

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN EL RUBRO DE INVENTARIOS Y  
ACTIVOS FIJOS DE UNA EMPRESA INDUSTRIAL**



**MANUEL DE JESÚS SILVA HERNÁNDEZ**

**PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE  
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR  
EN EL GRADO ACADÉMICO DE**

**LICENCIADO**

**GUATEMALA, FEBRERO DE 2,010**

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

<b>DECANO:</b>	Lic. José Rolando Secaida Morales
<b>SECRETARIO:</b>	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
<b>VOCAL I:</b>	Lic. Albaro Joel Girón Barahona
<b>VOCAL II:</b>	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
<b>VOCAL III:</b>	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
<b>VOCAL IV:</b>	P.C. Edgar Arnoldo Quiché Chiyal
<b>VOCAL V:</b>	P.C. José Antonio Vielman

**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 numeral 6.8, punto sexto de Acta 27-2006, de la sesión celebrada por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas el 24 de agosto de 2,006.

**PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

<b>PRESIDENTE:</b>	Lic. Marco Antonio Oliva Orellana
<b>EXAMINADOR:</b>	Lic. José Rolando Ortega Barreda
<b>EXAMINADOR:</b>	Lic. Mario Ademar Cruz Cruz

Guatemala 4 de febrero de 2009

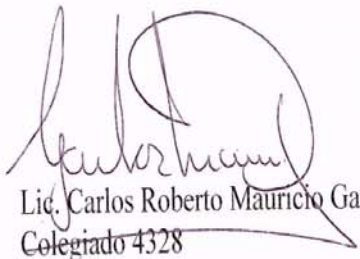
Licenciado  
José Rolando Secaida Morales  
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala

Respetable Señor Decano:

De conformidad con la providencia DIC.AUD.70-2007 emitida por la Decanatura de la Facultad de Ciencias Económicas, fui designado como asesor de tesis del alumno Manuel de Jesús Silva Hernández, quien realizó la investigación del punto de tesis titulado **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN EL RUBRO DE INVENTARIOS Y ACTIVOS FIJOS DE UNA EMPRESA INDUSTRIAL**, el cual deberá presentar para poder someterse al examen de graduación profesional, previo a optar al título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

El trabajo presentado por el alumno Silva Hernández, reúne los requisitos profesionales exigidos por la Universidad de San Carlos y estimo que es un buen aporte tanto para los estudiantes como para catedráticos interesados en conocer el tema en mención.

Atentamente,



Lic. Carlos Roberto Mauricio García  
Colegiado 4328



*Lic. Carlos R. Mauricio García*

Contador Público y Auditor, Colegiado No. 4328  
48 Avenida "A" 3-37, Zona 11 Molino de las Flores I, Teléfono 2431 3887

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS


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

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,  
DIECINUEVE DE NOVIEMBRE DE DOS MIL NUEVE.**

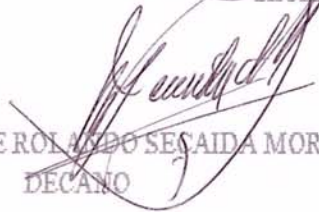
Con base en el Punto UNICO, inciso 1.3 del Acta 25-2009 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 10 de noviembre de 2009, se conoció el Acta AUDITORIA 197-2009 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 29 de septiembre de 2009 y el trabajo de Tesis denominado: "IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN EL RUBRO DE INVENTARIOS Y ACTIVOS FIJOS DE UNA EMPRESA INDUSTRIAL", que para su graduación profesional presentó el estudiante MANUEL DE JESÚS SILVA HERNÁNDEZ, autorizándose su impresión.

Atentamente,

**"ID Y ENSEÑAD A TODOS"**

  
LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
SECRETARIO



  
LIC. JOSE ROLANDO SCAIDA MORALES  
DECANO

Smp.



  
REVISADO

## DEDICATORIA

- A DIOS:** Por brindarme su gran amor y darme la sabiduría que me ha permitido alcanzar con éxito la culminación de mi carrera. Para él mi más grande gratitud.
- A MIS PADRES:** Jesús de Maria Silva Anavisca y Natividad Hernández Vásquez. Por el esfuerzo que realizaron para poder brindarme la oportunidad de realizar mis estudios que me permitieron alcanzar este gran objetivo de mi vida.
- A MIS HERMANOS:** Alex Rolando Silva Hernández y William Fernando Silva Hernández por el apoyo brindado.
- ESPECIALMENTE A:** Mi esposa Claudia Guizela Herrera De Silva y mi hijo Mateo Silva, por el amor, paciencia y comprensión que me han brindado y me siguen brindando.
- A TODA MI FAMILIA:** Por acompañarme en mis triunfos alcanzados, especialmente a mis abuelas Mamita (Q.E.D) por el cariño y amor brindado, mamita Juana y a mis abuelos (Q.E.D) y demás familiares.
- A MIS COMPAÑEROS Y AMIGOS:** de la **USAC** Daniel, Glenda, Silmerci, Lourdes, Chepe, Melvin, Margarita, Verónica, todos sin excepción alguna con quienes compartimos el esfuerzo y dedicación a todo lo largo de nuestra carrera.
- A MIS CATEDRATICOS:** Quienes me brindaron lo oportunidad de adquirir sus conocimientos y enseñanzas, especialmente al Lic. Carlos Mauricio Garcia. Por el apoyo proporcionado para la elaboración de la Tesis.
- A:** La Universidad de San Carlos de Guatemala, La Facultad de Ciencias Económicas por cobijarme y brindarme la oportunidad de tener un lugar para mi preparación profesional.
- A:** Todas las personas que directa o indirectamente Contribuyeron a mi formación educativa, especialmente a mis suegros por sus oraciones.

## ÍNDICE

Página

### INTRODUCCIÓN

i – iii

### CAPÍTULO I

#### EMPRESA INDUSTRIAL, IMPORTANCIA DE LA INFORMACIÓN CONTABLE Y MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO APLICABLE

1.1 Empresa mercantil -----	1
1.2 Clasificación de las empresas -----	1
1.3 Empresa Industrial -----	4
1.3.1 Definición de empresas industriales -----	4
1.3.2 Actividades industriales -----	4
1.4 Naturaleza de la información contable -----	4
1.5 Utilidad de la información contable -----	5
1.6 Inventarios -----	6
1.6.1 Tipos de inventarios en las empresas industriales -----	7
1.6.1.1 Inventario de materia prima -----	7
1.6.1.2 Inventario de productos en proceso -----	7
1.6.1.3 Inventario de productos terminados -----	8
1.6.1.4 Inventario de materiales y suministros -----	8
1.7 Propiedades, planta y equipo -----	8
1.7.1 Clasificación general -----	9
1.8 Marco jurídico aplicable -----	9
1.8.1 Decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta -----	10
1.8.1.1 Renta de fuente guatemalteca -----	10
1.8.1.2 Otras rentas de fuente guatemalteca -----	11
1.8.1.3 Exenciones -----	11
1.8.1.4 Régimen de pago del impuesto -----	12
1.8.2 Decreto 27-92 Ley del Impuesto Al Valor Agregado -----	13
1.8.3 Decreto 19-04 Ley del IETAAP -----	14

1.8.4 Decreto 20-2008 Ley del ISO-----	15
1.8.5 Decreto 20-2006 Disposiciones Legales-----	16
1.8.6 Decreto 6-91 Código tributario-----	18

## **CAPÍTULO II**

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

2.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta-----	21
2.2 Aspectos importantes de su aplicación-----	21
2.2.1 Artículos relacionados con el registro contable de inventarios-----	21
2.2.1.1 Art. 48 obligación de practicar inventarios y forma de consignarlos-----	21
2.2.1.2 Art. 49 valuación de inventarios-----	22
2.2.1.3 Procedimientos a realizar para poder considerar como gasto deducible el extravío, rotura, descomposición o merma de inventarios-----	25
2.2.2 Artículos relacionados con el registro de las depreciación y bajas de activos-----	27
2.2.2.1 Art. 16 regla general-----	27
2.2.2.2 Art. 17 base de cálculo-----	27
2.2.2.3 Art. 18 forma de calcular la depreciación-----	28
2.2.2.4 Art. 19 porcentajes de depreciación-----	34
2.2.2.5 Art. 20 casos de transferencia y fusión-----	35
2.2.2.6 Art. 14 revaluaciones de activos fijos-----	36
2.2.3 Artículos complementarios que inciden en la determinación de la ganancia del ejercicio-----	41
2.2.3.1 Art. 38 Renta imponible en el régimen optativo-----	41
2.2.3.2 Art. 39 Costos y gastos no deducibles-----	42

**CAPÍTULO III**  
**NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

3.1 Normas Internacionales de Información Financiera-----	43
3.1.1 Normas Internacionales de Contabilidad -----	43
3.1.2 Normas Internacionales de Información Financiera-----	44
3.2 Marco conceptual-----	44
3.3 Objetivo de los estados financieros -----	45
3.4 Características cualitativas de los estados financieros-----	46
3.4.1 Otras características cualitativas-----	47
3.5 Reconocimiento de-----	48
3.5.1 Activos -----	48
3.5.2 Pasivos -----	49
3.5.3 Patrimonio neto-----	49
3.5.4 Ingresos -----	49
3.5.5 Gastos -----	49
3.6 Medición de los estados financieros -----	49
3.7 Tratamiento de las Normas Internacionales de Información Financiera en la legislación tributaria guatemalteca -----	50
3.7.1 Bases legales para aplicar NIIFS -----	50
3.8 Norma Internacional de Contabilidad No. 2 Inventarios-----	51
3.8.1 Objetivo-----	51
3.8.2 Definiciones -----	52
3.8.3 Costo de los inventarios para un prestador de servicios-----	54
3.8.4 Costos agrícolas -----	54
3.8.5 Sistema de valorización de costos -----	54
3.8.6 Formulas del costo -----	55
3.8.7 Valor neto realizable -----	57
3.8.8 Reconocimiento como un gasto-----	59
3.8.9 Información a revelar-----	59
3.9 Norma Internacional de Contabilidad No. 16 Propiedades, Planta y Equipo -	60



3.9.1	Objetivo-----	60
3.9.2	Definiciones -----	61
3.9.3	El valor en libros de un activo-----	63
3.9.4	Reconocimiento -----	64
3.9.4.1	Valoración en el momento de su reconocimiento -----	64
3.9.4.1.1	Componentes del costo -----	64
3.9.4.2	Valoración posterior al reconocimiento -----	65
3.9.4.2.1	Modelo del costo -----	66
3.9.4.2.2	Modelo de revaluación-----	66
3.9.5	Contabilización por revaluaciones -----	67
3.9.6	Depreciación o amortización-----	71
3.9.6.1	Métodos de depreciación -----	72
3.9.7	Información a revelar -----	73
3.10	Norma Internacional de Contabilidad No. 36 Deterioro del Valor de los Activos-----	74
3.10.1	Objetivo -----	74
3.10.2	Definiciones-----	74
3.10.3	Valor de uso -----	76
3.10.4	Evaluación del deterioro de un activo -----	76
3.10.4.1	Fuentes externas de información -----	76
3.10.4.2	Fuentes internas de información-----	77
3.10.5	Medición del importe recuperable -----	77
3.10.6	Reconocimiento y medición por la pérdida por deterioro del valor ----	78
3.10.7	Reversión por las pérdidas por deterioro del valor-----	79
3.10.8	Información a revelar -----	79

**CAPÍTULO IV**  
**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 12 IMPUESTO A LAS**  
**GANANCIAS**

4.1 Norma Internacional de Contabilidad No. 12 Impuesto a las Ganancias -----	82
4.1.1 Importancia -----	82
4.1.2 Objetivo-----	82
4.1.3 Definiciones -----	83
4.1.4 Método de contabilización del impuesto diferido-----	86
4.1.4.1 Reconocimiento de activos y pasivos de naturaleza Fiscal-----	86
4.1.4.2 Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos Diferidos-----	87
4.1.5 Diferencias temporarias imponibles -----	87
4.1.6 Diferencias temporarias deducibles-----	89
4.1.7 Condicionante para el reconocimiento de activos por impuestos diferidos por las diferencias temporarias deducibles-----	91
4.1.8 Diferencias temporarias en el rubro de inventario y activos fijos -----	91
4.1.8.1 Diferencias temporarias imponibles -----	92
4.1.8.2 Diferencias temporarias deducibles -----	93
4.1.9 Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos -----	95
4.1.9.1 Registro a cuenta de resultados -----	95
4.1.9.2 Registro a cuenta de patrimonio neto -----	96
4.1.10 Presentación de los activos y pasivos por impuestos diferidos-----	97
4.1.11 Información a revelar -----	98

## **CAPÍTULO V**

### **COMPARACIÓN ENTRE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LO APLICABLE AL REGISTRO DE GASTOS DE INVENTARIO Y PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

5.1 Situaciones que originan diferentes temporarias que dan origen a que exista un impuesto sobre la renta diferido en el rubro de inventarios-----	100
5.1.1 Provisión para inventarios obsoletos-----	100
5.1.2 Valor neto de realización-----	104
5.2 Situaciones que originan diferentes temporarias que dan origen a que exista un impuesto sobre la renta diferido en el rubro de propiedades, planta y equipo -----	106
5.2.1 Base para el cálculo de las depreciaciones -----	106
5.2.2 Deterioro de los activos -----	110

## **CAPÍTULO VI**

### **CASO PRÁCTICO**

#### **REGISTRO CONTABLE Y PRESENTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN LOS RUBROS DE INVENTARIOS Y ACTIVOS FIJOS**

6.1 Procedimientos-----	116
6.2 Estados financieros preparados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera y la Ley del Impuesto Sobre la Renta-----	117
6.2.1 Balances Generales-----	117
6.2.2 Estados de Resultados -----	118
6.2.3 Notas a los estados financieros -----	119
6.3 Análisis financiero y fiscal de las cuentas que dan origen a las diferencias Temporarias -----	123
6.3.1 Obsolescencia de inventarios-----	124
6.3.2 Valor neto realizable -----	125

6.3.3 Depreciación gasto -----	126
6.3.3.1 Edificios -----	127
6.3.3.2 Maquinaria -----	129
6.3.3.3 Vehículos -----	130
6.3.3.4 Equipo de computación -----	131
6.4 Maquinaria revaluada -----	132
6.5 Deterioro del valor de los activos -----	133
6.5.1 Caso 1 -----	133
6.5.2 Caso 2 -----	135
6.6 Cálculos y ajustes del impuesto sobre la renta diferido de los años 2,005, 2006 y 2007 -----	138
6.6.1 Año 2005 -----	138
6.6.2 Año 2006 -----	140
6.6.3 Año 2007 -----	142
Conclusiones -----	145
Recomendaciones -----	148
Bibliografía -----	150

## INTRODUCCIÓN

La contabilidad es el proceso que permite generar la información financiera de toda empresa a un período determinado, permitiéndole a los usuarios de la misma tomar decisiones adecuadas en el momento oportuno, siempre y cuando dicho proceso sea llevado de una forma correcta.

