sobre la Renta, su período contable y fiscal es de Enero a Diciembre de cada año. La empresa aplica Normas Internacionales de Información Financiera y en el presente caso práctico se analizará exclusivamente lo relacionado con Activos No Corrientes y específicamente el rubro de PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO.

El periodo a analizar corresponde del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2007, su balance de apertura se integra de la siguiente forma:

EMPRESA WYZ, S.A.
BALANZA DE SALDOS AL 01 DE ENERO DE 2007
CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES

Caja y Bancos	1,500,000
Inventarios	650,000
Cuentas por cobrar (clientes)	350,000
IVA crédito fiscal	65,000
Maquinaria cortadora	350,000
Depreciación acumulada maquinaria cortadora	(129,772)
Vehículos pick up	130,000
Depreciación acumulada pick up	(46,000)
Camión	210,000
Depreciación acumulada camión	(60,431)
Vehículo Pick-up modelo 2002	45,000
Depreciación acumulada pick-up 2002	(33,600)
Inmuebles	450,000
Depreciación acumulada inmuebles	(31,500)
Mobiliario y Equipo	864,000
Depreciación acumulada mobiliario y equipo	(518,400)
Proveedores	(480,000)
Impuestos retenidos por pagar	(320,000)
Provisión de indemnizaciones	(650,000)
Capital en acciones	(1,000,000)
Ganancias acumuladas	(1,091,297)
Reserva Legal	(253,000)

En adición, la empresa ha realizado operaciones de producción y venta de lámina generando los siguientes resultados:

Ventas de lámina Q 2,500,000.00,
Ingresos por cuentas bancarias Q 45,000.00,
Costo de Producción y venta Q 900,000.00,
Gastos de Administración Q65,000.00,
Comisiones bancarias Q 7,500.00,
Caja y Bancos de Q 1,572,500

4.2 Adquisición de Propiedades Planta y Equipo

Para el año 2007 decidió ampliar su producción y venta, para ello adquiere los siguientes activos:

1. Una máquina nueva para la producción de lámina bajo las siguientes condiciones:
 Costo CIF de US\$ 200,000.00 más un paquete de repuestos por US\$5,000.00, la máquina llegó al país durante enero, incurriéndose en derechos de aduana por US\$ 2,500.00 más el Impuesto al Valor Agregado de la internación al país.
 El agente de aduanas cobro según factura No. 320 del 25 de enero de 2007 Q8,960.00.
 Se contrató transporte local para el traslado de la máquina de la aduana por un total de Q3,920.00. La máquina fue inspeccionada por una empresa del exterior por US\$5,600.00. Adicionalmente, el piso de la fábrica donde se instaló la máquina tuvo que ser reforzado en lo que se invirtió Q6,720.00 y los obreros que se encargaron del trabajo se les canceló Q4,300.00.
 Para la instalación y puesta en marcha se contrató con el proveedor del equipo el envío de un técnico a un costo total de US\$3,920.00, quedando la máquina en condiciones para operar el 31 de marzo de 2007.
 El costo de la máquina fue financiado por el proveedor en dos partes iguales la primera el 01 de febrero de 2007 y la segunda el 30 de julio de 2007 y el servicio de instalación y puesta en marcha fue pagado en efectivo al momento de finalizarse el trabajo 31/03/07.
 Los tipos de cambio venta publicados fue Q7.50 por US\$1.00

CUADRO 2

Información de adquisición de maquinaria

	Valor en US\$	T.C.	Valor en Q	IVA	Valor sin IVA
Costo CIF	200,000	7.5	1,500,000		
Paquete de Repuestos	5,000	7.5	37,500		
Derechos de aduana	2,500	7.5	18,750		
IVA por la importación			1,556,250	186,750	1,556,250
Honorarios agente aduanal			8,960	960	8,000
Transporte local			3,920	420	3,500
Inspección de la maquina	5,600	7.5	42,000		42,000
Preparación del lugar			6,720	720	6,000
Mano de obra			4,300		4,300
Honorarios del técnico	3,920	7.5	29,400		29,400
Total			1,651,550	188,850	1,649,450

NOTA: en este caso el proveedor no realizó cargos adicionales para el financiamiento de la máquina.

- En el mes de enero, la compañía firma un contrato de arrendamiento financiero para adquirir una cortadora de lámina, el contrato de arrendamiento tendrá una duración de 5 años, el monto anual de arrendamiento a cancelar es de Q 121,907.95. El equipo adquirido en arrendamiento al comienzo tiene un valor justo de Q500,000.00, la compañía arrendadora requiere el pago de un seguro sobre la maquinaria que tiene un costo anual de prima de Q2,000.00, la compañía arrendadora fija la renta anual garantizando una tasa de rendimiento del 10%. La tabla de amortización del arrendamiento es la siguiente:

CUADRO 3

Tabla de Amortización de Arrendamiento contratado por la empresa para adquirir la maquina cortadora de lámina (pagos anuales anticipados)

	Pago de arrendamiento	Seguro	Intereses 10%	Valor del activo	Saldo de la obligación
					500,000.00
1	121,907.95	2,000.00		119,907.95	380,092.05
2	121,907.95	2,000.00	38,009.21	81,898.75	298,193.31
3	121,907.95	2,000.00	29,819.33	90,088.62	208,104.69
4	121,907.95	2,000.00	20,810.47	99,097.48	109,007.20
5	121,907.95	2,000.00	10,900.72	109,007.20	0.00
	609,539.75	10,000.00	99,539.72	500,000.00	

En adición en cada pago de arrendamiento la arrendadora emitirá la factura correspondiente cargando el 12% de IVA.

- En el mes de febrero se compró un camión para la distribución de la lámina a los clientes, modelo 2007 por Q250,200.00 habiéndose pagado además Q3,500.00 de gastos de escrituración.

El proveedor del vehículo recibió como parte de su valor el pick-up modelo 2002 propiedad de la empresa en Q15,000.00. La empresa realizó un primer abono de Q50,000.00 y por la diferencia firmó un pagaré que devenga un 8% de intereses el cual vence en el mes octubre de 2007.

CUADRO 4
Información de adquisición de Vehículos

Descripción	Valor en Q	IVA	Valor sin IVA
Costo del Camión	250,200	26,807	223,393
Gastos de Escrituración	3,500	375	3,125
Total	253,700	27,182	226,518

Datos del vehículo Recibido

Costo inicial	42,000
Depreciación acumulada	<u>33,600</u>
Valor en libros	8,400
Valor de recibido	<u>15,000</u>
Ganancia de Capital	<u><u>6,600</u></u>

4. En el mes de febrero de 2007 también se adquirió un inmueble ubicado en el centro de la ciudad capital, en donde se tiene planeado colocar una distribuidora para realizar la venta de lámina al por menor. El inmueble fue adquirido bajo las siguientes condiciones:

Costo del bien según escritura Q728,000.00

Comisiones cobradas por la inmobiliaria encargada de la negociación Q11,200.00

Honorarios por escrituración al abogado y trámites de inscripción en el registro de la propiedad Q8,512.00. Gastos de remodelación del local para poder operar Q15,600.00. Pintura y mano de obra pagada para pintar el local Q6,500.00.

Para cancelar el inmueble la empresa hizo uso del cupo de crédito que tiene autorizado con un banco del sistema, y tiene programado cancelar el costo del bien a través del mismo. El financiamiento del banco generará intereses por el 7% y tiene estimado cancelar dicho préstamo el 31 de diciembre de 2007. Los otros gastos fueron cancelados de contado.