En cada país los registros contables se realizan de acuerdo a sus Principios y Leyes Específicas que lo regulan. Dentro de las Leyes de Guatemala que regulan a las empresas y que establecen los lineamientos para el registro de las operaciones se encuentra la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Debido a la necesidad que se deriva de la comparación y unificación de criterios que establezcan una base financiera para la elaboración y presentación de estados financieros a nivel mundial, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB organismo con la potestad de emitir las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF dentro de las cuales están contenidas las Normas Internacionales de Contabilidad NIC. Esta reglamentación mundial a la cual esta sujeta Guatemala a partir de enero del año dos mil dos y con carácter de obligatoriedad según el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, a partir del 01 de enero del año 2,009, establece los criterios de una base financiera para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Al aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera, el resultado financiero obtenido varía en relación a la base fiscal, dando origen a diferencias temporarias que deberán ser conciliadas con la base fiscal, con el objetivo de presentar resultados que cumplan con ambas bases.

El tema de tesis que se desarrolla a continuación se denomina “**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN EL RUBRO DE INVENTARIOS Y ACTIVOS FIJOS DE UNA EMPRESA INDUSTRIAL**”, teniendo como objetivo general dar a conocer la importancia que tiene el obtener información financiera, que permita

poder analizar y evaluar la situación de la empresa para la toma de decisiones, el desarrollo del tema se enfoca en los rubros de inventarios y activos fijos, cuyos objetivos específicos son : determinar las diferencias que existen entre las Normas Internacionales de Información Financiera y la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el reconocimiento del gasto deducible generado por los inventarios; así como determinar las diferencias que existen entre las Normas Internacionales de Información Financiera y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para el reconocimiento del gasto deducible generado por los activos fijos, dando a conocer los procedimientos que establece la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 , para el manejo de las diferencias temporarias que surgen entre la base financiera y la base fiscal al momento de realizar el reconocimiento y registro del gasto deducible en estos rubros, permitiendo realizar una conciliación entre el resultado obtenido en la base financiera y la base fiscal.

### Capítulo I

Contiene aspectos generales sobre la empresa, empresa industrial, naturaleza y utilidad de la información contable, definición de inventarios, propiedad, planta y equipo, así como parte del marco jurídico tributario aplicable a las empresas.

### Capítulo II

Se resumen los artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en lo relativo al registro y manejo contable de los inventarios, reconocimiento de gastos deducibles por concepto de pérdidas en inventarios, registro y manejo de las depreciaciones y bajas de activos fijos, revaluación de activos fijos, así como los artículos complementarios que inciden en la determinación de la ganancia del ejercicio.

### Capítulo III

Se incluyen generalidades contenidas en las Normas Internacionales de Información Financiera, un resumen con los aspectos mas generales sobre la Norma Internacional de Contabilidad No. 2 Inventarios, Norma Internacional de Contabilidad No. 16 Propiedades, planta y equipo, y la Norma Internacional de Contabilidad No. 36 Deterioro del valor de los activos.

#### Capítulo IV

Contiene información sobre la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 Impuesto a las Ganancias, Importancia, objetivo, definiciones, métodos de contabilización del impuesto diferido, diferencias temporarias imponibles y deducibles, diferencias temporarias en el rubro de inventarios y activos fijos.

#### Capítulo V

En este capítulo se presenta una comparación entre las Normas Internacionales de Información Financiera y la Ley del Impuesto Sobre la Renta en lo aplicable al registro de los gastos de inventario y propiedades planta y equipo.

#### Capítulo VI

Por último se presenta el desarrollo de un ejercicio práctico que contiene los estados financieros y notas elaborados sobre una base financiera y una base fiscal por los períodos del año 2,005 al 2,007, también incluye un análisis financiero y fiscal de las cuentas que dan origen a la existencia de diferencias temporarias en el registro de los gastos en inventarios y propiedades, planta y equipo, así como los cálculos, ajustes e integración del impuesto sobre la renta diferido originado por las diferencias temporarias.

## CAPÍTULO I

### EMPRESA INDUSTRIAL, IMPORTANCIA DE LA INFORMACIÓN CONTABLE Y MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO APLICABLE

#### 1.1 EMPRESA MERCANTIL

Existen diversas definiciones de lo que es una empresa mercantil, en síntesis se puede definir de la siguiente manera:

Empresa mercantil es la organización constituida con la finalidad de realizar un conjunto de actividades, que permitan ofrecer al público un bien o un servicio para satisfacer una necesidad, empleando recursos financieros, materiales, tecnológicos y humanos con el objetivo de obtener un lucro.

#### 1.2 CLASIFICACIÓN DE LAS EMPRESAS

“Derivado de los avances tecnológicos y económicos, se ha dado origen a que exista diversidad de empresas. Estas se pueden clasificar según distintos puntos de vista dependiendo del aspecto desde el cual se consideren:

##### a) Según la procedencia del capital

- Públicas: El capital de trabajo pertenece en su totalidad al Estado, siendo su finalidad la satisfacción de necesidades de carácter social
- Privadas: El capital de trabajo es propiedad de inversionistas privados y su finalidad el lucro.

##### b) Según la magnitud de la empresa

Esta clasificación determina la clase de empresa según el tamaño de la misma, y la clasifica en pequeña, mediana y grande. Para determinar el tamaño existen diversos criterios:



- **Financiero:** determina el tamaño de la empresa en base al monto total de su capital.
- **Personal Ocupado:** establece el tamaño de una empresa según la cantidad de empleados que laboran, considerándola como pequeña en donde laboran menos de 250 empleados; mediana la que tiene entre 250 y 1,000 trabajadores, y grande aquella que tiene a más de 1,000 empleados.
- **Producción:** determina el tamaño de la empresa según el grado de maquinización que existe en el proceso productivo de la misma.
- **Ventas:** establece el tamaño de la empresa considerando el mercado que abastece y el monto total de ventas que maneja.

### c) Según el criterio económico

- **Nuevas:** son aquellas cuya función es la manufactura o fabricación de mercancías que no son producidas en el país.
- **Necesarias:** su objeto es la manufactura o fabricación de mercancías que son producidas en el país en pequeñas cantidades, que no permiten satisfacer las necesidades del consumo nacional.
- **Básicas:** Son las industrias primordiales para una o más actividades de importancia para el desarrollo agrícola o industrial del país.
- **Semibásicas:** se dedican a la producción de mercancías destinadas a satisfacer las necesidades vitales de la población.
- **Secundarias:** se encargan de la fabricación de artículos no comprendidos en los grupos anteriores.

#### **d) Según criterio Legal**

Este tipo se clasifica de acuerdo con el régimen jurídico en que se constituya la empresa, El Código de Comercio de Guatemala reconoce a la empresa individual, sociedad colectiva, sociedad en comandita simple, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad anónima, y la sociedad en comandita por acciones.

#### **e) Según la actividad o giro**

- **Industriales:** siendo su actividad principal, la producción de bienes mediante un proceso de transformación de materias primas. Existen dos tipos de empresas industriales:

##### **Primarias**

Extractivas: se encargan de explotar los recursos naturales, renovables y no renovables. Ganaderas explotan a la ganadería, y las agrícolas cuya explotación es la agricultura.

##### **Secundarias**

Estas se dividen en empresas que producen bienes de consumo final que satisfacen necesidades de las personas, y empresas que producen bienes de producción, es decir abastecen a las empresas industriales para proporcionar materia prima para la creación de nuevas mercancías.

- **Comerciales:** son aquellas empresas intermediarias entre el producto y el consumidor; su principal función es la compra venta de productos terminados.
- **De Servicios:** su función es brindar cualquier tipo de servicio a la comunidad" (11:4)

## **1.3 EMPRESA INDUSTRIAL**

### **1.3.1 DEFINICIÓN DE EMPRESAS INDUSTRIALES**

Derivado de las distintas definiciones que tienen diversos autores sobre la empresa industrial, en síntesis se puede definir como la organización cuyo objetivo es transformar materias primas orgánicas e inorgánicas, proporcionadas por la agricultura, ganadería, minería, silvicultura y cualesquiera otras actividades económicas primarias, que permitan obtener un producto final para la venta, empleando para ello recursos financieros, materiales, tecnológicos y humanos.

### **1.3.2 ACTIVIDADES INDUSTRIALES**

Son aquellas que se encargan de transformar un producto, haciendo uso de diversos procesos de elaboración.

## **1.4 NATURALEZA DE LA INFORMACIÓN CONTABLE**

“El propósito fundamental de la contabilidad es proporcionar información financiera sobre una entidad económica. Quienes toman decisiones administrativas necesitan información financiera de una empresa para ayudarse en la planeación y el control de las actividades de las organizaciones. La información financiera también la requieren personas externas, propietarios, acreedores, inversionistas potenciales, gobierno y el público quienes han proporcionado dinero a las empresas o quienes tienen algún interés en el negocio que pueda servirse de información sobre su posición financiera y resultado de sus operaciones.

El papel del sistema contable de la organización es desarrollar y comunicar esta información. Un sistema contable comprende los métodos, procedimientos y recursos utilizados por una entidad. Para seguir la huella de las actividades financieras y resumidas en forma útil para quienes toman las decisiones.

Un sistema contable debe proporcionar información a los gerentes y también a varios usuarios externos que tienen interés en las actividades financieras de la empresa. Las personas que reciben los informes contables se denominan usuarios de la información. El tipo de información que un usuario determinado necesita, depende de los tipos de decisiones que debe tomar. Por ejemplo, los gerentes necesitan información detallada sobre los costos diarios de operación con el fin de controlar las operaciones de un negocio y colocar precios de ventas razonables. Los usuarios externos, por otra parte, generalmente necesitan información resumida con relación a los recursos disponibles y la información sobre los resultados de la operación del año anterior y el actual para utilizarla en la toma de decisiones, para el cálculo de los impuestos, o para tomar decisiones regulatorias.

Entre los informes contables más importantes y más ampliamente utilizados se encuentran los estados financieros. Los estados financieros son la fuente principal de información financiera para aquellas personas fuera de la organización comercial y también son útiles para la gerencia. Estos estados son muy concisos y muestran la situación financiera del negocio al final de un período, así como los resultados de operación que obtuvo la empresa durante el período” (18:3)

## **1.5 UTILIDAD DE LA INFORMACIÓN CONTABLE**

“La contabilidad es más que un proceso de creación de registros e informes. El objetivo final que persigue es la utilización de esta información, su análisis e interpretación.

Si los gerentes inversionistas, acreedores o empleados gubernamentales van a dar uso eficaz a la información contable, también deben tener conocimiento acerca de cómo se obtuvieron estas cifras y lo que ellas significan.

Una parte importante de esta comprensión es el reconocimiento claro de las limitaciones de los informes de contabilidad. Un gerente comercial y otra persona que esté en posición de tomar decisiones y que carezca de conocimientos de

contabilidad, probablemente no apreciará hasta que punto la información contable se basa en estimativos más que en mediciones precisas y exactas.

La contabilidad es el proceso por medio del cual se puede medir la utilidad y la solvencia de una empresa. La contabilidad también proporciona información necesaria para la toma de decisiones comerciales que le permitan a la gerencia guiar a la empresa dentro de un cauce rentable y solvente.

La contabilidad representa un medio para medir los resultados de las transacciones comerciales y un medio de comunicación de la información financiera. Además, el sistema contable debe proporcionar información proyectada para tomar importantes decisiones empresariales". (18:4)

Como se indicó anteriormente, el resultado generado del proceso contable queda plasmado en los estados financieros, los cuales contienen una estructura donde se clasifican diversas cuentas que reflejan los bienes derechos y obligaciones que posee la empresa, dicha información permite al usuario de los mismos, realizar un análisis y poder determinar mediante otras variables la situación financiera de la empresa a una fecha determinada.

## **1.6 INVENTARIOS**

La información que se obtiene de la contabilidad es plasmada en los estados financieros, estos se encuentran estructurados por varios rubros que integran los diversos movimientos contables en el desarrollo de la actividad comercial de toda empresa.

Dentro de ellos podemos mencionar los inventarios, que se definen como el conjunto de bienes tangibles que se adquieren para la venta en el giro normal del negocio, o para ser consumidos en la producción de bienes y servicios para su posterior comercialización. Los inventarios comprenden, además de las materias primas, productos en proceso y productos terminados, los materiales, repuestos y

accesorios para ser consumidos en la producción de bienes fabricados para la venta o en la prestación de servicios.

La contabilidad de este rubro representa una parte muy importante para la empresa, esto por ser uno de los activos más grandes reflejados en el balance general, y los gastos por inventarios, llamados costos usualmente son el gasto mayor en el estado de resultados.

### **1.6.1 TIPOS DE INVENTARIOS EN LAS EMPRESAS INDUSTRIALES**

“Los inventarios son de gran importancia para todo tipo de fabricante, varía ampliamente entre los diversos grupos de industrias. La composición de esta parte del activo es una gran variedad de artículos, por tal razón se han clasificado de acuerdo a su utilización en los siguientes:

- Inventario de materia prima
- Inventario de productos en proceso
- Inventario de productos terminados
- Inventario de materiales y suministros

#### **1.6.1.1 Inventario de materia prima**

Esta compuesto por todos los elementos básicos o principales que se utilizan en la elaboración del producto.

#### **1.6.1.2 Inventario de productos en proceso**

Son el total de productos que están parcialmente terminados que se encuentran en un grado intermedio de producción, a los cuales se les aplicó la labor directa y gastos indirectos inherentes al proceso de producción en un momento dado, este inventario va aumentando el valor a medida que es transformado de materia prima a producto terminado.

### **1.6.1.3 Inventario de productos terminados**

Son el producto final obtenido del proceso productivo, son todos los artículos transferidos por el departamento de producción al almacén de productos terminados; alcanzando su grado de terminación total.

### **1.6.1.4 Inventario de materiales y suministros**

En este inventario se incluye: materias primas secundarias, sus especificaciones varían según el tipo de industria". (19:30)

## **1.7 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

Las propiedades, planta y equipo son bienes materiales que en el curso normal del negocio no están destinados para la venta, representan la inversión de capital o patrimonio de una dependencia o entidad en las cosas usadas o aprovechadas por ella, de modo periódico, permanente o semi-permanente, en la producción o en la fabricación de artículos para la venta o prestación de servicios. Ejemplo la maquinaria de las compañías industriales, las instalaciones y equipos de las empresas de servicios públicos, los muebles y enseres de las empresas comerciales. Eventualmente, tales bienes pueden ser vendidos o dados de baja ya sea porque se considera que no son útiles, porque sean reemplazados por nuevas instalaciones o por otras causas similares.

“Las propiedades, planta y equipo se valorizan, al costo de adquisición o construcción de los respectivos bienes. Dicho costo debe actualizarse posteriormente para reflejar los efectos de la inflación”. (15:18)

Al registrar los valores de las propiedades, planta y equipo se deben incluir todos los costos que se relacionan directamente con su adquisición o construcción, incluso aquellos necesarios para que los bienes queden en condiciones de ser utilizados por el comprador. Por consiguiente, el costo de las propiedades, planta y equipo debe incluir partidas tales como costo de diseño, cargos por transporte, costos de instalación; valores necesarios para alzar los gravámenes existentes, costos iniciales de reconstrucción, los honorarios legales y de otra naturaleza que

se devenguen, y todos los costos en que se incurran para poner el activo en condiciones de poder ser utilizados.

### **1.7.1 CLASIFICACIÓN GENERAL**

“Las propiedades, planta y equipo de una empresa se clasifican en dos grandes grupos principales.

#### **Bienes inmuebles:**

Son aquellos activos que no pueden ser trasladables de un lugar a otro. Ejemplo: Terrenos, edificios.

#### **Bienes muebles:**

Son aquellos activos que si pueden ser trasladables de un lugar a otro. Ejemplo: maquinaria, vehículos, mobiliario y equipo etc.” (20:1)

## **1.8 MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO APLICABLE**

Toda empresa constituida en Guatemala, se encuentra sujeta al pago de impuestos directos e indirectos, estos impuestos se encargan de regular el accionar económico de las mismas, quedando plasmado en diversas leyes tributarias, dentro de las cuales podemos mencionar:

- Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.
- Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Al Valor Agregado y su Reglamento.
- Decreto Número 19-04 del Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Extraordinario de Apoyo a los Acuerdos de Paz.



- Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto de Solidaridad.
- Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala. Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria.
- Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario.

### **1.8.1 DECRETO 26-92 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR)**

“Este decreto establece un impuesto directo, aplicable a la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, proveniente de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Esta ley reconoce como contribuyentes del impuesto, a las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtienen renta en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia, quienes están obligados al pago del impuesto.

#### **1.8.1.1 RENTA DE FUENTE GUATEMALTECA**

Para efectos de esta ley se considera renta de fuente guatemalteca todo ingreso generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tengan su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias.

### **1.8.1.2 TAMBIÉN SE CONSIDERAN RENTAS DE FUENTE GUATEMALTECAS:**

Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos, dietas y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, que los sectores público y privado paguen a sus representantes o dependientes en el país o en el extranjero.

Las primas de seguros cedidas a compañías extranjeras por reaseguros o retrocesiones y los pagos por reafinanzamientos.

Las rentas obtenidas por agencias, sucursales, agentes de compras, representantes u otros intermediarios de empresas extranjeras, domiciliadas o no en Guatemala, así como las comisiones obtenidas por tales agencias o representantes, por las operaciones hechas en el país, o por la contratación de servicios de cualquier naturaleza.

Rentas provenientes de la explotación de loterías, rifas, sorteos, bingos y eventos similares y los premios que se perciban.

### **1.8.1.3 EXENCIONES**

Dentro de las rentas exentas del pago de este impuesto podemos mencionar:

- a) Las rentas de los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, municipalidades y sus empresas. Excepto las formadas por capitales mixtos.
- b) Rentas obtenidas por las universidades legalmente autorizadas, y los centros educativos.
- c) Rentas obtenidas por asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas.

d) Rentas de entidades religiosas.

e) Intereses y comisiones de préstamos contratados en el exterior por organismos del Estado, municipalidades y sus entidades.

#### **1.8.1.4 RÉGIMEN DE PAGO DEL IMPUESTO PARA PERSONAS INDIVIDUALES O JURÍDICAS.**

Con los últimos cambios realizados a esta ley, se modificó el artículo 44 y se adicionó el 44 "A", así mismo se modificó el artículo 72, con lo cual se establecen los siguientes regímenes para el pago del impuesto para personas individuales o jurídicas.

Un régimen general donde se establece que las personas individuales y jurídicas que desarrollan actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, personas individuales que presten servicios profesionales, servicios técnicos o de naturaleza no mercantil o servicios de arrendamiento, y los que obtengan ingresos por concepto de dietas así como las personas jurídicas no mercantiles domiciliadas en el país que presten servicios técnicos o de naturaleza no mercantil o servicios de arrendamiento, deberán pagar el impuesto aplicando a su renta imponible, a que se refiere el artículo 37 "B" el cual define como renta imponible a la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas, una tarifa del cinco por ciento (5%). mediante el régimen de retención definitiva o directamente a las cajas fiscales, este impuesto se pagará en forma mensual, dentro de los diez días hábiles del mes siguiente a aquél en que emitió la factura respectiva o percibió el ingreso, lo que ocurra primero, utilizando los formularios que proporcionará la administración tributaria.

Por otro lado el artículo 72 establece el régimen optativo para el pago del impuesto, indicando que todas las personas jurídicas y las individuales, domiciliadas en Guatemala, así como los otros patrimonio afectos y entes afectos al pago de este impuesto, que desarrollan actividades mercantiles, con inclusión

de las agropecuarias, y las personas individuales o jurídicas contenidas en el artículo 44 “A”, podrán optar por pagar el impuesto aplicando a la renta imponible determinada, el tipo impositivo del treinta y uno por ciento (31%). En este régimen, el impuesto se determinará y pagará por trimestres vencidos, sin perjuicio de la liquidación definitiva del período anual”. (6)

### **1.8.2 DECRETO 27-92 LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)**

“Este decreto establece un impuesto indirecto sobre los actos y contratos de:

1. Venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
2. La prestación de servicios en el territorio nacional.
3. Las importaciones.
4. El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
5. Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
6. Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la autoprestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
7. La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio.

8. La venta o permuta de bienes inmuebles.
9. La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles

Lo señalado en los numerales 5, 6 y 9 anteriores, para los efectos del impuesto, la base imponible en ningún caso será inferior al precio de adquisición o al costo de fabricación de los bienes.

Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. En todos los casos la tarifa del impuesto deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios reflejados en la factura.

Este impuesto debe de pagarse mensualmente, al determinar la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal, dentro del plazo del mes siguiente a aquel en que emitió la factura respectiva”. (9)

### **1.8.3 DECRETO 19-04 LEY DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ (IETAAP)**

Este es un impuesto temporal creado en el año 2,004 con vigencia de tres años, el cual vencía el 31 de diciembre del año 2,007, pero debido a las políticas fiscales del gobierno fue extendida su vigencia por un año más, cubriendo el periodo del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2,008.

“El Decreto 19-04 establece un impuesto que afecta a las personas individuales o jurídicas que a través de sus empresas mercantiles o agropecuarias, así como los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, sociedades de hecho, y otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

La base imponible que de este impuesto la constituye, la que sea mayor entre:

- a) La cuarta parte del monto del activo neto; o,
- b) La cuarta parte de los ingresos brutos.

Si existiera el caso de contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro veces sus ingresos brutos, se aplicara la base imponible sobre la cuarta parte de los ingresos brutos.

La tasa impositiva de este impuesto se estableció para que a partir de su vigencia fuera disminuyendo del 2.5% aplicable del uno de julio al treinta y uno de diciembre dos mil cuatro, a una tarifa del 1.25% durante los periodos impositivos de enero dos mil cinco al treinta de junio de dos mil seis, y luego a una tarifa del 1% durante los periodos impositivos que corresponden del uno de julio de dos mil seis al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, tarifa vigente en el año dos mil ocho". (10)

#### **1.8.4 DECRETO 73-2008 LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIAD**

Luego del vencimiento del Impuesto Temporal de Apoyo a los acuerdos de Paz, el gobierno nuevamente según sus políticas fiscales crea un impuesto denominado Impuesto de Solidaridad, este impuesto se encuentra contenido en el Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad, la base y estructura es similar al impuesto anteriormente mencionado. Este impuesto no tiene fecha de vencimiento y su vigencia es a partir del 1 de enero del año 2,009.

A continuación se presentan los aspectos principales de este impuesto.

“El Decreto 73-2008 establece un impuesto de solidaridad que afecta a las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, sociedades de hecho, el encargado de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades

de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

La base imponible que de este impuesto la constituye, la que sea mayor entre:

- c) La cuarta parte del monto del activo neto; o,
- d) La cuarta parte de los ingresos brutos.

Si existiera el caso de contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro veces sus ingresos brutos, se aplicara la base imponible sobre la cuarta parte de los ingresos brutos.

A diferencia del Impuesto Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, el cual establecía una tarifa variable para el pago del impuesto trimestral, este establece un tipo impositivo del uno por ciento (1%) sobre la base de cálculo trimestral". (7)

#### **1.8.5 DECRETO 20-2006 DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

“Este decreto incorpora ciertas reformas al código tributario, a la ley de impuesto al valor agregado, control aduanero en puertos, aeropuertos y puestos fronterizos, reformas a la ley contra la defraudación y contrabando aduaneros.

Así mismo crea la figura de agentes de retención del IVA, estableciendo como agentes de retención a las personas individuales o jurídicas que se inscriban como exportadores habituales y cuya exportación mensual en promedio sea de cien mil quetzales como mínimo.

En la adquisición de productos agrícolas y pecuarios, las personas que se dediquen a la exportación de servicios o de bienes, exceptuando a las comprendidas en el Decreto Número 29-89 Ley de fomento y desarrollo de la

actividad exportadora y de maquila, al momento de comprar o adquirir productos agrícolas o pecuarios, en la forma en que serán exportados, así como el café en cualquier forma, excepto tostado o soluble, azúcar de caña sin refinar; banano, cardamomo en cualquier estado, caña de azúcar, algodón y otros productos agropecuarios, deberá de retener el 65% de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura.

En la adquisición de productos distintos a los referidos en el párrafo anterior, así como por servicios, retendrá el 15% de dicho impuesto, por cada retención que realice el agente entregará una constancia de retención de IVA, la que le servirá al vendedor o prestador del servicio como respaldo que constituirá un crédito fiscal para él, debiendo operar la retención en el mismo periodo impositivo del Impuesto al Valor Agregado, en el que se declare la factura correspondiente.

La totalidad del impuesto retenido por el exportador será compensable con su crédito fiscal sujeto a devolución, si resulta tributo a favor de la Administración Tributaria, deberá enterarlo al fisco dentro del plazo de quince días hábiles siguientes al periodo impositivo en que realizo la retención.

No procederá efectuar retención cuando les presten servicios o hagan compras menores a dos mil quinientos quetzales (2,500.00).

También define como agente de retención a los siguientes:

- Al sector público quien retendrá el 25% de dicho impuesto y se abstendrá de realizar retenciones, cuando el monto de la compra de bienes o la prestación de servicios sea inferior a treinta mil quetzales.
- Las personas individuales o jurídicas operadoras de tarjetas de crédito o de débito, retendrán el 15% del impuesto que paguen a los establecimientos afiliados a ella.

Este decreto además establece el registro fiscal de imprentas, con el objetivo de llevar un control de las imprentas y de las personas individuales o jurídicas



denominadas en esta ley como autoimpresores, que se dediquen, dentro de sus actividades, a la impresión de facturas, facturas especiales, notas de débito o notas de crédito y otros documentos establecidos en las leyes tributarias, y cuya impresión requiere autorización de la Administración Tributaria, quienes deberán inscribirse como tales y presentar dentro de los primeros diez días hábiles del mes calendario inmediato siguiente, un informe en el cual indique todos los servicios de impresión de documentos que requieren de autorización de la Administración Tributaria.

Otro tema que incluye dicho decreto es la bancarización en materia tributaria estableciendo lo siguiente:

Los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar costos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios, que sean mayores a cincuenta mil quetzales (50,000.00), deberán realizarse por cualquier medio que establezca el sistema bancario, que individualice al beneficiario, distinto al efectivo". (8)

#### **1.8.6 DECRETO 6-91 CÓDIGO TRIBUTARIO**

"La función que tiene este código es regular y uniformar los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo, evitando que exista cualquier tipo de contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias emitidas.

Las normas de este código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipalidades, a las que se aplicarán en forma supletoria.

Se reconoce como fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

Este código define a lo tributos, como prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Los tributos se clasifican en:

### **Impuestos**

Tributo cuyo hecho generador es una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

### **Arbitrio.**

Es el impuesto decretado por ley y a favor de una o varias municipalidades.

### **Contribución especial y contribución por mejoras.**

La contribución especial es aquel tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

La contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.

La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

En la obligación tributaria existe el sujeto activo, que es el Estado o el ente público acreedor del tributo, y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, que es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o responsables”. (5)

## **CAPÍTULO II**

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

Como se indicó anteriormente el objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es “establecer un impuesto directo sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos. Quedan afectas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional” (6:1)

### **2.2 ASPECTOS IMPORTANTES DE SU APLICACIÓN**

Dentro del contenido de esta ley, se encuentra regulado lo relativo al reconocimiento de gastos deducibles por concepto de pérdidas en inventario, depreciación de activos fijos entre otros.

Por lo cual a continuación se describen los principales artículos relacionados con dichos gastos.

#### **2.2.1 ARTÍCULOS RELACIONADOS CON EL REGISTRO CONTABLE DE INVENTARIOS**

La Ley del Impuesto Sobre la Renta contiene varios artículos que regulan el registro contable de los inventarios de toda empresa. Estos se detallan a continuación.

##### **2.2.1.1 ARTÍCULO 48. OBLIGACIÓN DE PRACTICAR INVENTARIOS Y FORMA DE CONSIGNARLOS**

Todo contribuyente que obtenga renta de la producción, extracción, manufactura o elaboración, transformación, adquisición o enajenación de frutos o productos,

mercancías, materias primas, semovientes o cualesquiera otros bienes, está obligado a practicar inventarios al inicio de operaciones y al cierre de cada período de imposición. Para los efectos de establecer las existencias al principio y al final de cada período de imposición, el inventario a la fecha de cierre de un período debe coincidir con el de la iniciación del siguiente.

Los inventarios deben consignarse agrupando los bienes conforme a su naturaleza, con la especificación necesaria dentro de cada grupo o categoría contable y con la indicación clara de la cantidad total, unidad que se toma como medida, denominación o identificación del bien y su referencia, precios de cada unidad y valor total. Las referencias de los bienes deben anotarse en registros especiales, con indicación del sistema de valuación empleado.

#### **2.2.1.2 ARTÍCULO 49. VALUACIÓN DE INVENTARIOS**

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

Para empresas industriales, comerciales y de servicios:

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

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

### Ejemplo método de valuación de inventarios primeras entradas primeras salidas (PEPS)

Como lo indica el inciso a) del artículo 49 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta uno de los métodos reconocidos para la valuación de los inventarios es el de primeras entradas primeras salidas (PEPS), este maneja el supuesto que los primeros ingresos al inventario son los primeros en venderse o utilizarse para continuar el proceso productivo en una empresa industrial, quedando registrados los costos al valor de los primeros ingresos , y el inventario final valuado al valor de las últimas compras.

#### VALUACIÓN DE INVENTARIOS

#### FORMULA FIFO

#### COLORANTES

#### UNIDAD DE MEDIDA QUINTAL

FECHA	DESCRIPCION	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
		UN	COSTO	TOTAL	UN	COSTO	TOTAL	UN	COSTO	TOTAL
01/02/2008	SALDO INICIAL							25	176.00	4,400.00
02/02/2008	CC 00360	90	178.00	16,020.00				90	178.00	16,020.00
03/02/2008	REQ. 25				25	176.00	4,400.00			
					50	178.00	8,900.00	40	178.00	7,120.00
								40	178.00	7,120.00
05/02/2008	CC 00361	150	180.00	27,000.00				150	180.00	27,000.00
10/02/2008	REQ. 26				40	178.00	7,120.00			
					85	180.00	15,300.00	65	180.00	11,700.00
18/02/2008	CC 362	55	181.00	9,955.00				65	180.00	11,700.00
								55	181.00	9,955.00
20/02/2008	REQ. 27				65	180.00	11,700.00			-
					35	181.00	6,335.00	20	181.00	3,620.00
<b>TOTALES</b>		<b>295</b>		<b>52,975.00</b>	<b>300</b>		<b>53,755.00</b>	<b>20</b>	<b>181.00</b>	<b>3,620.00</b>

### Ejemplo del método de valuación de inventarios promedio ponderado de la existencia.

El supuesto que maneja este método es que los productos en el inventario llegan a mezclarse de tal manera, que las unidades usadas o vendidas se toman tanto del inventario inicial como de las compras del período, para determinar el costo del inventario se deben sumar las unidades y los costos de las compras del

período a las unidades y costos del inventario inicial, y luego dividir el total de los costos entre las unidades. El promedio obtenido es el costo unitario de las unidades del inventario final y de las unidades vendidas o consumidas.