CUADRO 5
Información de adquisición de Inmuebles

Descripción	Valor en Q	IVA	Valor sin IVA
Costo del inmueble	728,000	78,000	650,000
Comisiones de la inmobiliaria	11,200	1,200	10,000
Honorarios escrituración	8,512	912	7,600
Remodelación del local	15,600	1,671	13,929
Pintura y Mano de obra	6,500		6,500
Intereses de financiamiento	7% de interés		42,467
Total	769,812	81,783	730,495

5. En el mes de marzo se adquirió mobiliario y equipo para el inmueble de la siguiente forma:

- 2 mostradores por Q6,720 cada uno
- 1 escritorio por Q2,800
- 5 Sillas por Q560
- 4 estantes de metal por Q7,168

CUADRO 6
Resumen de Mobiliario y Equipo a ser adquirido por la empresa

Descripción	Valor en Q
2 mostradores	13,440
1 escritorio	2,800
5 sillas	2,800
4 estanterías de metal	28,672
Total	47,712

NOTA: De acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, procede derecho a crédito fiscal cuando los mismos estén directamente vinculados en el proceso de producción o de comercialización de los bienes y servicios del contribuyente, y para ello utiliza los siguientes criterios de determinación de proceso productivo; a) que los bienes o servicios formen parte de los productos o de sus actividades necesarias para su comercialización y b) que los bienes o servicios se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país.

4.3 DEPRECIACIONES

La compañía utiliza por cada grupo de activos un método de depreciación así:

- 1) MAQUINARIA utiliza el METODO DE UNIDADES PRODUCIDAS, y la información es la siguiente: la maquina cortadora de lámina tiene una capacidad de producción de 1,500,000 unidades y para el año 2007 produjo 295,687 unidades. Para la máquina nueva se le estimó una capacidad de producción de 4,000,000 y en el año 2007 produjo 290,500. Y para la maquina arrendada su capacidad de producción es de 2,500,000 unidades y para el año 2007 produjo 320,000 unidades.
- 2) VEHICULOS utiliza el METODO DE KILÓMETROS RECORRIDOS, y la información es la siguiente: PICK-UP se le estima que recorrerá 195,000 kilómetros en total y para el año 2007 recorrió 49,657; a el camión se le estimó que recorrerá 231,000 kilómetros y en el año 2007 recorrió 44,566; y para el camión nuevo se le estimó que recorrerá 250,000 kilómetros en total y en el año 2007, recorrió 35,987.
- 3) INMUEBLES este activo se deprecia por el METODO DE LÍNEA RECTA a un 5%
- 4) MOBILIARIO Y EQUIPO este activo se deprecia por el METODO DECRECIENTE.

CUADRO 7

Determinación de la depreciación de las maquinas propiedad de la empresa

Información de maquinas	Cortadora Antigua	Roladora Nueva	Cortadora arrendada
Costo	Q 350,000.00	Q 1,649,450.00	Q 500,000.00
Capacidad estimada de producción total	1,500,000	4,000,000	2,500,000
Producción año 2007	295,687	290,500	320,000
Depreciación acumulada	Q129,772.00	0	0

Determinación de la depreciación

Cortadora Antigua $350,000/1,500,000 * 295,687 =$
 Depreciación año 2007 68,993.63

Roladora Nueva $1,649,450/4,000,000 * 290,500 =$
 Depreciación año 2007 119,791.31

Cortadora arrendada $500,000/2,500,000 * 320,000 =$
 Depreciación año 2007 64,000.00

CUADRO 8

Comparativo de la depreciación determinada por la empresa basados en el método de Unidades Producidas vrs. La Ley de ISR

	Ley del ISR 20%	Unidades Producidas	Diferencia
Cortadora Antigua	70,000.00	68,993.63	1,006.37
Roladora Nueva (a partir de abril 2007)	247,417.50	119,791.31	127,626.19
Cortadora arrendada	0.00	64,000.00	(64,000.00)
Total			64,632.56

La determinación de está diferencia es indispensable para la determinación del ISR al final del período fiscal de la empresa (diciembre de cada año), la empresa objeto de análisis tributa el ISR en el Régimen Optativo por lo que se determina que el aplicar otro método de depreciación le generan un valor menor al gasto fiscal que puede hacer DEDUCIBLE. Y basado en la NIC12 esta diferencia deberá ser considerada como DIFERENCIA TEMPORARIA.

CUADRO 9

Determinación de la depreciación de los vehículos Método Kilómetros Recorridos

Vehículos	Pick-up	Camión	Camión nuevo
Costo histórico	Q130,000.00	Q210,000.00	Q226,518.00
Kilómetros estimados	195,000	231,000	250,000
Kilómetros recorridos año 2007	49,657	44,566	35,987

Determinación de la depreciación

Pick up $130,000 / 195,000 * 49,657 =$
 Depreciación año 2007 33,104.67

Camión $210,000 / 231,000 * 44,566 =$
 Depreciación año 2007 40,514.55

Camión nuevo $226,518 / 250,000 * 35,987 =$
 Depreciación año 2007 32,606.81

CUADRO 10

Comparativo de la depreciación determinada por la empresa basados en el método de kilómetros recorridos vs. La Ley de ISR

	Ley del ISR 20%	Kilómetros Recorridos	Diferencias
Pick up	26,000.00	33,104.67	(7,104.67)
Camión	42,000.00	40,514.55	1,485.45
Camión Nuevo (a partir de marzo 2007)	37,753.00	32,606.81	5,146.19
Total			(473.03)

La determinación de esta diferencia es indispensable para la determinación del ISR al final del período fiscal de la empresa (diciembre de cada año), la empresa objeto de análisis tributa el ISR en el Régimen Optativo por lo que se determina que el aplicar otro método de depreciación le generan un valor mayor al gasto fiscal que puede hacer DEDUCIBLE. Y basado en la NIC12 esta diferencia deberá ser considerada como DIFERENCIA TEMPORARIA.

CUADRO 11

Cálculo de la depreciación de los Inmuebles

Inmuebles	Primer inmueble	Nuevo inmueble
Costo	Q 450,000.00	Q 730,495.00
Depreciación acumulada	Q 31,500.00	0

Determinación de la depreciación

Primer Inmueble $450,000 * 70\% * 5\% =$
 Depreciación año 2007 15,750.00

Nuevo Inmueble $(730,495 * 70\% * 5\%) / 12 * 10 =$
 Depreciación año 2007 21,306.10

CUADRO 12

Cálculo de la depreciación del Mobiliario y Equipo

Mobiliario y Equipo	Antiguo	Q864,000.00		
Años de vida	%	Depreciación año	Depreciación acumulada	Valor en libros
5	33.33	288,000.00	288,000.00	576,000.00
4	26.67	230,400.00	518,400.00	345,600.00
3	20	172,800.00	691,200.00	172,800.00
2	13.33	115,200.00	806,400.00	57,600.00
1	6.67	57,600.00	864,000.00	-
15				
Mobiliario y Equipo	Nuevo	Q47,712.00		
Años de vida	%	Depreciación año	Depreciación acumulada	Valor en libros
5	33.33	15,904.00	15,904.00	31,808.00
4	26.67	12,723.20	28,627.20	19,084.80
3	20	9,542.40	38,169.60	9,542.40
2	13.33	6,361.60	44,531.20	3,180.80
1	6.67	3,180.80	47,712.00	-

CUADRO 13

Comparación del efecto financiero vrs. El efecto fiscal en el cálculo de la depreciación de mobiliario y equipo

	Ley del ISR 20%	Decreciente	Diferencia
Mobiliario antiguo	172,800.00	172,800.00	-
Mobiliario nuevo (a partir de marzo 2007)	7,156.80	15,904.00	(8,747.20)
Total			(8,747.20)

La determinación de esta diferencia es indispensable para la determinación del ISR al final del período fiscal de la empresa (diciembre de cada año), la empresa objeto de análisis tributa el ISR en el Régimen Optativo por lo que se determina que el aplicar otro método de depreciación le generan un valor mayor al gasto fiscal que puede hacer DEDUCIBLE. Y basado en la NIC12 esta diferencia deberá ser considerada como DIFERENCIA TEMPORARIA.

4.4 REVALUACIONES

En el mes de diciembre la compañía decide revaluar su maquinaria y vehículos y para ello se presenta la siguiente información:

Para la maquinaria una primera revaluación por tasación realizada por Ingenieros Valuadores debidamente autorizados, arrojo los siguientes valores: Máquina cortadora aumento por un valor de Q100,000.00, cuyo valor bruto antes de revaluación era de Q350,000.00 y Q198,766.00 de depreciación acumulada . Y para la maquina roladora nueva se incremento por un valor Q205,000.00, cuyo valor bruto antes de revaluación era de Q 1,649,450 y depreciación acumulada de Q119,791.00.

CUADRO 14

Información para revaluación de maquinaria

Descripción	Valores antes de Revaluación	Porcentaje de Composición	Valores revaluados	Diferencia por registrar
Maquinaria cortadora	350,000	100%	450,000	100,000
Depreciación acumulada	-198,766	57%	-256,500	-57,734
Valor neto	151,234	43%	193,500	42,266
Maquinaria roladora	1,649,450	100%	1,854,450	205,000
Depreciación acumulada	-119,791	7%	-129,812	-10,021
Valor neto	1,529,659	93%	1,724,638	194,979

Para los vehículos una primera revaluación por tasación realizada por Ingenieros Valuadores debidamente autorizados, arrojo los siguientes valores: Pick-up aumento por un valor de Q10,000.00, cuyo valor bruto antes de revaluación era de Q130,000.00 y Q79,105.00 de depreciación acumulada . El camión aumento por un valor de Q25,000.00, cuyo valor bruto antes de revaluación era de Q210,000.00 y Q00,946.00 de depreciación acumulada Y para el camión nuevo aumento por un valor de Q13,482.00, cuyo valor bruto antes de revaluación era de Q226,518.00 y Q32,607.00 de depreciación acumulada

CUADRO 15
Información para revaluación de vehículos

Descripción	Valores antes de Revaluación	Porcentaje de Composición	Valores revaluados	Diferencia por registrar
Pick-up	130,000	100%	140,000	10,000
Depreciación acumulada	-79,105	61%	-85,400	-6,295
Valor neto	50,895	39%	54,600	3,705
Camión	210,000	100%	235,000	25,000
Depreciación acumulada	-100,946	48%	-112,800	-11,854
Valor neto	109,054	52%	122,200	13,146
Camión nuevo	226,518	100%	240,000	13,482
Depreciación acumulada	-32,607	14%	-33,600	-993
Valor neto	193,911	86%	206,400	12,489

4.5 REGISTRO CONTABLE

A continuación se desarrolla el registro contable de la adquisición de la maquinaria y su respectivo análisis contable y fiscal. Los valores están tomados del Cuadro No. 2.

ADQUISICIÓN DE NUEVA MAQUINARIA

1	ene-07			
	Maquinaria y Equipo en Proceso de Instalación	Q 1,556,250.00		
	IVA por cobrar	Q 186,750.00		
	Cuentas por pagar (exterior)		Q 1,556,250.00	
	Caja y Bancos		Q 186,750.00	
	v/ Registro del valor CIF más el paquete de repuestos y los impuestos de internación de la maquina.	<u>Q 1,743,000.00</u>	<u>Q 1,743,000.00</u>	
2	ene-07			
	Maquinaria y Equipo en Proceso de Instalación	Q 11,500.00		
	IVA por cobrar	Q 1,380.00		
	Caja y Bancos		Q 12,880.00	
	v/ registro del valor de los honorarios de agente aduanal y el transporte de la maquinaria	<u>Q 12,880.00</u>	<u>Q 12,880.00</u>	
3	ene-07			
	Maquinaria y Equipo en Proceso de Instalación	Q 10,300.00		
	IVA por cobrar	Q 720.00		
	Caja y Bancos		Q 11,020.00	
	v/ Registro de remodelación del lugar en donde se instalaría la máquina	<u>Q 11,020.00</u>	<u>Q 11,020.00</u>	
4	feb-07			
	Maquinaria y Equipo en Proceso de Instalación	Q 42,000.00		
	Retenciones de ISR de no domiciliados		Q 13,020.00	
	Caja y Bancos		Q 28,980.00	
	v/ Registro del Valor de honorarios cobrados por el inspector del exterior	<u>Q 42,000.00</u>	<u>Q 42,000.00</u>	

5	feb-07		
	Cuentas por pagar (exterior)	Q 778,125.00	
	Caja y Bancos		Q 778,125.00
	v/ Registro de la cancelación del 50% de la máquina	<u>Q 778,125.00</u>	<u>Q 778,125.00</u>
6	mar-07		
	Retenciones de ISR de no domiciliados	Q 13,020.00	
	Caja y Bancos		Q 13,020.00
	v/ cancelación del impuesto retenido en febrero	<u>Q 13,020.00</u>	<u>Q 13,020.00</u>
7	mar-07		
	Maquinaria y Equipo en Proceso de Instalación	Q 29,400.00	
	Retenciones de ISR de no domiciliados		Q 9,114.00
	Caja y Bancos		Q 20,286.00
	v/ Registro del Valor de honorarios cobrados por el técnico que instalo y puso en marcha la máquina	<u>Q 29,400.00</u>	<u>Q 29,400.00</u>
8	mar-07		
	Maquinaria Roladora	Q 1,649,450.00	
	Maquinaria y Equipo en Proceso de Instalación		Q 1,649,450.00
	v/Registro de la máquina disponible para la producción de la máquina	<u>Q 1,649,450.00</u>	<u>Q 1,649,450.00</u>
9	mar-07		
	Retenciones de ISR de no domiciliados	Q 9,114.00	
	Caja y Bancos		Q 9,114.00
	v/ cancelación del impuesto retenido en febrero	<u>Q 9,114.00</u>	<u>Q 9,114.00</u>

Análisis Contable

Maquinaria en proceso de Instalación

En esta cuenta se registran todos los gastos en que se ha incurrido a lo largo del tiempo en que durará el proceso de construcción e instalación de la maquinaria hasta que se encuentre disponible para su uso. Es importante indicar que el valor registrado en esta cuenta se va acumulando en el transcurso del tiempo y la misma se iniciará a depreciar hasta el momento en que se encuentre totalmente instalada.

En esta etapa se incluye el valor en que el proveedor vende el bien adquirido y la internación al país, en este caso el proveedor del exterior no cobro intereses por el financiamiento o facilidad de pago otorgado a la compañía.

De existir alguna tasa de interese o rendimiento que cobrare el proveedor el monto de los mismos deberán ser incluidos como parte del costo de la misma.