EMPRESA XX  
VALUACIÓN DE INVENTARIOS  
METODO PROMEDIO PONDERADO  
AZUCAR  
UNIDAD DE MEDIDA QUINTAL

FECHA	DESCRIPCION	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
		UN.	COSTO	TOTAL	UN.	COSTO	TOTAL	UN.	COSTO	TOTAL
01/01/2008	SALDO INICIAL							10	256.00	2,560.00
02/01/2008	OC 00151	125	258.00	32,250.00				125	258.00	32,250.00
								<b>135</b>	<b>257.85</b>	<b>34,810.00</b>
02/01/2008	REQ. 11				100	257.85	25,785.00	35	257.85	9,024.75
								<b>35</b>	<b>257.85</b>	<b>9,024.75</b>
05/01/2008	OC 00162	100	257.00	25,700.00				100	257.00	25,700.00
								<b>135</b>	<b>257.22</b>	<b>34,724.75</b>
14/01/2008	REQ. 15				130	257.22	33,438.60	5	257.22	1,286.10
25/01/2008	OC 225	45	259.00	11,655.00				5	257.22	1,286.10
								45	259.00	11,655.00
								<b>50</b>	<b>258.82</b>	<b>12,941.10</b>
25/01/2008	REQ. 21				10	258.82	2,588.20	40	258.82	10,352.80
<b>TOTALES</b>		<b>270</b>		<b>69,605.00</b>	<b>240</b>		<b>61,811.80</b>	<b>40</b>	<b>258.82</b>	<b>10,352.80</b>

- b) Precio del bien.
- c) Precio de venta menos gastos de venta; y
- d) Costo de producción o adquisición o costo de mercado, el que sea menor.

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

Según el artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para efectos de autorizar un cambio de sistema de valuación de inventarios, el contribuyente debe proporcionar la siguiente información:

1. La clase de bienes del inventario respecto de la cuál se solicita el cambio de sistema de valuación.
2. El sistema de valuación utilizado.
3. Las razones para solicitar el cambio.
4. Las partidas contables de los ajustes que se efectúen con motivo del cambio solicitado y sus efectos fiscales.

La Administración Tributaria, previo a resolver verificará la información indicada en los numerales anteriores y podrá requerir cualquier otra información que considere necesaria. La resolución de autorización registrará a partir del ejercicio inmediato siguiente a aquel en que se autorice el cambio.

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

### **2.2.1.3 PROCEDIMIENTOS A REALIZAR PARA PODER CONSIDERAR COMO GASTO DEDUCIBLE EL EXTRAVÍO, ROTURA, DESCOMPOSICIÓN O MERMA DE INVENTARIOS**

Según lo establecido en el Artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para poder considerar como gasto deducible de la renta bruta el extravío, rotura o merma de inventarios se deberán documentar de la forma siguiente:



En los casos de extravío, rotura o daño de bienes, se deberá comprobar mediante acta notarial la cual se suscribirá con la participación del contribuyente o su Representante Legal y la persona responsable del control y guarda de los bienes, en la fecha en que se descubra el o los faltantes. En los casos de delitos contra el patrimonio, la comprobación se hará mediante certificación de la autoridad policial, con la copia sellada por la fiscalía o el tribunal correspondiente de la querrela o denuncia presentada, juntamente con copia de las pruebas aportadas si las hubiere. En ambos casos el contribuyente deberá acompañar copia legalizada de los documentos antes mencionados, a la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta.

En los casos de descomposición o destrucción de bienes, para ser aceptados como pérdidas deducibles deberán ser comprobados mediante la intervención de un auditor fiscal de la Administración Tributaria, quien juntamente con el contribuyente o su Representante Legal suscribirán el acta respectiva, en la que se hará constar el detalle de los bienes afectados que se darán de baja en el inventario.

Si dentro del plazo de treinta días hábiles, contados a partir de la recepción de la solicitud correspondiente, no se efectuara la intervención de auditor fiscal, la deducción será válida si se levanta acta notarial del hecho y se presenta declaración jurada ante la Administración Tributaria informando lo ocurrido.

Las mermas o evaporación o deshidratación y otras causas naturales a que están expuestos ciertos bienes, serán deducibles, siempre que no excedan los márgenes técnicos aceptables, debiendo acompañar a la declaración jurada del Impuesto, el dictamen respectivo, emitido por un experto profesional e independiente o por institución competente, en el cual hagan constar las mermas que se produzcan, para que la Administración Tributaria pueda verificar tal información en cualquier momento.

No es aceptable la formación de reservas o provisiones para cubrir posibles pérdidas, por los conceptos indicados en los incisos anteriores, por no estar prevista en la Ley la formación de reservas para eventos futuros o inciertos.

Las operaciones contables deberán registrarse en la fecha en que se produzcan los hechos y no al final del ejercicio.

## **2.2.2 ARTÍCULOS RELACIONADOS CON EL REGISTRO DE LAS DEPRECIACIONES Y BAJAS DE ACTIVOS FIJOS.**

Todo activo fijo sufre de un desgaste físico ya sea por el uso o deterioro que pueda sufrir el mismo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta regula lo relacionado a la contabilización de este desgaste en los siguientes artículos.

### **2.2.2.1 ARTÍCULO 16. REGLA GENERAL**

Las depreciaciones y amortizaciones cuya deducción admite esta ley, son las que corresponde efectuar sobre bienes de activo fijo e intangible, propiedad del contribuyente y que son utilizados en su negocio, industria, profesión, explotación o en otras actividades vinculadas a la producción de rentas gravadas.

Cuando por cualquier circunstancia no se deduce en un período de imposición la cuota de depreciación de un bien, o se hace por un valor inferior al que corresponda, el contribuyente no tendrá derecho a deducir tal cuota de depreciación en períodos de imposición posteriores.

### **2.2.2.2 ARTÍCULO 17. BASE DE CÁLCULO**

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

depreciaciones y amortizaciones sobre el aumento en valores de activos que fueren activos fijos depreciables y que se hubieren revaluado y se hubiera pagado el impuesto correspondiente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de esta ley.

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.

### **2.2.2.3 ARTÍCULO 18. FORMA DE CALCULAR LA DEPRECIACIÓN**

La depreciación se calcula anualmente, previa determinación del período de vida útil del bien a depreciar, mediante la aplicación de los porcentajes establecidos en la Ley del Impuestos Sobre la Renta.

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

#### **Método de línea recta**

El método de línea recta es el método más sencillo y utilizado por las empresas, consiste en dividir el valor del activo entre la vida útil del mismo.



Como se puede observar en el cuadro anterior el valor a depreciar por año son Q 45,000.00, y al final de su vida útil de 5 años el activo queda totalmente depreciado.

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

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

#### **Otros métodos de depreciación:**

Entre los otros métodos de depreciación que se pueden utilizar previa autorización de la Dirección podemos mencionar:

#### **Depreciación decreciente**

En este método no se deduce el valor de desecho o de recuperación, del costo del activo para obtener la cantidad a depreciar. En el primer año, el costo total del activo se multiplica por un porcentaje equivalente al doble porcentaje de la depreciación anual por el método de línea recta. En el segundo año, lo mismo que en los subsiguientes, el porcentaje se aplica al valor en libros del activo. El valor en libros significa el costo del activo menos la depreciación acumulada.

#### **Ejemplo:**

Se utilizará el mismo ejemplo de línea recta para observar las diferencias en el valor de la depreciación anual.

La empresa Industria, S.A el 01 de enero de 2,008 adquirió Mobiliario y equipo para el equipamiento del departamento de ventas, por un valor de Q.250,000.00 determinar las depreciaciones del activo aplicando el método decreciente.

### Paso 1

Determinar el % de depreciación anual a utilizar

% de depreciación anual según método línea recta x 2

20% x 2 = 40% depreciación anual.

### Paso 2.

Establecer el valor de depreciación por año.

### Año 1

Se toma el valor del activo sin descontar su valor de desecho y se multiplica por el porcentaje establecido.

Q.250,000.00 x 40% = **100,000.00**

### Año 2

Se determina el valor en libros del activo y se multiplica por el porcentaje

Valor del activo	Q.250,000.00
(-) Deprec año 1	100,000.00
(=) Valor en libros	150,000.00 x 40% = <b>60,000.00</b>

### Año 3

Se determina el valor en libros del activo y se multiplica por el porcentaje

Valor del activo	Q.250,000.00
(-) Deprec Acumulada	160,000.00 (suma depreciación año 1 y 2)
(=) Valor en libros	90,000.00 x 40% = <b>36,000.00</b>

Año 4

Se determina el valor en libros del activo y se multiplica por el porcentaje

Valor del activo	Q.250,000.00	
(-) Deprec Acumulada	196,000.00	(suma depreciación año 1 ,2 y 3)
(=) Valor en libros	54,000.00	$\times 40\% = \mathbf{21,600.00}$

Año 5

Se determina el valor en libros del activo y se multiplica por el porcentaje

Valor del activo	Q.250,000.00	
(-) Deprec Acumulada	217,600.00	(suma depreciación año 1, 2, 3 y 4)

Valor a depreciar 250,000.00

Año	%	Depreciación	Acumulada	Valor en Libros
1	40	100,000.00	100,000.00	150,000.00
2	40	60,000.00	160,000.00	90,000.00
3	40	36,000.00	196,000.00	54,000.00
4	40	21,600.00	217,600.00	32,400.00
5		32,400.00	250,000.00	-

(=) Valor en libros  $32,400.00 \times 40\% = \mathbf{12,960.00}$

Como se puede observar en el último año el valor de la depreciación aplicando el 40% al valor en libros es de Q.12,960.00 en lugar de Q.32,400.00 que se presenta en el cuadro. Se tiene que ajustar la depreciación del último año de la vida del activo, de tal forma que el importe total de la depreciación acumulada llegará a los Q.250,000.00 que es el valor a depreciar a lo largo del periodo de cinco años.

**Unidades producidas**

Este método es similar al de línea recta en cuanto se distribuye la depreciación de forma equitativa en cada uno de los años.

Consiste en determinar la depreciación según la capacidad de producción del activo, para determinar la depreciación por este método, se divide en primer lugar

el valor a depreciar del activo por el número de unidades que puede producir durante toda su vida útil. Luego en cada periodo se multiplica el número de unidades producidas en el periodo por el costo de depreciación correspondiente a cada unidad.

### **Ejemplo:**

La Empresa Industria, S.A compra el 01 de enero 2,008 una maquina industrial para el procesamiento de productos enlatados por valor de Q.975,500.00, Según los fabricantes de la maquina estiman que tiene una capacidad de producción durante su vida útil de 1,500,000 de unidades. Se proyecta producir la siguiente cantidad por año

Año 1	200,000 unidades
Año 2	250,000 unidades
Año 3	300,000 unidades
Año 4	350,000 unidades
Año 5	400,000 unidades

#### Paso 1.

Determinar el valor del activo a depreciar

Valor del Activo a depreciar	975,500.00
------------------------------	------------

#### Paso 2.

Establecer el factor de depreciación por unidad producida.

Esto es igual a dividir el valor del activo a depreciar entre el total estimado de unidades a producir en su vida útil.

$$Q.975,500.00 / 1,500,000 = 0.650333333$$



**Paso 3.**

Luego de establecer el factor de depreciación por unidad producida se multiplica por el total estimado de unidades a producir por año, y ese valor es la depreciación anual.

	Producción	Factor	Depreciación
Año 1	200,000	0.650333333	130,067.00
Año 2	250,000	0.650333333	162,583.00
Año 3	300,000	0.650333333	195,100.00
Año 4	350,000	0.650333333	227,617.00
Año 5	400,000	0.650333333	260,133.00
		Total	975,500.00

Valor a depreciar 975,500.00

Año	Producción	Factor	Depreciación	Acumulada	Valor en Libros
1	200,000	0.650333333	130,067.00	130,067.00	845,433.00
2	250,000	0.650333333	162,583.00	292,650.00	682,850.00
3	300,000	0.650333333	195,100.00	487,750.00	487,750.00
4	350,000	0.650333333	227,617.00	715,367.00	260,133.00
5	400,000	0.650333333	260,133.00	975,500.00	-

**2.2.2.4 ARTÍCULO 19. PORCENTAJES DE DEPRECIACIÓN**

Se fijan los siguientes porcentajes anuales máximos de depreciación:

- a) Edificios, construcciones e instalaciones adheridas a los inmuebles y sus mejoras. 5% (representa una vida útil de 20 años).
- 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% (representa una vida útil de 6 años).

- c) Instalaciones no adheridas a los inmuebles; mobiliario y equipo de oficina; buques - tanques, barcos y material ferroviario marítimo fluvial o lacustre. 20% (representa una vida útil de 5 años)
  
- d) Los semovientes utilizados como animales de carga o de trabajo, maquinaria, vehículos en general, grúas, aviones, remolques, semiremolques, contenedores y material rodante de todo tipo, excluyendo el ferroviario. 20% (representa una vida útil de 5 años)
  
- e) Equipo de computación, incluyendo los programas. 33.33% (representa una vida útil de 3 años).
  
- 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% (representa una vida útil de 4 años)
  
- g) Para los bienes no indicados en los incisos anteriores. 10% (representa una vida útil de 10 años).

#### **2.2.2.5 ARTÍCULO 20. CASOS DE TRANSFERENCIA Y FUSIÓN.**

En el caso de transferencia de bienes a cualquier título, incluso por fusión de personas jurídicas o incorporación de bienes que incrementen el capital de personas individuales o aportes a personas jurídicas que se constituyan o ya constituidas, la depreciación o amortización se calculará sobre el valor de compra o adquisición del bien depreciable por el contribuyente, o, en caso de fusión, sobre el saldo no depreciado del bien para la entidad fusionada.

### **2.2.2.6 ARTÍCULO 14 REVALUACIÓN DE ACTIVOS FIJOS.**

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

Para efectuar las revaluaciones y aplicar las depreciaciones sobre los activos revaluados, se observarán las normas siguientes:

- 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 reevalúo 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 reevalúo en la matrícula fiscal conforme a lo dispuesto en esta literal, el monto de la revaluación quedará afecto al Impuesto Sobre la Renta.
- b) Para establecer la base imponible del Impuesto Sobre la Renta por revaluación de activos, a los nuevos valores que se asignen a los bienes por aplicación de lo dispuesto en el inciso a) precedente, se les restará el valor en libros que tengan los mismos en el balance de cierre del último período de imposición.
- c) La depreciación anual sobre los activos fijos que fueron objeto de revaluación, cuando corresponda, se efectuará de acuerdo con los porcentajes de depreciación a que se refiere el artículo 19 de esta ley, y se

aplicará el porcentaje de depreciación de los activos según corresponda, sobre el valor revaluado.

- d) El pago del Impuesto Sobre la Renta por reevaluación se efectuará dentro de los treinta (30) 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 reevaluación, como renta no afecta y acreditando que se pagó el Impuesto Sobre la Renta por reevaluación o acompañando copia del documento que acredite que se ha revaluado en la matrícula fiscal el inmueble, según el caso.
- e) Cuando se enajene cualesquiera de los bienes revaluados, se considerará ganancia de capital la diferencia entre el valor de la enajenación del bien y el valor en libros del bien en la fecha de la enajenación, más los gastos establecidos en el inciso b) del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

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

Las revaluaciones de activos que se efectúen por simples partidas de contabilidad, no se consideran como renta bruta, ni estarán afectas al Impuesto Sobre la Renta por reevaluación, 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 presente ley, estas últimas revaluaciones deben contabilizarse acreditando una cuenta de superávit por reevaluación 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 Impuesto Sobre la Renta.

**Ejemplo:**

La Empresa Industria, S.A compro el 01 de enero 2,006 una maquina industrial para el procesamiento de productos enlatados por valor de Q.675,500.00, con una vida útil de 4 años, de los cuales van transcurriendo dos, se decidió revalorarla en el segundo año por Q.150,000.00 más y al final del tercer año se vendió en Q.350,000.00.

**Partidas Fiscales.**

Año 1

Se registra la compra de la maquinaria y la depreciación gasto del primer año

Pda#	XX		
Maquinaria		Q.675,500.00	
Banco			Q.675,500.00

Pda#	XX		
Depreciación Maquinaria		Q.135,100.00	
Depreciación Acumulada			Q.135,100.00
(675,500.00 x 20% = 135,100.00)			

Año 2

Se registra la depreciación gasto del año 2, la revaluación de la maquinaria y el pago del impuesto sobre la renta por la revaluación.

Pda#	XX		
Depreciación Maquinaria		Q.135,100.00	
Depreciación Acumulada			Q.135,100.00

Pda#                   XX

Maquinaria Revaluada	Q.150,000.00	
Superávit por revaluación		Q.150,000.00

Pda#                   XX

Impuesto por revaluación	Q.15,000.00	
Caja y Bancos		Q.15,000.00

Según lo establecido en el Art. 14 de la Ley del ISR el porcentaje a pagar por la revaluación del activo es del 10%.  $Q.150,000.00 \times 10\% = Q.15,000.00$ .

### Año 3

Se registra la depreciación gasto del año 3 de la maquinaria, y de la revaluación.

Pda#                   XX

Depreciación Maquinaria	Q.135,100.00	
Depreciación Acumulada		Q.135,100.00

Pda#                   XX

Depreciación Maquinaria Rev.	Q. 30,000.00	
Depreciación Acumulada		Q.30,000.00

(Revaluación 150,000.00 X 20% = 30,000.00)

Posteriormente se registra la venta de la maquinaria determinando su valor en libros y si existe ganancia o pérdida en la venta del activo.

Costo Maquinaria	675,500.00
Dep. Acumulada	405,300.00
Valor en Libros 1	270,200.00

Maquinaria revaluada	150,000.00
Dep. Acumulada	30,000.00
Valor en Libros 2	120,000.00
Valor en libros maquinaria	270,200.00
Valor en libros revaluación	120,000.00
Total	390,200.00
(-) Precio de venta	350,000.00
Pérdida en venta de activo	40,200.00

Resultado real

Superávit por revaluación	150,000.00
Pérdida en venta de activo	( 40,200.00)
Resultado en venta activo	109,800.00

Pda#                    XX

Maquinaria		Q.675,500.00
Maquinaria revaluada		150,000.00
Deprec. Acumulada Maq	Q.405,300.00	
Deprec Acumulada Rev	30,000.00	
Banco	350,000.00	
Superávit por revaluación	150,000.00	
Utilidad en venta de activo		109,800.00
	935,300.00	935,300.00

Con esta última póliza se le da de baja a la maquinaria y su revaluación, así mismo a las depreciaciones acumuladas, el superávit por revaluación y se registra la utilidad real en la venta del activo.

## **2.2.3 ARTÍCULOS COMPLEMENTARIOS QUE INCIDEN EN LA DETERMINACIÓN DE LA GANANCIA DEL EJERCICIO**

### **2.2.3.1 ARTÍCULO 38. RENTA IMPONIBLE EN EL RÉGIMEN OPTATIVO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 72 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Los contribuyentes del impuesto que opten por el régimen establecido en el artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta, solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y restando sus rentas exentas. Se consideran costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas los siguientes:

- El costo de producción y de venta de mercancías y de los servicios que les haya prestado.
- Las pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, debidamente comprobadas, y las producidas por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente; por la parte de cualquiera de tales pérdidas no cubiertas por seguros o indemnizaciones, y siempre que no se hayan tomado como gasto deducible por medio de ajustes en los inventarios.
- En el caso de delitos, se requiere, para aceptar la deducibilidad del gasto, que el contribuyente haya denunciado el hecho ante autoridad judicial competente.
- Los gastos de mantenimiento y los de reparación que conserven los bienes en buen estado de servicio, en tanto no constituyan mejoras permanentes. Con relación a esto el reglamento de la Ley en su artículo 16, indica que son gastos deducibles los de mantenimiento, conservación y de reparación del bien, que permitan mantenerlo en buen estado de utilización. Las erogaciones capitalizables por concepto de mejoras permanentes que



impliquen modificaciones de la contextura primitiva del bien y que prolongue su vida útil, serán consideradas como bienes de activo fijo depreciable y no deducible como gasto.

- Así mismo indica que en los casos de construcciones, en terrenos arrendados, los arrendatarios como propietarios únicamente de la construcción la deberán registrar como activo fijo, en la cuenta construcciones en propiedad ajena, y podrán depreciar el valor de la misma aplicando el porcentaje de depreciación establecido en el inciso a) del artículo 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siempre que el valor de la construcción no fuere compensado por los arrendantes.
- Las depreciaciones y amortizaciones necesarias para compensar el desgaste, deterioro o agotamiento de los bienes o derechos, de acuerdo con el régimen que se establece en el Capítulo VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

### **2.2.3.2 ARTÍCULO 39. COSTOS Y GASTOS NO DEDUCIBLES**

Las personas, entes y patrimonios a que se refiere el artículo anterior no podrán deducir de su renta bruta:

- Los costos o gastos no respaldados por la documentación legal correspondiente, o que no correspondan al período anual de imposición que se liquida.
- Los gastos incurridos y las depreciaciones de bienes utilizados indistintamente en el ejercicio de la profesión y en el uso particular, sólo podrá deducirse la proporción que corresponda a la obtención de rentas gravadas. Cuando no se pueda comprobar la proporción de tal deducción, sólo se considerará deducible, el setenta por ciento (70%) del total de dichos gastos y depreciaciones.

## **CAPÍTULO III**

### **3.1 NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

La globalización e integración de los mercados internacionales, hace necesario que exista una armonización en la información financiera que las entidades de los diferentes países proporcionan a sus inversionistas, analistas y a cualquier tercero interesado. El objetivo que persigue la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera es la obtención de un grado apropiado de comparabilidad de los estados financieros, así como un aumento de la transparencia de la información.

#### **3.1.1 NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD**

1. Presentación de los estados financieros
2. Inventarios
7. Estados de flujo de efectivo
8. Políticas contables. Cambios en las estimaciones contables y errores
10. Hechos posteriores a la fecha de balance
11. Contratos de construcción
12. Impuesto a las ganancias
16. Propiedades, planta y equipo
17. Arrendamientos
18. Ingresos de actividades ordinarias
19. Beneficios a los empleados
20. Contabilización de las subvenciones del Gobierno e información a revelar sobre ayudas Gubernamentales.
21. Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
23. Costos por préstamos
24. Información a revelar sobre partes relacionadas
26. Contabilización e información financiera sobre planes de beneficio por retiro
27. Estados financieros consolidados y separados
28. Inversiones en empresas asociadas

29. Información financiera en economías hiperinflacionarias
31. Participación en negocios conjuntos
32. Instrumentos financieros: presentación e información a revelar
33. Ganancias por acción
34. Información financiera intermedia
36. Deterioro del valor de los activos
37. Provisiones, activos y pasivos contingentes
38. Activos intangibles
39. Instrumentos financieros: reconocimiento y medición.
40. Propiedades de inversión
41. Agricultura.

### **3.1.2 NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

1. Adopción, por primera vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera
2. Pagos basados en acciones
3. Combinación de negocios
4. Contratos de seguro
5. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas
6. Exploración y valuación de recursos minerales
7. Instrumentos financieros: información a revelar
8. Segmentos de operación

### **3.2 MARCO CONCEPTUAL**

El marco conceptual no es una norma, su función es establecer conceptos relacionados a la preparación y presentación de los estados financieros para poder ser utilizados por usuarios externos.

“Este marco conceptual es de aplicación a los estados financieros de todas las empresas industriales, comerciales o de negocios, tanto del sector público como privado.

Este marco conceptual trata sobre:

- a) El objetivo de los estados financieros;
- b) Las características cualitativas que determinan la utilidad de la información de los estados financieros.
- c) La definición, reconocimiento y valoración de los elementos que constituyen los estados financieros; y
- d) Los conceptos de capital y de mantenimiento de capital.” (16:35)

### **3.3 OBJETIVO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

“El objetivo que persigue los estados financieros es proporcionar información relevante sobre la situación financiera, rendimiento y cambios en la posición financiera de toda empresa. Esta información es de utilidad para los usuarios en la toma de decisiones económicas”. (16:38)

En la elaboración de los estados financieros existen dos hipótesis fundamentales:

#### **1. BASE DE ACUMULACIÓN O DEVENGO:**

Según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren. Registrándose en los libros contables e informando sobre ellos en los estados financieros de los ejercicios con los cuales se relacionan.

#### **Ejemplo:**

El 31 de diciembre de 2,008 al realizar el inventario de materia prima se determinó que existe un inventario obsoleto por la cantidad de Q.260,000.00, por lo que se

procedió a informarlo a gerencia para que procedan a realizar los trámites correspondientes para dar de baja al inventario.

Desde el punto de vista financiero se reconoce el gasto en el momento cargando una cuenta de gasto por el total y creando una provisión por obsolescencia.

Pda# 01	31/12/08		
	Inventario Obsoleto MP	260,000.00	
	Provisión inventario Obsoleto		260,000.00

Posteriormente se le da de baja al inventario

Pda# 02	31/01/09		
	Provisión inventario Obsoleto	260,000.00	
	Inventario materia prima		260,000.00

## **2. NEGOCIO EN MARCHA:**

La elaboración de los estados financieros se hace sobre la premisa de que la empresa esta y seguirá en funcionamiento dentro del futuro previsible. Si existiera la necesidad de liquidar o reducir significativamente sus actividades, los estados financieros habrían de prepararse sobre una base diferente, debiendo revelar la información sobre la base utilizada.

### **3.4 CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

“Las cuatro principales características cualitativas de los estados financieros son:

#### **1. Comprensibilidad.**

Se refiere a que los estados financieros deben ser fáciles de comprender por los diferentes usuarios de la información.

## **2. Relevancia**

Para que la información sea útil, debe ser relevante para la toma de decisiones, se considera relevante cuando ejerce influencia sobre las decisiones económicas de quienes la utilizan.

## **3. Fiabilidad**

La información de los estados financieros posee esta característica cualitativa cuando está libre de error material y de sesgo o prejuicio, los usuarios pueden confiar en que es imagen fiel de lo que pretende representar.

## **4. Comparabilidad**

Esta característica se refiere a que los usuarios de la información financiera deben tener la capacidad de comparar los estados financieros de una empresa a lo largo del tiempo, logrando identificar las tendencias de la situación financiera y de su rendimiento.

### **3.4.1 OTRAS CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

#### **Importancia relativa o materialidad**

Se considera que la información tiene importancia relativa o materialidad, cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas a partir de los estados financieros. La materialidad depende de la cuantía de la partida omitida, o del error de evaluación en su caso.

#### **Representación fiel**

Para que los estados financieros posean la característica de representación fiel, la información debe tener exactitud en las transacciones y demás sucesos que pretenden representar.

#### **Esencia sobre la forma**

Es necesario que los estados financieros se preparen de acuerdo con su realidad financiera, y no de acuerdo con su forma legal. Esto quiere decir que primero se

debe tomar la esencia real de la transacción o el saldo y posteriormente su forma legal.

### **Neutralidad**

La información contenida en los estados financieros debe ser neutral, libre de prejuicio.

### **Prudencia**

Se refiere a incluir un cierto grado de precaución, al realizar los juicios necesarios para hacer las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, previniendo que los activos o los ingresos no se sobrevaloren, y que las obligaciones y los gastos no se infravaloren.

### **Integridad**

La información presentada en los estados financieros debe ser completa dentro de los límites de la importancia relativa y el costo, ya que de existir una omisión puede dar origen a que la información sea falsa o equívoca, no fiable y deficiente en términos de relevancia.

### **Oportunidad**

La información financiera debe presentarse a tiempo, permitiendo realizar cualquier tipo de evaluación para la toma de decisiones.

### **Equilibrio entre costo y beneficio**

Debe de existir un equilibrio entre el costo ocasionado al generar la información financiera, contra el beneficio que proporciona la misma". (16:40-43)

## **3.5 RECONOCIMIENTO DE:**

### **3.5.1 ACTIVOS**

Son los recursos que posee la empresa, de los cuales espera obtener un beneficio económico en el futuro, contribuyendo a los flujos de efectivo y de otros equivalentes de efectivo de la empresa.

### **3.5.2 PASIVOS**

Es toda obligación presente que posee la empresa, originada a raíz de sucesos pasados. Al realizar el pago de esta obligación se deriva una salida de recursos que llevan incorporados beneficios económicos.

### **3.5.3 PATRIMONIO NETO**

Es la diferencia que existe entre el total de activos de la empresa menos su total de obligaciones sus pasivos.

### **3.5.4 INGRESOS**

Estos se obtienen en el curso ordinario de las actividades, pueden ser generados por: ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías.

### **3.5.5 GASTOS**

Incluye tanto las pérdidas como todo gasto incurrido en las actividades ordinarias de la entidad, ejemplo el costo de ventas, sueldos y salarios, mantenimientos, depreciaciones, entre otros.

## **3.6 MEDICIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

“Para la elaboración de los estados financieros se emplean diferentes bases de valoración, con diferentes grados y en distintas combinaciones entre ellas.

Tales bases o métodos son los siguientes.

- Costo histórico: según el importe pagado.
- Costo corriente: si se adquiere en la actualidad
- Valor realizable o de liquidación: valor presente por venta no forzada
- Valor presente: valores netos”. (16:53)



### **3.7 TRATAMIENTO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA GUATEMALTECA**

#### **3.7.1 BASES LEGALES PARA APLICAR NIIFS**

Según el artículo 368 del Código de Comercio Decreto 2-70 establece:

“Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”. (4:90)

Por lo anterior, las resoluciones emitidas por el IGCPA de fecha 4 de junio del 2,001 y 16 de junio 2,002 en donde se aprobaron las NIC aclara que para efectos técnicos contables, las NIC y los PCGA son sinónimos.

La base legal de la anterior resolución, radica en que el IGCPA actuó por delegación del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas. La ley de Colegiación Profesional Obligatorio estipula que los colegios profesionales son los entes gremiales calificados para dictar normas para el ejercicio profesional de su gremio respectivo.