IVA por cobrar

En esta cuenta se carga el crédito de IVA el cual podrá ser reclamado como tal porque el mismo cumple con el requisito establecido por dicha ley y que su condicionante más importante la determina el hecho que la maquinaria se encuentra directamente vinculada en el proceso productivo.

Cuentas por pagar

En esta cuenta se registra el financiamiento adquirido por la compañía para la compra de la maquinaria, la cual deberá ser amortizada en dos partes así: 01 de febrero y 30 de julio del año 2007.

Caja y Bancos

En esta cuenta se registró el valor de los pagos realizados en efectivo por la compañía como resultado de la compra del bien.

Retenciones de ISR de no domiciliados

Las empresas constituidas como sociedades anónimas deberán actuar como agentes retenedores del ISR cuando paguen o acrediten a personas no domiciliadas, por esta razón en esta cuenta se registra la retención del 31% de Impuesto sobre la Renta a que se encuentra sujeto el servicio prestado por el Inspector de la máquina. Este impuesto deberá ser enterado al fisco en el mes inmediato siguiente de haberse retenido.

Maquinaria Roladora

Al finalizar los costos y gasto de la puesta en marcha de la maquina, y haber realizado las pruebas correspondientes que garantizan las condiciones optimas de uso de la misma, se realiza la clasificación del costo del bien como Propiedad Planta y Equipo, regularizando el valor de la Maquinaria en proceso de instalación-

Análisis Fiscal

Estas pólizas fueron asentadas en la contabilidad de la empresa y corresponden al registro de la maquinaria y equipo. La Ley del Impuesto Sobre la Renta considera los mismos elementos del costo que la Normas Internacionales de Información Financiera, al igual que la medición inicial del mismo, que en resumen tiene la condicionante que el desgaste deberá ser posterior a un año y depende de su uso.

En adición, la compañía dispone de la documentación de soporte de la adquisición de la maquinaria y puede demostrar fehacientemente que es de su propiedad, demostrando que las facturas fueron emitidas a su nombre y que consignan su Número de Identificación Tributaria. En cumplimiento con lo establecido también en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el IVA reconocido en la adquisición de la maquinaria constituye un derecho porque es parte integrante del proceso productivo en la elaboración de la Lamina Galvanizada.

La información relacionada con estos registros fue tomado del Cuadro No. 3

REGISTRO DEL ARRENDAMIENTO

10	ene-08		
	Equipo bajo arrendamiento financiero	Q 500,000.00	
	Cuentas por pagar arrendamiento		Q 500,000.00
	v/ registro del arrendamiento adquirido por la empresa para un período de 5 años	<u>Q 500,000.00</u>	<u>Q 500,000.00</u>
11	ene-08		
	Cuentas por pagar arrendamiento	Q 119,907.95	
	IVA crédito fiscal	Q 14,629.00	
	Seguros gasto	Q 2,000.00	
	Caja y Bancos		Q 136,536.95
	v/ registro de la renta correspondiente al primer año correspondiente a la maquinaria	<u>Q 136,536.95</u>	<u>Q 136,536.95</u>

Análisis Contable

Equipo bajo arrendamiento financiero

En esta cuenta se registra el valor actual del activo que está recibiendo la empresa en arrendamiento.

Cuentas por pagar arrendamiento

En esta cuenta se registra la obligación que existe con la arrendadora sobre las cuotas anuales que se deberán liquidar por el bien arrendado.

IVA por cobrar

En esta cuenta se carga el crédito de IVA el cual podrá ser reclamado como tal porque el mismo cumple con el requisito establecido por dicha ley y que su condicionante más importante la determina el hecho que la maquinaria se encuentra directamente vinculada en el proceso productivo.

Seguro Gasto

La empresa reconoce como parte de la renta anual el valor del seguro que fue negociado como parte de dicho arrendamiento, este valor es cargado en el gasto directamente por la arrendataria.

Caja y Bancos

En esta cuenta se registró el valor de los pagos realizados en efectivo por la compañía como resultado de la cancelación anticipada de la primera renta del arrendamiento.

Análisis Fiscal

La Ley del ISR no acepta este tipo de arrendamiento, aceptando únicamente como gasto deducible el valor de la renta, esta situación genera que financieramente se registre un impuesto sobre la renta diferido, por considerarse una diferencia temporaria.

La información relacionada con estos registros fue tomado del Cuadro No. 4

ADQUISICIÓN DEL CAMION

12	feb-07			
		Camión nuevo	Q 226,518.00	
		IVA por cobrar	Q 27,182.00	
		Depreciación Acumulada pick-up 2002	Q 33,600.00	
		Vehículos pick-up modelo 2002		Q 45,000.00
		Ganancia de capital		Q 3,600.00
		Caja y Bancos		Q 50,000.00
		Documentos por pagar		Q 188,700.00
			<u>Q 287,300.00</u>	<u>Q 287,300.00</u>
		v/ Registro de la adquisición del camión modelo 2007 más los gastos de escrituración y la entrega del vehículo en cambio		
13	feb-07			
		Impuesto sobre la renta gasto	Q 1,116.00	
		Impuesto sobre la renta por pagar		Q 1,116.00
		v/ Registro de la provisión de ISR causado por la ganancia de capital generada en el cambio del vehículo	<u>Q 1,116.00</u>	<u>Q 1,116.00</u>

Análisis Contable

Camión nuevo

Esta cuenta se carga para registrar el costo del camión adquirido a cambio de un pick up para la distribución de la lámina a los clientes de la empresa, más los gastos de escrituración pagada por la empresa.

IVA por cobrar

En esta cuenta se cargo el monto del IVA pagado por la empresa en la adquisición del camión el cual esta destinado para la comercialización del producto.

Depreciación acumulada pick up

Esta cuenta se cargo para dar de baja la depreciación acumulada registrada del pick upo que era propiedad de la empresa y que fue entregado en pago del nuevo camión, el monto de la depreciación acumulada equivale a 4 años y la vida útil estimada de este activo era de 5 años $(42,000/5*4)$

Vehículo Pick-Up 2002

Este abono se realiza para dar de baja el vehículo pick up propiedad de la empresa a su costo original, ya que fue entregado a cambio del camión adquirido por la empresa.

Ganancia de Capital

En esta cuenta se registra la ganancia de capital obtenida por la compañía por la entrega del vehículo que ya había sufrido depreciación pero que fue recibido a un valor mayor que el valor en libros. El valor fue determinado así: Costo histórico 45,000 - Depreciación acumulada Q33,600 = Valor en libros Q 11,400 - valor de la entrega Q15,000 = Q3,600.

Caja y Bancos y Documentos por pagar

En estas cuentas se registra la forma de pago y la provisión del financiamiento recibido para cancelar el 100% del camión adquirido por la empresa.

Impuesto sobre la renta gasto

En esta cuenta se registra el gasto por concepto de Impuesto sobre la Renta de ganancia de capital a que se encuentra afecta por estar inscrita en el Régimen Optativo del ISR cuya tarifa es del 31% sobre la renta imponible anual.

Impuestos por pagar

En esta cuenta se registra la provisión del Impuesto sobre la Renta, la cual deberá ser liquidada en el mes de marzo del año 2008, al momento de presentar la liquidación anual de ISR, y se presentará en el formulario de la Declaración Jurada Anual.

Análisis Fiscal

Como punto inicial, la compañía facturó el vehículo que entregó a cambio, el monto de la facturación lo constituye el precio de recepción del mismo, en este caso el IVA no es cobrado por la compañía ya que los vehículos tienen una tarifa específica del impuesto, la cual depende el modelo y los años de uso, el monto del impuesto deberá ser pagado directamente por el comprador.