Por lo anteriormente descrito se puede decir que existe la base legal para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera. Sin embargo, se debe de considerar que para fines tributarios existen leyes específicas, en nuestro caso La Ley del Impuesto Sobre la Renta que define las bases para su cumplimiento.

Con fecha 20 de diciembre de 2,007, es publicado en el Diario Oficial la resolución de El Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, en la cual se adoptan como principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala a que se refiere el Código de Comercio Decreto 2-70 y como marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros, las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas

Internacionales de Información Financiera. La vigencia de esta resolución tiene un efecto optativo para el periodo que inicie el 1 de enero del año 2,008 y obligatoriamente a partir de enero de 2,009.

Como resultado de las publicaciones anteriores, el Instituto Guatemalteco de contadores Públicos y Auditores de Guatemala (IGCPA) resolvió derogar las resoluciones emitidas de fecha 4 de junio de 2,001 y 16 de julio de 2,002 a través de las cuales se adoptaron las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC- como principios de contabilidad generalmente aceptados.

Lo descrito en los párrafos precedentes nos muestra la importancia de conocer y poder aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera, lo que nos permitirá cumplir con las normativas contables establecidas por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala CCPAG.

### **3.8 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 2 INVENTARIOS**

#### **3.8.1 OBJETIVO**

El objetivo de esta norma es establecer el tratamiento contable de los inventarios. Considerando como tema fundamental en su registro contable el costo que debe reconocerse como un activo, el cual será diferido hasta que se reconozcan los ingresos por la venta de los inventarios, además provee una guía práctica para la determinación de ese costo, así como su posterior reconocimiento como un gasto del ejercicio, incluyendo cualquier deterioro que rebaje el importe en libros del valor neto realizable.

El inventario es uno de los rubros de gran importancia para toda empresa industrial, si no existe un inventario de materia prima no se puede desarrollar el proceso de producción para la obtención del producto terminado disponible para la venta, por lo que es necesario conocer el manejo contable del mismo desde un punto de vista financiero, que permita aplicar un método de valuación adecuado

para la determinación del costo y cualquier disminución o aumento que se deba realizar al valor del inventario.

### **3.8.2 DEFINICIONES**

“Para poder comprender el contenido de la Norma Internacional de Contabilidad No. 2 Inventarios, es necesario conocer el significado de algunos términos citados en la misma:

#### **Inventarios**

Se refiere a los activos:

- a) Que posee la empresa para la venta
- b) En proceso de producción de cara a esa venta; o
- c) En forma de materiales o suministros, a ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios.

#### **Valor neto realizable**

Se define como el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

#### **Valor razonable**

Es el valor por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas, quienes realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

#### **Valuación de los inventarios**

Los inventarios deberán valorarse al menor de: el costo o el valor neto realizable.

## **Costos de los inventarios**

Están integrados por todos los costos derivados de la adquisición y transformación, así como otros costos incurridos para poner en condición de venta a los inventarios.

### **a) Costos de adquisición**

Lo comprende el precio de compra, aranceles de importación y otros impuestos no recuperables de las autoridades fiscales, transportes, almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías. Para determinar el costo, se deducirán los descuentos comerciales, rebajas y otras partidas similares.

### **b) Costos de transformación**

Comprende aquellos costos directamente vinculados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprende una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, incurridos en la transformación de las materias primas en productos terminados. En estos costos no se permite incluir diferencias en cambio o intereses por pago aplazado.

Los costos indirectos variables son todos aquéllos que varían según el volumen de producción obtenida, como materiales y la mano de obra indirecta. Los costos indirectos fijos son todos los costos que permanecen relativamente constantes, no importando el volumen de la producción, tales como la amortización y mantenimiento de los edificios y equipo de fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta.

También existen otros gastos como desperdicios, almacenamiento y otros costos indirectos de administración que no contribuyen a las condiciones y ubicaciones actuales del inventario, estos se registran como gastos del ejercicio en que se incurren". (16:848)

### **3.8.3 COSTOS DE LOS INVENTARIOS PARA UN PRESTADOR DE SERVICIOS**

“Cuando un prestador de servicios posea un inventario, este los medirá por los costos que suponga su producción. Dichos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo al personal de supervisión y otros costos indirectos”. (16:850)

### **3.8.4 COSTOS AGRÍCOLAS**

“De acuerdo con lo establecido en la NIC 41 Agricultura, los inventarios que comprenden productos agrícolas cosechados o recolectados de sus activos biológicos, se valuarán para su reconocimiento inicial por el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta considerados en el momento de cosecha o recolección”. (16:850)

### **3.8.5 SISTEMA DE VALORACIÓN DE COSTOS**

Los sistemas que se pueden utilizar son el estándar o minorista siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándar se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materia prima, suministros, mano de obra, eficiencia y la utilización de la capacidad. Las condiciones de cálculo serán revisadas de forma regular, y si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado.

El método de los minoristas es utilizado por el sector comercial al por menor, para la valoración de sus inventarios, esto cuando existe un gran número de artículos que rotan velozmente, y que poseen márgenes similares resultando impracticable la utilización de otros métodos de cálculo de costos. En este método, el costo de los inventarios se determinará deduciendo, del precio de venta del artículo, un porcentaje apropiado de margen bruto. Se utiliza un porcentaje promedio para cada sección o departamento comercial.

### **3.8.6 FORMULAS DEL COSTO**

Esta norma reconoce tres tipos de formulas para determinar el costo, la primera se refiere al costo de los inventarios de productos que no sean habitualmente intercambiables entre sí, al igual que los bienes y servicios producidos para proyectos específicos, será determinado por el método de identificación específica de sus costos individuales. En donde cada tipo de costo concreto será distribuido entre ciertas partidas identificadas dentro de las existencias.

El costo de los inventarios, distintos a los descritas en el párrafo anterior, se realizará utilizando el método de primera entrada primera salida (FIFO siglas en ingles) o costo promedio ponderado. Se utilizará la misma fórmula de costo para las existencias con una naturaleza y uso similares dentro de la misma.

La aplicación de la formula FIFO, asume que los productos en existencia comprados o producidos antes, serán vendidos en primer lugar, y los productos que queden en la existencia final serán los producidos o comprados más recientemente.

## Ejemplo formula FIFO o PEPS

Esta norma al igual que lo establecido en el artículo 49 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta reconoce como formula para determinar el costo de los inventarios el método de primera entrada, primera salida (PEPS) no reconoce como formula para determinar el costo de los inventarios el método de última compra primera salida (UEPS).

### VALUACIÓN DE INVENTARIOS

#### FORMULA FIFO

#### COLORANTES

#### UNIDAD DE MEDIDA QUINTAL

FECHA	DESCRIPCION	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
		UN	COSTO	TOTAL	UN	COSTO	TOTAL	UN	COSTO	TOTAL
01/02/2008	SALDO INICIAL							25	176.00	4,400.00
02/02/2008	OC 00360	90	178.00	16,020.00				90	178.00	16,020.00
03/02/2008	REQ. 25				25	176.00	4,400.00			
					50	178.00	8,900.00	40	178.00	7,120.00
								40	178.00	7,120.00
05/02/2008	OC 00361	150	180.00	27,000.00				150	180.00	27,000.00
10/02/2008	REQ. 26				40	178.00	7,120.00			
					85	180.00	15,300.00	65	180.00	11,700.00
18/02/2008	OC 362	55	181.00	9,955.00				65	180.00	11,700.00
								55	181.00	9,955.00
20/02/2008	REQ. 27				65	180.00	11,700.00			-
					35	181.00	6,335.00	20	181.00	3,620.00
<b>TOTALES</b>		<b>295</b>		<b>52,975.00</b>	<b>300</b>		<b>53,755.00</b>	<b>20</b>	<b>181.00</b>	<b>3,620.00</b>

## Ejemplo formula del costo promedio

Al utilizar la formula del costo promedio ponderado, el costo de cada unidad de productos será determinado a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del ejercicio, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el ejercicio.

## FORMULA COSTO PROMEDIO PONDERADO

## COLORANTES

## UNIDAD DE MEDIDA QUINTAL

FECHA	DESCRIPCION	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
		UN	COSTO	TOTAL	UN	COSTO	TOTAL	UN	COSTO	TOTAL
01/02/2008	SALDO INICIAL							25	176.00	4,400.00
02/02/2008	OC 00360	90	178.00	16,020.00				90	178.00	16,020.00
								<b>115</b>	<b>177.57</b>	<b>20,420</b>
03/02/2008	REQ. 25				75	177.57	13,317.75	<b>40</b>	<b>177.57</b>	<b>4,439.25</b>
								40	177.57	7,102.80
05/02/2008	OC 00361	150	180.00	27,000.00				150	180.00	27,000.00
								<b>190</b>	<b>179.49</b>	<b>34,103</b>
10/02/2008	REQ. 26									
					125	179.49	22,436.25	<b>65</b>	<b>179.49</b>	<b>11,666.85</b>
18/02/2008	OC 362	55	181.00	9,955.00				65	179.49	11,666.85
								55	181.00	9,955.00
20/02/2008	REQ. 27							<b>120</b>	<b>180.18</b>	<b>21,621.85</b>
					100	180.18	18,018.00	20	180.18	3,603.60
<b>TOTALES</b>		<b>295</b>		<b>52,975.00</b>	<b>300</b>		<b>53,772.00</b>	<b>20</b>	<b>180.18</b>	<b>3,603.60</b>

**3.8.7 VALOR NETO REALIZABLE**

El costo de las existencias puede no ser recuperable en el caso de que las mismas estén dañadas parcial o totalmente, obsoletas o si sus precios de mercado han caído. También se puede dar el caso en que el costo no puede ser recuperable si los costos estimados para su terminación o venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista en el cual los activos no se valorarán en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o utilización

Las estimaciones del valor neto realizable se basarán en la información más confiable de que se disponga, en el momento de hacerlas, acerca del importe por el que se espera realizar los inventarios. Se deberá tener en consideración las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos confirmen condiciones existentes al final del ejercicio.



No se rebajará el valor de las materias primas y otros suministros, mantenidos para su uso en la producción de existencias, para situar su importe en libros por debajo del costo, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos al costo o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción, en el precio de las materias primas, indique que el costo de los productos terminados excederá a su valor neto realizable se rebajará su importe en libros hasta cubrir esa diferencia. En estas circunstancias, el costo de la reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Se realizará una evaluación del valor neto realizable en cada ejercicio posterior. Cuando las circunstancias, que previamente causaron la rebaja del valor, hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor neto realizable como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de la misma, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto realizable revisado. Esto ocurrirá, cuando un artículo en existencias, que se contabilice por su valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta, esté todavía en inventarios de un ejercicio posterior y su precio de venta se haya incrementado.

### **Ejemplo**

La empresa Industria, S.A al 31 de diciembre 2,008 tiene registrado un inventario de producto terminado por un valor de Q.785,600.00 de ese total el 15% se verificó que se encuentra en las listas de precios abajo del costo en un 10%.

Según lo establecido en la norma se debe rebajar el total del inventario al valor menor entre el costo y el valor neto realizable.

Desarrollando el ejemplo anterior, se indica que del total del inventario de producto terminado el 15% se encuentra por debajo del costo en un 10%

Producto Terminado	Q.785,600.00
Por debajo del costo 15%	117,840.00
Disminución entre VNR y Costo 10%	11,784.00

El valor a disminuir al total de producto terminado es Q.11,784.00.

Pda#	XX	
Gasto por Valor Neto Realizable	Q.11,784.00	
Inventario Producto Terminado		Q.11,784.00

### **3.8.8 RECONOCIMIENTO COMO UN GASTO**

Cuando sean vendidos los inventarios, el valor en libros de los mismos será reconocido como un gasto del ejercicio en el que se reconozcan los correspondientes ingresos ordinarios. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en las existencias, se reconocerá en el ejercicio en que ocurra la rebaja o pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de las existencias que hayan sido reconocidas como gasto en el ejercicio en que la recuperación del valor tenga lugar.

### **3.8.9 INFORMACIÓN A REVELAR**

“La información a revelar en los estados financieros con relación a los inventarios es:

- a) Las políticas contables adoptadas para la valoración de los inventarios, incluyendo la fórmula de valoración de los costos que se haya utilizado;
- b) El valor total en libro de los inventarios, y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;

- c) El importe en libros de los inventarios que se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta;
- d) El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el ejercicio;
- e) El importe de las rebajas de valor de los inventarios que se haya reconocido como gasto en el ejercicio;
- f) El importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se haya reconocido como una reducción en las cuantía del gasto por inventarios en el ejercicio;
- g) Las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor;
- h) El importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas”. (16:853)

### **3.9 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

#### **3.9.1 OBJETIVO**

“El objetivo de esta norma es establecer el tratamiento contable del rubro de propiedades, planta y equipo, permitiéndoles a los usuarios de los estados financieros conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se pudieron dar en la inversión. Los problemas más comunes que se presentan en el reconocimiento contable de las propiedades, planta y equipo son la contabilización, determinación del valor en libros, cargos por depreciación y pérdidas por deterioro”. (16:1,015)

Para toda empresa industrial el rubro de propiedades, planta y equipo representa una inversión significativa dentro de su balance general, esto debido a que posee

diversos tipos de maquinarias de alto costo utilizadas para el desarrollo del proceso de producción, por lo anterior es importante conocer el tratamiento contable que se le debe dar desde el punto de vista financiero, permitiendo así poder contabilizar la distribución del gasto por el desgaste físico que sufre durante su vida útil estimada.

Esta norma no aplica a activos mantenidos para la venta (NIIF 5), activos biológicos (NIC 41) recursos minerales (NIIF 6) e inversiones inmobiliarias (NIC 40).

### **3.9.2 DEFINICIONES**

“Para comprender el contenido de la presente norma es importante conocer las siguientes definiciones:

#### **Propiedades, planta y equipo**

Son los activos tangibles que: a) posee una empresa 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.

#### **Depreciación**

Es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

#### **Costo**

Es el efectivo o equivalentes de efectivo pagados o la contraprestación entregada para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción.

#### **Importe depreciable**

Es el costo histórico del activo o la cantidad que lo sustituya en los estados financieros, una vez se ha deducido el valor residual.

**Importe en libros**

Es el importe por el cual se reconoce al activo una vez deducida la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas.

**Importe recuperable**

Es el mayor entre el precio de venta neto de un activo y su valor de uso.

**Vida útil es**

a) El periodo durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la empresa, o bien b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la empresa.

**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 por parte de la empresa.

**Valor residual**

Es la cantidad neta que la empresa espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido los eventuales costos derivados de la desapropiación.

**Valor razonable**

Es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor debidamente informados, en una transacción libre.

**La pérdida por deterioro**

Es la cantidad en que excede, el valor en libros de un activo, a su importe recuperable". (16:1,016)

### **3.9.3 EL VALOR EN LIBROS DE UN ACTIVO**

Es el importe por el que tal elemento aparece en el balance general, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas de valor por deterioro que eventualmente le correspondan.

Las partidas de las propiedades, planta y equipo presentan una parte importante de los activos totales de la empresa, por lo que resultan significativas en el contexto de su posición financiera. Además, la determinación de un gasto determinado representa un activo o es un cargo a resultados del periodo, tiene un efecto importante en los resultados de las operaciones de la entidad.

El costo de los elementos de las propiedades, planta y equipo, comprende su precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier costo directamente relacionado con la puesta en servicio del activo para el uso al que está destinado. Se deducirá cualquier eventual descuento o rebaja del precio para llegar al costo del elemento.

El costo de adquisición de tal elemento se medirá por el valor razonable del activo recibido, que es equivalente al valor razonable del valor del activo entregado, ajustado por el importe de cualquier eventual cantidad de efectivo u otros medios líquidos entregados adicionalmente.

Existen desembolsos posteriores relacionados al mantenimiento y reparación de las propiedades, planta y equipo los cuales deben registrarse directamente como gasto del periodo.

Regularmente el valor razonable de los terrenos, edificios, maquinarias y equipos se determinará según tasación oportuna por medio de expertos.

### **3.9.4 RECONOCIMIENTO**

Cualquier elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo, y cuando el costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

Los repuestos y equipo auxiliar para uso y mantenimiento de los activos se contabilizan como inventario de repuestos y se reconocen como gasto del ejercicio cuando se consumen. Sin embargo los importantes para mantenimiento permanente que se espera utilizar durante más de un período cumplen las condiciones para ser registrados como activos fijos.

En los costos del activo no se incluyen los costos de mantenimiento, estos se registran directamente al resultado.

Si se incluyen costos de sustitución derivado de reparaciones mayores, de parte de dicho elemento cuando se incurre en ellos. También se incluye en el costo las inspecciones generales para que el activo continúe operando, registrándolo como una sustitución ejemplo de ello el mantenimiento de los aviones.

#### **3.9.4.1 VALORACIÓN EN EL MOMENTO DE SU RECONOCIMIENTO**

Todo elemento clasificado como propiedades, planta y equipo, que cumpla con las condiciones para ser reconocido como un activo, será valuado por su costo.

##### **3.9.4.1.1 COMPONENTES DEL COSTO**

“Los componentes de los elementos de propiedades, planta y equipo comprenden:

- a) El precio de adquisición, incluyendo aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, luego de deducir cualquier descuento comercial o rebaja del precio;

- b) Cualquier otro costo relacionado con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para poder ponerlo en uso;
- c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar.

Ejemplo de costos directamente relacionados:

- a) Retribuciones a los empleados, que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo.
- b) Costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior.
- c) Costos de instalación y montaje
- d) Costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.
- e) Honorarios profesionales, incurridos en la adquisición del activo

Ejemplo de los costos que no forman parte del costo de propiedades, planta y equipo.

- a) Costos de apertura de una instalación productiva.
- b) Costos de introducción de un nuevo producto o servicio.
- c) Costos de apertura de una nueva localización o un nuevo segmento
- d) Costos administrativos y otros costos indirectos generales". (16:1,018)

#### **3.9.4.2 VALORACIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO**

La empresa elegirá como política el método del costo o el de revaluación y aplicará la política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.



### **3.9.4.2.1      MODELO DEL COSTO**

Luego de haber reconocido como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se contabilizará por su costo de adquisición menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de pérdidas por deterioro del valor.

### **3.9.4.2.2      MODELO DE REVALUACIÓN**

Según este modelo el elemento de propiedades, planta y equipo se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de su valor. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, asegurando que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha del balance.

El valor razonable de los terrenos y edificios se determinará según la evidencia basada en el mercado que ofrezca la tasación, realizada habitualmente por expertos independientes calificados profesionalmente.

La frecuencia de reevaluación dependerá de los cambios que sufran los valores razonables de los elementos de propiedades planta y equipo que se estén revaluando. Estas revaluaciones pueden ser anual, cada tres o cinco años.

Cuando se realice una revaluación, la depreciación acumulada en la fecha de la revalorización puede ser tratada de las siguientes maneras:

- a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revalorización sea igual a su importe revalorizado. Este método se utiliza cuando se revalúa el activo por medio de la aplicación de un índice para determinar su costo de reposición depreciado.

- b) Eliminada contra el importe en libros del activo de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo. Este método es utilizado habitualmente en edificios.

Al revalorizar un elemento de propiedades, planta y equipo, también se debe revalorizar todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.

### **3.9.5 CONTABILIZACIÓN POR REVALUACIONES**

Cuando se incremente el valor en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se llevará directamente a una cuenta de reservas de revalorización, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, reconocida previamente en resultados.

Cuando se disminuya el valor en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, esta disminución deberá reconocerse en el resultado del ejercicio. No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier reserva de revalorización reconocida previamente en relación con el activo, en la medida que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de reserva de revalorización.

La reserva por revaluación podrá ser transferida directamente a la cuenta de utilidades retenidas, las transferencias desde las cuentas de reservas por revalorización a las cuentas de utilidades retenidas, realizadas, no pasarán por el resultado del ejercicio.

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.

## Ejemplo

Tomando de referencia el ejemplo utilizado en el capítulo anterior para el registro de las revaluaciones de activos fijos, conforme a lo establecido por la base fiscal en el artículo 14 de La Ley del Impuesto Sobre la Renta, a continuación se desarrolla el registro de las revaluaciones de activos fijos según lo establecido por esta norma sobre una base financiera.

La Empresa Industria, S.A compro el 01 de enero 2,006 una maquina industrial para el procesamiento de productos enlatados por valor de Q.675,500.00, con una vida útil de 4 años, de los cuales van transcurriendo dos, en el segundo año se decide revaluar su valor pensando en realizar su venta, esta maquina fue comprada en Estados Unidos por un valor más bajo que en el mercado nacional, según el avalúo practicado el precio de mercado de la maquina tenia un incremento de Q.150,000.00 en relación al valor de compra, al final del tercer año se decide vender la maquina en Q.350,000.00.

### Partidas Financieras.

#### Año 1

Se registra la compra de la maquinaria y la depreciación gasto del primer año

Pda#                    XX

Maquinaria	Q.675,500.00	
Banco		Q.675,500.00

Pda#                    XX

Depreciación Maquinaria	Q.168,875.00	
Depreciación Acumulada		Q.168,875.00

(675,500.00 x 25% según vida útil de 4 años = 168,875.00)

Año 2

Se registra la depreciación gasto del año 2, la revaluación de la maquinaria según avalúo, y el Impuesto sobre la renta por revaluación correspondiente al 10%.

Pda#                   XX

Depreciación Maquinaria	Q.168,875.00	
Depreciación Acumulada		Q.168,875.00

Pda#                   XX

Maquinaria Revaluada	Q.150,000.00	
Superávit por revaluación		Q.150,000.00

Pda#                   XX

Impuesto por revaluación	Q.15,000.00	
Caja y Bancos		Q.15,000.00

Año 3

Se registra la depreciación gasto del año 3 de la maquinaria, y de la revaluación.

Pda#                   XX

Depreciación Maquinaria	Q.168,875.00	
Depreciación Acumulada		Q.168,875.00

Pda#                   XX

Superávit por revaluación .	Q. 75,000.00	
Depreciación Acumulada		Q.75,000.00

(Revaluación 150,000.00 X 25% = 37,500.00 X 2 )

El cálculo de la depreciación de la maquinaria revaluada se hace por 2 años que es el tiempo que tiene de uso la maquinaria que se esta revaluando.

Posteriormente se registra la venta de la maquinaria determinando su valor en libros y si existe ganancia o pérdida en la venta del activo.

Costo Maquinaria	675,500.00
Dep. Acumulada	506,625.00
Valor en Libros 1	168,875.00
Maquinaria revaluada	150,000.00
Dep. Acumulada	75,000.00
Valor en Libros 2	75,000.00
Valor en libros maquinaria	168,875.00
Valor en libros revaluación	75,000.00
Total	243,875.00
(-) Precio de venta	350,000.00
Utilidad en venta de activo	106,125.00

#### Resultado real

Superávit por revaluación	75,000.00
Pérdida en venta de activo	106,125.00
Resultado en venta activo	181,125.00

Pda#	XX	
Maquinaria		Q.675,500.00
Maquinaria revaluada		150,000.00
Deprec. Acumulada Maq	Q.506,625.00	
Deprec. Acumulada Rev	75,000.00	
Banco	350,000.00	
Superávit por revaluación	75,000.00	
Utilidad venta de activos		181,125.00
	1,006,625.00	1,006,625.00

Con esta última póliza se le da de baja a la maquinaria y su revaluación, dejando registrado el resultado de la venta de este activo, que en este caso es una ganancia en venta de activo, esto porque el valor de la venta es mayor al valor en libros de la maquinaria.

### **3.9.6 DEPRECIACIÓN O AMORTIZACIÓN**

La base depreciable de cualquier elemento componente de las propiedades, planta y equipo, debe 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 periodo debe ser reconocido como un gasto, a menos que dicho valor se incluya como componente del valor en libros de otro activo. A medida que se van consumiendo los beneficios económicos incorporados a un activo, se reducirá el valor en libros del mismo, con el fin de reflejar dicho consumo, mediante cargos a resultados por depreciación. Tales cargos se harán, incluso, cuando el valor del activo exceda de su valor neto en libros.

“No obstante, otros factores, tales como la obsolescencia técnica y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien, a menudo producen una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que valdría esperar de la utilización del activo. Consecuentemente, para determinar la vida útil de la propiedad, planta y equipo, deben tenerse en cuenta cada uno de los factores siguientes:

- a) El uso deseado del activo por parte de la empresa, que debe estimarse por referencia a la capacidad o al rendimiento físico que se espera del mismo;
- b) El deterioro natural esperado, que depende de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que será usado el bien, el programa de reparaciones y mantenimiento de la empresa, así como el

nivel de cuidado y mantenimiento mientras el activo no está siendo dedicado a tareas productivas;

- c) La obsolescencia técnica derivada de los cambios y mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo, y
- d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados con el bien.” (16:1024)

Los terrenos y los edificios se tratarán contablemente por separado, incluso si han sido adquiridos conjuntamente. Los terrenos tienen, normalmente, una vida ilimitada y por tanto no se deprecian. Las construcciones tienen una vida limitada y, por tanto, son activos depreciables. Un eventual incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación de la vida útil del edificio.

### **3.9.6.1 MÉTODO DE DEPRECIACIÓN**

El método de depreciación aplicado a un activo deberá revisarse, como mínimo, a la finalización de cada ejercicio anual y, si existiera un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará el método de depreciación para reflejar el nuevo patrón, este cambio debe contabilizarse como un cambio en una estimación contable, según la NIC 8.

Entre los métodos de depreciación se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción.

1. La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie.

2. El método de depreciación decreciente dará lugar a un cargo que irá disminuyendo en el transcurso de la vida útil del activo.
3. El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización esperada.

### **3.9.7 INFORMACIÓN A REVELAR**

“La información que debe revelarse en los estados financieros, con respecto a cada una de las clases de propiedades, planta y equipo, es:

- Las bases de valuación utilizada para determinar el importe en libros bruto
- Los métodos de depreciación utilizados
- Las vidas útiles o los porcentajes de depreciación
- Valor en libros y la depreciación acumulada
- La conciliación de los saldos inicial y final mostrando las adiciones, activos disponibles para la venta.
- Depreciación
- Revaluación
- Restricciones a la titularidad de propiedades, planta y equipo.

Cuando los elementos de propiedades, planta y equipo se contabilicen por sus valores revaluados, se deberá revelar lo siguiente:

- Fecha de la revaluación
- Si se utilizó un experto independiente
- Métodos e hipótesis significativas
- Importe en libros si hubiera utilizado el costo
- Movimiento de superávit por revaluación”. (16:1,027)



### **3.10 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS**

#### **3.10.1 OBJETIVO**

“Su objetivo es establecer los procedimientos que una empresa aplicará para asegurarse que sus activos están contabilizados por un valor que no sea superior a su importe recuperable.

El activo se considerará contabilizado por encima de su importe recuperable, cuando su valor en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta. Si se da este caso, el activo se presentaría como deteriorado, y según lo establecido en esta norma la empresa debe reconocer una pérdida por deterioro del valor de ese activo.

Esta norma no será de aplicación para el deterioro de:

- a) Los inventarios
- b) Contratos de construcción
- c) Impuestos diferidos
- d) Retribuciones a empleados
- e) Propiedades de inversión
- f) Activos biológicos
- g) Contratos de seguros
- h) Activos no corrientes clasificados para la venta y operaciones discontinuadas”. (16:1,543)

#### **3.9.10.2 DEFINICIONES**

“Al igual que las anteriores normas, se incluyen ciertas definiciones que ayudan a comprender el contenido de la misma.

**Mercado activo**

Es un mercado en el que se dan las siguientes condiciones: las partidas negociadas en el mercado son homogéneas. Normalmente se pueden encontrar compradores y vendedores en cualquier momento y los precios están disponibles al público.

**Importe en libros**

Es el valor que se reconoce de un activo, una vez deducida la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de su valor acumuladas.

**Importe depreciable de un activo**

Es su costo, o el importe que lo sustituya en los estados financieros, menos su valor residual.

**Depreciación**

Es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

**Valor razonable menos los costos de venta**

Es el valor que se puede obtener en 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 el deterioro del valor**

Es la cantidad en que excede el valor en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.

**Importe recuperable**

Es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor de uso". (16:1,545)

### **3.9.10.3 VALOR DE USO**

Es el valor actual de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo.

Todo activo se considerará deteriorado, cuando su importe en libros exceda a su importe recuperable. Al cumplirse los indicadores del deterioro la entidad estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable, esta norma no obliga a realizar una estimación formal del importe recuperable si no se presentase indicio alguno de una pérdida por deterioro del valor.

La entidad evaluará en cada fecha de cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera tal indicio la entidad deberá estimar el importe recuperable del activo. Se debe considerar su vida útil.

Debe comprobar anualmente el deterioro de los activos intangibles con una vida útil indefinida, así como los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libro con su importe recuperable.

### **3.9.10.4 EVALUACIÓN DEL DETERIORO DE UN ACTIVO**

Al evaluar el deterioro de un activo debe considerarse lo siguiente:

#### **3.9.10.4.1 FUENTES EXTERNAS DE INFORMACIÓN:**

- a) Disminución significativa del valor de mercado del activo.
  
- b) Durante el ejercicio han tenido lugar o van a tener lugar en un futuro inmediato cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad referente al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que esta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.

- c) Durante el período las tasas de interés o de rendimiento de inversiones han sufrido incrementos que afecten la tasa de descuento para calcular el valor en uso del activo.
- d) El importe en libros de los activos netos, es mayor que su capitalización bursátil.

#### **3.9.10.4.2 FUENTES INTERNAS DE INFORMACIÓN:**

- e) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.
- f) Se esperan cambios significativos en el alcance o manera de usar el activo que afectarán desfavorablemente a la entidad.
- g) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que el desempeño económico del activo es o va ser peor que el esperado.

#### **3.9.10.5 MEDICIÓN DEL IMPORTE RECUPERABLE**

Esta norma define al importe recuperable de un activo, como el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor de uso.

En el caso de activos intangibles con una vida útil indefinida, se compara el importe en libros recuperable esto debe realizarse anualmente, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

- a) “Cuando no genere entradas de efectivo que sean en buena medida independiente de aquellos flujos que provienen de otros activos.
- b) Que el cálculo del importe recuperable mas reciente diese lugar a una cantidad que exceda por un margen significativo al importe en libros del activo y;

- c) Que basándose en un análisis de los eventos y circunstancias que han ocurrido y circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable, la probabilidad de que el importe recuperable corriente sea inferior al importe en libros sea remota".  
(16:1,550)

### **3.9.10.6 RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LA PÉRDIDA POR DETERIORO DEL VALOR**

El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esta reducción es denominada pérdida por deterioro del valor.