Luego se procede al reconocimiento de la ganancia de capital obtenida en la entrega del vehículo viejo a un valor superior que el valor en libros registrado por la compañía, esta ganancia de capital se encuentra sujeta al 31% del Impuesto sobre la Renta el cual fue provisionado. Con estos dos aspectos cubiertos por la compañía, se está evitando cualquier riesgo de una contingencia fiscal por la omisión del pago de los impuestos aplicables en esta operación.

La información relacionada con estos registros fue tomado del Cuadro No. 5

ADQUISICIÓN DE NUEVO LOCAL

14	feb-07			
	Inmueble nuevo	Q	730,495.00	
	IVA por cobrar	Q	81,783.00	
	Caja y Bancos			Q 41,811.00
	Préstamos Bancarios			Q 728,000.00
	Intereses sobre préstamos bancarios			Q 42,467.00
	v/ Registro de la adquisición del nuevo local, y el financiamiento otorgado por el banco con una tasa de interés del 7% anual.	Q	812,278.00	Q 812,278.00

Análisis Contable

Inmuebles

Esta cuenta se carga para registrar la adquisición del nuevo inmueble y sus respectivas remodelación para la distribución y comercialización de los productos de la empresa. En este rubro se adicionan todos los gastos que fueron necesarios para poner en funcionamiento el nuevo local. De igual forma se adicionaron los intereses correspondientes al financiamiento adquirido para la compra del inmueble.

IVA por cobrar

En esta cuenta se registra el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la adquisición del nuevo local, el cual constituye un derecho ya que esta destinado a generar rentas.

Caja y Bancos

En esta cuenta se registraron los gastos pagados en efectivo por la empresa.

Préstamos Bancarios e Intereses Bancarios

En esta cuenta se registra la provisión del préstamo adquirido como financiamiento para la compra del inmueble, y la respectiva provisión de intereses que cobrará la institución bancaria por el préstamo.

Análisis Fiscal

En el registro del Inmueble adquirido por la compañía se cancelaron los gastos de escrituración trasladando con ello a su nombre el nuevo local, por lo tanto queda sujeta a realizar el pago trimestral del Impuesto Único Sobre Inmuebles a la municipalidad.

En adición los intereses cargados son deducibles, de acuerdo con la ley del Impuesto sobre la Renta, el monto de intereses que pague un contribuyente a las Instituciones Financieras legalmente constituidas en el país son deducibles del Impuesto.

La información relacionada con estos registros fue tomado del Cuadro No. 6

ADQUISICIÓN DE MOBILIARIO Y EQUIPO

15	mar-07				
	Mobiliarios y Equipo	Q	47,712.00		
	Caja y Bancos			Q	47,712.00
	v/ Registro de la adquisición de mobiliario y equipo a instalar en el nuevo local	Q	47,712.00	Q	47,712.00

Análisis Contable

Mobiliario y Equipo Q 47,712

En esta cuenta se registra el valor del mobiliario adquirido por la empresa para que pueda atenderse al público que adquirirá los productos a distribuir por la compañía. En este caso de IVA constituye un costo el cual deberá depreciarse a lo largo de la vida útil del bien.

Caja y Bancos Q 47,712

En este rubro se registro la cancelación en efectivo de los bienes adquiridos, propiedad de la empresa destinado para la comercialización de la lámina galvanizada.

Análisis Fiscal

Fiscalmente el reconocimiento del Impuesto al Valor Agregado sobre la adquisición de mobiliario y equipo dependerá del destino que se le dé al mismo. Si el mobiliario no está vinculado directamente con el proceso productivo, el impuesto pagado constituirá parte del Costo. En el presente caso no se reconoció IVA como crédito fiscal ya que los activos

adquiridos servirán para poder exhibir los artículos destinados a la venta y no para producir los mismos. Lo cual queda de acuerdo con lo establecido en la Ley, cuando indica que no procede derecho a crédito de IVA por aquellos bienes adquiridos que no se encuentran vinculados con el proceso productivo.

La información relacionada con estos registros fue tomado de los Cuadros No. 7 al No. 13

REGISTRO DEPRECIACIÓN AÑO 2007

16	dic-07			
	Depreciación maquina cortadora	Q	68,993.63	
	Depreciación maquina roladora	Q	119,791.31	
	Depreciación equipo arrendado	Q	64,000.00	
	Depreciación acumulada maquina cortadora			Q 68,993.63
	Depreciación acumulada maquina roladora			Q 119,791.31
	Deprec. Acum. equipo bajo arrendamiento financiero			Q 64,000.00
	v/ Registro de la depreciación de maquinaria unidades producidas, correspondiente al año 2007.	Q	252,784.94	Q 252,784.94
17	dic-07			
	Depreciación gasto pick-up	Q	33,104.67	
	Depreciación gasto camión	Q	40,514.55	
	Depreciación gasto camión nuevo	Q	32,606.81	
	Depreciación acumulada pick-up			Q 33,104.67
	Depreciación acumulada camión			Q 40,514.55
	Depreciación acumulada camión nuevo			Q 32,606.81
	v/ Registro de la depreciación por el método de Kilómetros recorridos, correspondiente al año 2007.	Q	106,226.03	Q 106,226.03
18	dic-07			
	Depreciación gasto Inmueble	Q	15,750.00	
	Depreciación gasto Inmueble nuevo	Q	21,306.00	
	Depreciación acumulada inmueble			Q 15,750.00
	Depreciación acumulada inmueble nuevo			Q 21,306.00
	v/ Registro de la depreciación por el método de línea recta, correspondiente al año 2007.	Q	37,056.00	Q 37,056.00

19	dic-07		
	Depreciación gasto Mobiliario y Equipo	Q	188,704.00
	Depreciación acumulada mobiliario y equipo	Q	188,704.00
	v/ Registro de la depreciación por el método decreciente, correspondiente al año 2007.	Q	188,704.00
		Q	188,704.00

Análisis Contable

En la cuenta de Depreciación gasto por cada uno de los activos, (maquinaria, vehículos, inmuebles y mobiliario y equipo) quedo registrado el cargo correspondiente a la depreciación gasto del período.

En la cuenta de Depreciación acumulada (maquinaria, vehículos, inmuebles y mobiliario y equipo) se abona la depreciación del período.

De acuerdo con la NIC 12, la compañía deberá reconocer el impuesto sobre la renta diferido generado de diferencias temporareas generadas por la aplicación de métodos de depreciación diferentes a los autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, reconociendo un Impuesto Sobre la Renta Diferido.

Análisis Fiscal

En el caso desarrollado, la empresa no gestiona ante la Superintendencia de Administración Tributaria autorización para aplicar otros métodos de depreciación diferente al de Línea Recta es por ello que en el ejercicio se desarrolla el comparativo del efecto entre la utilización de un método y el que determina el Artículo 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En adición se realizó el registro correspondiente al activo que se encuentra bajo arrendamiento financiero lo cual desde el punto de vista fiscal es un gasto no deducible.

Estos valores fueron tomados de los cuadros No. 14 y 15

REGISTRO DE LA REVALUACIÓN

20	dic-07			
		Maquinaria aumento por revaluación cortadora	Q 100,000.00	
		Maquinaria aumento por revaluación roladora	Q 205,000.00	
		Depreciación acumulada maquinaria cortadora		Q 57,734.00
		Depreciación acumulada maquinaria roladora		Q 10,021.00
		Superávit por revaluación maquinaria y vehículos		Q 237,245.00
		v/ Registro del efecto de la revaluación de la maquinaria	<u>Q 305,000.00</u>	<u>Q 305,000.00</u>
21	dic-07			
		Vehículo pick-up aumento por revaluación	Q 10,000.00	
		Camión aumento por revaluación	Q 25,000.00	
		Camión nuevo aumento por revaluación	Q 13,482.00	
		Depreciación acumulada Pik-up		Q 6,295.00
		Depreciación acumulada camión		Q 11,854.00
		Depreciación acumulada camión nuevo		Q 993.00
		Superávit por revaluación maquinaria y vehículos		Q 29,340.00
		v/ Registro del efecto de la revaluación de los vehículos de la empresa	<u>Q 48,482.00</u>	<u>Q 48,482.00</u>
22	dic-07			
		Impuesto sobre la renta por revaluación	Q 26,658.50	
		Impuesto sobre la renta por pagar		Q 26,658.50
		v/ Registro del impuesto sobre la renta correspondiente al 10% sobre el superávit	<u>Q 26,658.50</u>	<u>Q 26,658.50</u>

Análisis Contable

En las cuentas que finalizan con “aumento por revaluación”, se registra el valor del costo de reposición menos el costo original del activo fijo. Se registra esta cuenta para reflejar el aumento de valor en la tasación. Es importante señalar que el valor registrado en esta cuenta no es la base para el cálculo del impuesto a pagar, sino que dicha base es el precio de reposición o de mercado del bien menos el valor no depreciado.

Depreciación acumulada

Al igual que el monto de la depreciación acumulada sobre el costo original y la depreciación sufrida sobre el costo de reposición.

Superávit por revaluación de activos fijos

En esta cuenta se registrase el incremento neto del valor del activo, o sea el abono es la diferencia que hay entre el costo original depreciado y el valor justo de tasación en la fecha del avalúo.

Impuesto sobre la renta por revaluación

En esta cuenta se registra el monto del impuesto generado equivalente al 10% por concepto de Revaluación de activos y que deberá de pagarse en los 30 días hábiles posteriores de realizar registro contable de la revaluación del bien.

Análisis Fiscal

De acuerdo con lo descrito anteriormente el aspecto fiscal ha sido cubierto así:

Apertura de cuentas específicas para el adecuado registro de los activos fijos revaluados.
Registro de la provisión del ISR por revaluación y su adecuada determinación, tomando de referencia que la empresa que fue ejemplo corresponde a una empresa inscrita ante la Administración Tributaria como una Contribuyente que tributa el Impuesto Sobre la Renta bajo el Régimen Optativo del 31% del impuesto sobre la base de sus ingresos en forma mensual. Con el pago de este impuesto la empresa a su vez tiene el derecho de poder deducir el monto de la depreciación anual correspondiente a la revaluación.

NOTA: La mayorización de las pólizas contables desarrolladas anteriormente se encuentran en el ANEXO I.

EMPRESA WYZ, S.A.
ESTADO DE RESULTADOS
POR EL PERIODO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2007
CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES

Ingresos de actividades Ordinarias		
Venta de lámina		2,500,000
(-) Costo de producción	900,000	
Seguro gasto	2,000	
Depreciación cortadora	68,994	
Depreciación roladora	119,791	
Depreciación equipo arrendado	64,000	1,154,785
Ganancia bruta		<u>1,345,215</u>
Otros ingresos		
Intereses bancarios		45,000
Costos de distribución		
Depreciación gasto pick-up	33,105	
Depreciación gasto camión	40,515	
Depreciación gasto camión nuevo	32,607	
Depreciación gasto inmueble	15,750	
Depreciación gasto inmueble nuevo	21,306	143,282
Gastos de administración		
Gastos de administración	65,000	
Depreciación gasto mobiliario y equipo	188,704	253,704
Otros Gastos		
Comisiones bancarias		<u>7,500</u>
Ganancia antes de impuestos		<u>985,729</u>

EMPRESA WYZ, S.A.
 CONCILIACIÓN DE LA UTILIDAD CONTABLE
 Y LA RENTA IMPONIBLE
 POR EL PERIODO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2007
 CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES

Utilidad o Ganancia Financiera				985,729
(+) Gastos no deducibles				
Seguro gasto	Póliza 11		2,000	
Depreciación equipo arrendado	Póliza 16		64,000	
Exceso depreciación pick-up	Cuadro No.10		7,105	
Exceso depreciación mobiliario y equipo	Cuadro No.13		8,747	81,852
(-) Beneficios fiscales adicionales				
Depreciación cortadora	Cuadro No.8		1,006.37	
Depreciación roladora	Cuadro No.8		127,626.19	
Renta por arrendamiento del bien	Cuadro No.3		121,907.95	
Depreciación camión	Cuadro No.10		1485.45	
Depreciación camión nuevo	Cuadro No.10		5146.19	257,172.15
Renta imponible				810,408.75
Impuesto sobre la renta por pagar		31%		251,227.00
Impuesto sobre la renta por utilidad financiera		31%		305,576.00
Diferencia ISR diferido pasivo				54,349.00

En la siguiente póliza se realiza el registro del Impuesto sobre la renta diferido generado por las diferencias temporarias y en cumplimiento con la NIC 12.

23	Impuesto sobre la renta gasto	Q	305,576.00	
	Impuesto sobre la renta por pagar			Q 251,227.00
	Impuesto sobre la renta diferido pasivo			Q 54,349.00
	v/ Registro de la provisión del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2007		Q 305,576.00	Q 305,576.00

EMPRESA WYZ, S.A.
ESTADO DE RESULTADOS
POR EL PERIODO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2007
CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES

Ingresos de actividades Ordinarias		
Venta de lámina		2,500,000
(-) Costo de producción	900,000	
Seguro gasto	2,000	
Depreciación cortadora	68,994	
Depreciación roladora	119,791	
Depreciación equipo arrendado	64,000	1,154,785
Ganancia bruta		<u>1,345,215</u>
Otros ingresos		
Intereses bancarios		45,000
Costos de distribución		
Depreciación gasto pick-up	33,105	
Depreciación gasto camión	40,515	
Depreciación gasto camión nuevo	32,607	
Depreciación gasto inmueble	15,750	
Depreciación gasto inmueble nuevo	21,306	143,282
Gastos de administración		
Gastos de administración	65,000	
Depreciación gasto mobiliario y equipo	188,704	253,704
Otros Gastos		
Comisiones bancarias		<u>7,500</u>
Ganancia antes de impuestos		985,729
Gastos de impuestos		
ISR ganancia de capital	1,116	
ISR por la revaluación	26,659	
ISR del ejercicio	305,576	333,351
Ganancia del periodo		<u><u>652,379</u></u>

EMPRESA WYZ, S.A.
BALANCE AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007
CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES

ACTIVOS			
Activos no corrientes			
Propiedades Planta y Equipo (neto)			4,053,886
Activos corrientes			
Caja y Bancos		1,736,265	
Inventarios		650,000	
Cuentas por cobrar (clientes)		350,000	
IVA crédito fiscal		377,444	3,113,709
Activos totales			<u>7,167,595</u>
PATRIMONIO NETO Y PASIVOS			
Patrimonio neto total			
Capital en acciones		1,000,000	
Ganancias acumuladas		1,091,297	
Reserva Legal		253,000	
Ganancia del ejercicio 2007		652,379	
Superávit por revaluación	266,585		
(-) Reserva de superávit por revaluación	<u>0</u>	266,585	
Ganancia de Capital		<u>3,600</u>	3,266,861
Pasivos no corrientes			
Impuesto sobre la renta diferido		54,349	
Provisión de indemnizaciones		<u>650,000</u>	704349
Pasivos corrientes			
Proveedores		480,000	
Impuestos retenidos por pagar		320,000	
Cuentas por pagar (exterior)		778,125	
Cuentas por pagar arrendamiento		380,092	
Documentos por pagar		188,700	
Impuesto sobre la renta por pagar		279,002	
Prestamos Bancarios corto plazo		728,000	
Intereses sobre préstamos bancarios		<u>42,467</u>	3,196,386
Pasivos totales			<u>3,900,735</u>
Patrimonio neto y pasivos totales			<u>7,167,595</u>

ANEXO I
EMPRESA WYZ, S.A.
LIBRO MAYOR
CORRESPONDIENTE AL AÑO 2007
 Cifras expresadas en Quetzales

	DEBE	HABER	SALDO
			Caja y Bancos
			3,072,500
Póliza No. 1		186,750	2,885,750
Póliza No. 2		12,880	2,872,870
Póliza No. 3		11,020	2,861,850
Póliza No. 4		28,980	2,832,870
Póliza No. 5		778,125	2,054,745
Póliza No. 6		13,020	2,041,725
Póliza No. 7		20,286	2,021,439
Póliza No. 9		9,114	2,012,325
Póliza No. 11		136,537	1,875,788
Póliza No. 12		50,000	1,825,788
Póliza No. 14		41,811	1,783,977
Póliza No. 15		47,712	1,736,265
	0	1,336,235	1,736,265
			Inventarios
			650,000
			650,000
			Cuentas por cobrar (clientes)
			350,000
			350,000
			IVA crédito fiscal
			65,000
Póliza No. 1	186,750		251,750
Póliza No. 2	1,380		253,130
Póliza No. 3	720		253,850
Póliza No. 11	14,629		268,479
Póliza No. 12	27,182		295,661
Póliza No. 14	81,783		377,444
	312,444	0	377,444
			Maquinaria cortadora
			350,000
			350,000

	Depreciación acumulada maquinaria cortadora		129,772
	Póliza No. 16	68,994	198,766
	Póliza No. 20	57,734	256,500
		<u>0</u>	<u>126,728</u>
			256,500
	Vehículos pick up		<u>130,000</u>
			130,000
	Depreciación acumulada pick up		46,000
	Póliza No. 17	33,105	79,105
	Póliza No. 21	6,295	85,400
		<u>0</u>	<u>39,400</u>
			85,400
	Camión		<u>210,000</u>
			210,000
	Depreciación acumulada camión		60,431
	Póliza No. 17	40,515	100,946
	Póliza No. 21	11,854	112,800
		<u>0</u>	<u>52,369</u>
			112,800
	Vehículo Pick-up modelo 2002		45,000
	Póliza No. 12	45,000	0
		<u>0</u>	<u>45,000</u>
			0
	Depreciación acumulada pick-up 2002		33,600
	Póliza No. 12	33,600	0
		<u>33,600</u>	<u>0</u>
			0
	Inmuebles		<u>450,000</u>
			450,000
	Depreciación acumulada inmuebles		31,500
	Póliza No. 18	15,750	47,250
		<u>0</u>	<u>15,750</u>
			47,250
	Mobiliario y Equipo		864,000
	Póliza No. 15	47,712	911,712
		<u>47,712</u>	<u>0</u>
			911,712

Depreciación acumulada mobiliario y equipo		518,400
Póliza No. 19	<u>188,704</u>	707,104
	0	188,704
		707,104
Proveedores		<u>480,000</u>
		480,000
Impuestos retenidos por pagar		<u>320,000</u>
		320,000
Provisión de indemnizaciones		<u>650,000</u>
		650,000
Capital en acciones		<u>1,000,000</u>
		1,000,000
Ganancias acumuladas		<u>1,091,297</u>
		1,091,297
Reserva Legal		<u>253,000</u>
		253,000
Venta de lámina		<u>1,500,000</u>
		1,500,000
Intereses bancarios		<u>45,000</u>
		45,000
Costo de producción		<u>900,000</u>
		900,000
Gastos de administración		<u>65,000</u>
		65,000
Comisiones bancarias		<u>7,500</u>
		7,500

Maquinaria en proceso de instalación			0
Póliza No. 1	1,556,250		1,556,250
Póliza No. 2	11,500		1,567,750
Póliza No. 3	10,300		1,578,050
Póliza No. 4	42,000		1,620,050
Póliza No. 7	29,400		1,649,450
Póliza No. 8		1,649,450	0
	1,649,450	1,649,450	0
Cuentas por pagar (exterior)			0
Póliza No. 1		1,556,250	1,556,250
Póliza No. 5	778,125		778,125
	778,125	1,556,250	778,125
Retención de ISR (no domiciliados)			0
Póliza No. 4		13,020	13,020
Póliza No. 6	13,020		0
Póliza No. 7		9,114	9,114
Póliza No. 9	9,114		0
	22,134	22,134	0
Maquinaria Roladora			0
Póliza No. 8	1,649,450		1,649,450
	1,649,450	0	1,649,450
Equipo bajo arrendamiento financiero			0
Póliza No. 10	500,000		500,000
	500,000	0	500,000
Cuentas por pagar arrendamiento			0
Póliza No. 10		500,000	500,000
Póliza No. 11	119,908		380,092
	119,908	500,000	380,092
Seguro gasto			0
Póliza No. 11	2,000		2,000
	2,000	0	2,000
Camión nuevo			0
Póliza No. 12	226,518		226,518
	226,518	0	226,518

	Ganancia de capital		0
Póliza No. 12		3,600	3,600
		<u>0</u>	<u>3,600</u>
		3,600	3,600
	Documentos por pagar		0
Póliza No. 12		188,700	188,700
		<u>0</u>	<u>188,700</u>
		188,700	188,700
	Impuesto sobre la renta gasto		0
Póliza No. 13	1,116		1,116
Póliza No. 23	305,576		306,692
	<u>306,692</u>	0	<u>306,692</u>
		0	306,692
	Impuesto sobre la renta por pagar		0
Póliza No. 13		1,116	1,116
Póliza No. 22		26,659	27,775
Póliza No. 23		251,227	279,002
	<u>0</u>	<u>279,002</u>	<u>279,002</u>
		279,002	279,002
	Inmueble nuevo		0
Póliza No. 14	730,495		730,495
	<u>730,495</u>	0	<u>730,495</u>
		0	730,495
	Prestamos Bancarios		0
Póliza No. 14		728,000	728,000
	<u>0</u>	<u>728,000</u>	<u>728,000</u>
		728,000	728,000
	Intereses sobre préstamos bancarios		0
Póliza No. 14		42,467	42,467
	<u>0</u>	<u>42,467</u>	<u>42,467</u>
		42,467	42,467
	Depreciación cortadora		0
Póliza No. 16	68,994		68,994
	<u>68,994</u>	0	<u>68,994</u>
		0	68,994
	Depreciación roladora		0
Póliza No. 16	119,791		119,791
	<u>119,791</u>	0	<u>119,791</u>
		0	119,791
	Depreciación equipo arrendado		0
Póliza No. 16	64,000		64,000
	<u>64,000</u>	0	<u>64,000</u>
		0	64,000

Depreciación acumulada maquina roladora			0
Póliza No. 16		119,791	119,791
Póliza No. 20		10,021	129,812
		<u>0</u>	<u>129,812</u>

Depreciación acumulada equipo bajo arrendamiento			0
Póliza No. 16		64,000	64,000
		<u>0</u>	<u>64,000</u>

Depreciación gasto pick-up			0
Póliza No. 17		33,105	33,105
		<u>33,105</u>	<u>0</u>

Depreciación gasto camión			0
Póliza No. 17		40,515	40,515
		<u>40,515</u>	<u>0</u>

Depreciación gasto camión nuevo			0
Póliza No. 17		32,607	32,607
		<u>32,607</u>	<u>0</u>

Depreciación acumulada camión nuevo			0
Póliza No. 17		32,607	32,607
Póliza No. 21		993	33,600
		<u>0</u>	<u>33,600</u>

Depreciación gasto inmueble			0
Póliza No. 18		15,750	15,750
		<u>15,750</u>	<u>0</u>

Depreciación gasto inmueble nuevo			0
Póliza No. 18		21,306	21,306
		<u>21,306</u>	<u>0</u>

Depreciación acumulada inmueble nuevo			0
Póliza No. 18		21,306	21,306
		<u>0</u>	<u>21,306</u>

	Depreciación gasto mobiliario y equipo		0
Póliza No. 19	188,704		188,704
	<u>188,704</u>	0	188,704
	Maquinaria aumento por revaluación cortadora		0
Póliza No. 20	100,000		100,000
	<u>100,000</u>	0	100,000
	Maquinaria aumento por revaluación roladora		0
Póliza No. 20	205,000		205,000
	<u>205,000</u>	0	205,000
	Superávit por revaluación maquinaria y vehículos		
Póliza No. 20		237,245	237,245
Póliza No. 21		29,340	266,585
		<u>0</u>	266,585
	Vehículo Pick-up aumento por revaluación		0
Póliza No. 21	10,000		10,000
	<u>10,000</u>	0	10,000
	Camión aumento por revaluación		0
Póliza No. 21	25,000		25,000
	<u>25,000</u>	0	25,000
	Camión nuevo aumento por revaluación		0
Póliza No. 21	13,482		13,482
	<u>13,482</u>	0	13,482
	Impuesto sobre la renta por revaluación		0
Póliza No. 22	26,659		26,659
	<u>26,659</u>	0	26,659
	Impuesto sobre la renta diferido pasivo		0
Póliza No. 23		54,349	54,349
		<u>0</u>	54,349

CONCLUSIONES

1. En las empresas industriales productoras de lámina uno de los rubros más importantes que integran el Balance General es el rubro de propiedades planta y equipo, por lo que el reconocimiento y valuación del mismo representa un impacto importante dentro de su situación financiera.
2. Las empresas para cumplir con las NIIF deberán reconocer sus activos propiedad, planta y equipo a su valor razonable o su importe recuperable, y ajustarlos cuando sea necesario, reconociendo un superávit por revaluación o un deterioro dependiendo el resultado.
3. Las NIIF reconocen a los arrendamientos financieros y norman que la arrendataria en sus registros contables deberá reconocer como propiedad planta y equipo el activo arrendado, también deberá depreciar dicho bien aplicando los mismos métodos de depreciación que utilice para otros activos similares.
4. Cuando la empresa industrial reconoce una ganancia de capital originada por la venta de una propiedad planta y equipo, ésta genera la obligación en el cumplimiento del pago del impuesto sobre la renta correspondiente, esto evita que se originen contingencias fiscales al momento de una revisión por parte de la administración tributaria.
5. Si una empresa realiza una revaluación de activos deberá pagar el impuesto sobre la revaluación, lo que permitirá hacer deducible la depreciación registrada sobre el monto revaluado siempre y cuando se determine sobre los porcentajes máximos establecidos en el artículo 19 de la ley del ISR.

RECOMENDACIONES

1. A las empresas industriales se les recomienda clasificar sus propiedades planta y equipo observando lo establecido en las NIIF para presentar de una forma razonable este rubro dentro de su balance general.
2. A las empresas se les sugiere evaluar frecuentemente el valor razonable de las propiedades planta y equipo, cuando se determine que el valor en libros es mayor que su valor razonable deberán ajustarlo registrando un gasto o deterioro en el estado de resultados, para efectos fiscales este gasto deberá ser considerado como no gasto deducible excepto si la empresa decide venderlo, dicha pérdida podrá ser compensada con futuras ganancias de capital.
3. En el caso de arrendamiento financiero, las empresas arrendatarias deberán considerar como gasto no deducible el valor de la depreciación, seguros e intereses generados del arrendamiento cuando determine su renta imponible, reconocerán únicamente como gasto deducible el monto correspondiente a la renta cobrada anualmente por el arrendador.
4. Para evitar riesgos o contingencias fiscales, las empresas industriales deberán cumplir con el pago del impuesto generado en las ganancias de capital, en la fecha legalmente establecida y que corresponde así: Para las empresas que tributan el Impuesto sobre la renta bajo el Régimen general del 5% se deberá cancelar 10 días hábiles posteriores al mes en que se registro contablemente la misma. Y para los que se encuentran inscritos en el Régimen Optativo o 31% el impuesto deberá ser liquidado junto con la declaración anual cuyo vencimiento es el 31 de marzo de cada año.
5. Para evitar el riesgo de una contingencia fiscal en el tratamiento de las revaluaciones, las empresas deberán pagar el impuesto sobre revaluación en los 30 días hábiles siguientes del registro contable y en el caso de revaluación de inmuebles, para que no sea generada la obligación del pago del impuesto, las empresas deberán inscribir la revaluación ante el registro de la propiedad de inmuebles.

BIBLIOGRAFÍA

1. **CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS CENSAT.** Tratamiento de las Normas Internacionales de Contabilidad en la Legislación Tributaria. Programa permanente de fortalecimiento de la cultura tributaria. Guatemala, Superintendencia de Administración Tributaria. Junio 2004.
2. **CHICAS HERNANDEZ, JAIME HUMBERTO.** Material de apoyo para las platicas de orientación de elaboración de tesis. Guatemala, Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas. Febrero de 2002.
3. **COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES DE GUATEMALA,** Código de Ética Profesional, del 19 de septiembre de 2008, Diario Oficial de Centro América.
4. **CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB).** Normas Internacionales de Información Financiera, Tomo I, International Accounting Standards Committee Fundation, 2007
5. **CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB).** Normas Internacionales de Información Financiera, Tomo II, International Accounting Standards Committee Fundation, 2007
6. **CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.** Decreto 2-70 Còidigo de Comercio. Guatemala, 1970
7. **GRANTH THORTON , PINEDA, TEZÓ Y ASOCIADOS,** Recopilación de Leyes Tributarias, Guatemala, Octubre 2007.
8. **GRANADOS, TUNCHO ,** Seis Leyes 2006, Edificiones Fiscales, S.A., Guatemala, Septiembre 2006.

9. **INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES.** Seminario de Normas Internacionales de Contabilidad. Expositores Lic. Alfredo Rodríguez Neira y Lic. Isidro Soto. Julio 2004.
10. **INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES.** Resoluciones de Junta Directiva de fecha 04 de junio de 2001 y 16 de junio de 2002. Diario Oficial de Centro América.
11. **INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES.** Seminario de Normas Internacionales de Contabilidad, 30 de julio 2004.
12. http://enfoqueinteligente.com/definicion_empresa.htm .