La pérdida por deterioro del valor debe reconocerse inmediatamente en el resultado del ejercicio, a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra norma. Cualquier pérdida por deterioro del valor, en los activos revaluados, se tratará como un decremento en la revaluación de acuerdo con esa otra norma.

La pérdida por deterioro del valor asociada a un activo revaluado se reconocerá en el resultado del periodo, no obstante, la pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado se reconocerá inmediatamente como un cargo contra los superávits por revaluación hasta el límite de la reserva de revaluación de ese activo.

Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la entidad reconocerá un pasivo si, y sólo si, estuviese obligada a ello por otra norma.

Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos de depreciación del activo se ajustarán en los ejercicios futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a los largo de la vida útil restante.

### **3.9.10.7 REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DEL VALOR**

“La entidad evaluará, en cada fecha del balance, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida, en ejercicios anteriores, para un activo distinto a la plusvalía comprada, ya no existe o podría haber disminuido. Si existiera tal indicio, la entidad estimará de nuevo el importe recuperable del activo”. (16:1,568)

Debe evaluar lo anterior considerando lo contrario a la pérdida de valor en las fuentes externas e internas de información.

Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en ejercicios anteriores para un activo, distinto a la plusvalía comprada, si y sólo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció la última pérdida por deterioro. Si este fuera el caso, se aumentará el importe en libros del activo hasta que alcance su importe recuperable.

Lo anterior debe reconocerse en el resultado del período a menos que se contabilice sobre valores revaluados, lo cual debe tratarse como un aumento de la revaluación.

### **3.9.10.8 INFORMACIÓN A REVELAR**

“La entidad revelará, para cada clase de activos, la siguiente información:

- a) Importe de las pérdidas por deterioro
- b) Importe de las reversiones de las pérdidas por deterioro
- c) Pérdidas por deterioro por activos revaluados
- d) Reversiones de pérdidas de activos revaluados
- e) Otras”. (16:1,571).

**Ejemplo.**

La empresa Industria, S.A posee una maquinaria que adquirió hace 3 años por un valor de 275,000.00, la vida útil estimada era de 5 años, a finales del 3er año se encuentra totalmente deteriorada.

Partidas Financieras.Año 1

Se registra la compra de la maquinaria y la depreciación gasto del primer año

Pda#                    XX

Maquinaria	Q.275,000.00	
Banco		Q.275,000.00

Pda#                    XX

Depreciación Maquinaria	Q. 55,000.00	
Depreciación Acumulada		Q. 55,000.00

(275,000.00 x 20% según vida útil de 5 años = 55,000.00)

Año 2

Se registra la depreciación gasto del año 2.

XX

Pda#

Depreciación Maquinaria	Q. 55,000.00	
Depreciación Acumulada		Q. 55,000.00

Año 3

Se registra la depreciación gasto del año 3 y el gasto por el deterioro.

Pda#                    XX

Depreciación Maquinaria	Q. 55,000.00	
Depreciación Acumulada		Q. 55,000.00

Como se indicó en el ejemplo, a finales del tercer año según informe emitido por el técnico encargado del mantenimiento de la maquinaria, se determina que la misma esta deteriorada debido al uso intenso al que fue sometida, por lo que se procede a darle de baja al activo. Primero se establece el valor en libros para luego registrar el gasto del deterioro.

Valor del Activo	Q.275,000.00
Depreciación Acumulada	165,000.00
Valor en Libros	110,000.00

Pda#                    XX

Gasto por deterioro	Q.110,000.00	
Depreciación Acumulada	165,000.00	
Maquinaria		Q.275,000.00

En esta última partida se registra el gasto por el deterioro, se rebaja el saldo de la depreciación acumulada y se rebaja el valor del activo.



## CAPÍTULO IV

### 4.1 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 12 IMPUESTO A LAS GANANCIAS (ISR DIFERIDO)

#### 4.1.1 IMPORTANCIA

Cuando una empresa utiliza como base para el registro contable de sus transacciones las Normas Internacionales de Información Financiera, da origen a que existan ciertas diferencias entre lo establecido por estas normas y lo establecido por las leyes fiscales, en el caso de Guatemala la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Esta norma permite establecer el tratamiento contable a dichas diferencias denominadas **DIFERENCIAS TEMPORARIAS**, permitiendo así que exista una armonización entre ambas bases, cumpliendo tanto con la base financiera como con la base fiscal.

De lo anterior descrito radica la importancia de conocer esta norma y de poder aplicarla para toda empresa que tenga como régimen de pago del Impuesto Sobre la Renta lo establecido en el artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

#### 4.1.2 OBJETIVO

“El objetivo de esta norma es establecer el manejo contable del impuesto sobre las ganancias. El principal problema que se presenta al contabilizar el impuesto sobre las ganancias es como tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- a) La recuperación en el futuro del valor en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de la empresa; y

- b) Las transacciones y otros sucesos del ejercicio corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros”. (16:959)

El impuesto sobre la renta diferido surge de las diferencias temporarias entre la base fiscal y contable o financiera. Registrando una transacción en un período en una de las bases y en el otro periodo en la otra base, esto quiere decir que según la base financiera se puede registrar un gasto en un período, mientras que la base fiscal en el caso de Guatemala La Ley del impuesto sobre la renta, no permite registrarlo en ese mismo periodo sino hasta el siguiente. Ahí es donde se originan las diferencias temporarias.

#### **4.1.3 DEFINICIONES**

Al igual que las normas anteriores, se presentan ciertas definiciones que contribuyen a entender el contenido de esta norma, entre ellas:

##### **Resultado contable**

Es la ganancia o pérdida neta del ejercicio antes de deducir el gasto por el impuesto sobre las ganancias.

##### **Ganancia o pérdida fiscal**

Es la ganancia o pérdida de un período, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la legislación de cada país, sobre la que se calculan los impuestos a pagar o a recuperar.

##### **Gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias**

Es el valor total, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del ejercicio, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.

##### **Impuestos corrientes**

Es la cantidad a pagar o recuperar por el impuesto sobre las ganancias relativa a la ganancia o pérdida fiscal del ejercicio.

**Pasivos por impuestos diferidos**

Es la cantidad de impuestos sobre las ganancias a pagar en períodos futuros, relacionados con las diferencias temporarias imponibles.

**Activos por impuestos diferidos**

Es la cantidad de impuestos sobre las ganancias a recuperar en períodos futuros, relacionados con:

- a) Las diferencias temporarias deducibles;
- b) La compensación de pérdidas obtenidas en períodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y
- c) La compensación de créditos no utilizados procedentes de períodos anteriores.

**Diferencias temporarias**

Son las discrepancias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo y el valor que constituye la base fiscal de los mismos. Estas diferencias pueden ser:

**a) Diferencias temporarias imponibles**

Son aquellas que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a períodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o bien

**b) Diferencias temporarias deducibles**

Son aquellas que dan lugar a cantidades deducibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a períodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

### La base fiscal de un activo

Es el importe deducible, de los beneficios económicos que obtenga la empresa en el futuro, cuando recupere el valor en libros del activo.

La base fiscal de un activo no siempre será la misma al valor en libros según la base financiera, ejemplo:

Si la empresa posee una maquinaria por valor de Q.250,000.00, y tiene en el año una depreciación financiera de Q.75,000.00, mientras que fiscalmente se debe aplicar un porcentaje del 20% que corresponde a una depreciación de Q.50,000.00, entonces se puede observar que el valor en libros de la base financiera no es el mismo a la base fiscal.

	<b><u>Financiero</u></b>	<b><u>Fiscal</u></b>
Maquinaria	Q.250,000.00	Q.250,000.00
Depreciación	75,000.00	50,000.00
Valor en Libros	<b>Q.175,000.00</b>	<b>Q.200,000.00</b>

### Base fiscal de un pasivo

Esta base es igual a su valor en libros menos cualquier importe que, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en ejercicios futuros, ejemplo:

Si la empresa tiene una cuenta por pagar al 31 de diciembre del 2,008 por Q.350,000.00 por compra de repuestos y accesorios destinados para cubrir reparaciones originadas por problemas de fabricación de productos ya vendidos. Donde el 60% de esta cuenta están debidamente documentados y el resto corresponde a una provisión de gastos conocidos pero aún no realizados, fiscalmente no deducibles, sino hasta documentarlos de acuerdo con la Ley del ISR.

Desde el punto de vista financiero la cuenta por pagar de Q.350,000.00 esta integrada por:

Repuestos utilizados en reparaciones 60%	Q.210,000.00
Provisión repuestos a utilizar enero 2,009 40%	<u>Q.140,000.00</u>
Total por pagar	<b>Q.350,000.00</b>

Mientras que su base fiscal es:

Cuenta por pagar al 31/12/08	Q.350,000.00
Valor deducible repuestos siguiente periodo	<u>Q.140,000.00</u>
Base fiscal	<b>Q.210,000.00</b>

#### **4.1.4 METODO DE CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO**

El método que establece esta norma para la contabilización de los impuestos diferidos es el conocido con el nombre de método del pasivo basado en el balance general, este método contempla las diferencias temporarias surgidas de los activos así como de los pasivos exigibles.

Las diferencias temporarias en el balance son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo y su importe en libros, dentro del balance. La base fiscal de un activo o pasivo es el valor atribuido a los mismos para efectos fiscales.

##### **4.1.4.1 RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS DE NATURALEZA FISCAL**

“Se reconocerá un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por el reconocimiento inicial de una plusvalía comprada o el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios, y además en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal” (1:102)

#### **4.1.4.2 RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS**

Se debe reconocer un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras, contra las que proceda cargar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo aparezca por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción, que no sea una combinación de negocios y que en el momento de realizarla no hayan afectado ni a la ganancia contable, ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Tanto los activos como pasivos por impuestos diferidos deben ser medidos empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas y leyes fiscales que a la fecha del balance, hayan sido aprobadas o terminado el proceso de aprobación.

#### **4.1.5 DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES**

Como se indicó en las definiciones al inicio de este capítulo, las diferencias temporarias imponibles, son transacciones que dan lugar a que durante un período, la utilidad financiera que se presenta sea mayor a la fiscal, pero el impuesto sobre la renta pagado es menor al que se hubiese pagado si este se calculara sobre la base de la utilidad financiera.

Las diferencias temporarias imponibles dan lugar a que existan pasivos por impuestos diferidos, Ejemplo:

Las cuotas de depreciación utilizadas para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal, pueden variar a las calculadas para efectos financieros. La diferencia temporaria es la diferencia entre el valor en libros del activo y su base fiscal, que será igual al costo original menos todas las deducciones respecto del

citado activo que hayan sido permitidas por las normas fiscales, en la determinación de la ganancia fiscal del ejercicio actual y de los anteriores. Esta diferencia temporaria imponible, produce un pasivo por impuestos diferidos, cuando la depreciación para efectos fiscales es mayor a la financiera.

Las diferencias imponibles se revertirán en el momento en que fiscalmente ya no se declaren gastos sobre las partidas que les dieron origen, mientras que financieramente se continúe reconociendo. A partir de ahí el impuesto provisionado se revertirá, ya que la utilidad e impuestos fiscales serán mayores a los financieros.

### **Ejemplo práctico:**

#### **AÑO 1**

	<b>Financiero</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	
Utilidad Bruta	250.000,00	250.000,00	-	
<b><u>Diferencias Imponibles</u></b>				
Depreciaciones Maquinaria	25.000,00	50.000,00	(25.000,00)	<b>ISR DIFERIDO PASIVO</b>
Utilidad período	225.000,00	200.000,00	(25.000,00)	
ISR 31%	69.750,00	62.000,00	(7.750,00)	

#### **Partida xx**

Impuesto sobre la Renta	69.750,00	
ISR por pagar		62.000,00
ISR Diferido Pasivo		7.750,00
Registro ISR año 1	<b>69.750,00</b>	<b>69.750,00</b>

#### **AÑO 2 REVERSIÓN**

	<b>Financiero</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	
Utilidad Bruta	275.000,00	275.000,00	-	
<b><u>Diferencias Imponibles</u></b>				
Depreciaciones Maquinaria	25.000,00		25.000,00	<b>REVERSIÓN ISR PASIVO</b>
Utilidad período	250.000,00	275.000,00	25.000,00	
ISR 31%	77.500,00	85.250,00	7.750,00	

#### **Partida xx**

Impuesto sobre la Renta	77.500,00	
ISR Diferido Pasivo	7.750,00	
ISR por pagar		85.250,00
Registro ISR año 2	<b>85.250,00</b>	<b>85.250,00</b>

Como se puede observar en el ejemplo práctico, en el año 1 surge una diferencia temporaria imponible, esto derivado de los valores registrados como gasto por depreciación en las distintas bases, dando lugar a que exista un impuesto diferido pasivo.

Se puede observar que en el año 1 la ganancia financiera es mayor a la fiscal. Luego en el año 2 se da la reversión del impuesto diferido, como consecuencia de que en la base fiscal ya no se realiza el registro de la depreciación mientras que en la financiera si, reflejando en el año 2 una utilidad fiscal mayor a la financiera.

#### **4.1.6 DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES**

Estas divergencias dan lugar a que se reconozca un activo por impuesto diferido y al igual que las diferencias temporarias imponibles, surgen cuando el valor en libros de un activo o un pasivo son distintos entre la base financiera y fiscal, estas diferencias son transacciones que dan lugar a que durante un período, la utilidad financiera que se presenta sea menor a la fiscal, el impuesto sobre la renta pagado es mayor al que se hubiese pagado si se calculara sobre la base de la utilidad financiera.

Las diferencias temporarias deducibles, representan lo inverso a las imponibles, presentando pagos mayores del impuesto sobre la renta en un periodo, y revertiéndose su valor en años futuros cuando el registro del gasto ya no se realice en la base financiera.

Las diferencias temporarias deducibles dan lugar a que existan activos por impuestos diferidos, Ejemplo:

Al momento de realizar el registro en la base financiera por obsolescencia de inventarios, surge un activo por impuestos diferidos, debido a que la base fiscal no permite realizar el registro de ese gasto en el periodo en que se detecto, esto por el procedimiento establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el reconocimiento como gasto deducible, al no permitir su registro como gasto, la



utilidad fiscal va ser mayor a la financiera, pero el impuesto sobre la renta a pagar será mayor a que si se calculara sobre la fase financiera.

Las diferencias deducibles se revertirán en el momento en que fiscalmente se permita reconocer los gastos como deducibles, mientras que financieramente ya no se reconozca. A partir de ahí el impuesto provisionado se revertirá.

### **Ejemplo práctico:**

#### **AÑO 1**

	<b>Financiero</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	
Utilidad Bruta	275,000.00	275,000.00	-	
<b><u>Diferencias Deducibles</u></b>				
Obsolescencia Inventarios	50,000.00		50,000.00	<b>ISR DIFERIDO ACTIVO</b>
Utilidad período	225,000.00	275,000.00	50,000.00	
ISR 31%	69,750.00	85,250.00	15,500.00	

#### **Partida xx**

Impuesto sobre la Renta	69,750.00		
ISR Diferido Activo	15,500.00		
ISR por pagar		85,250.00	
Registro ISR año 1	<b>85,250.00</b>	<b>85,250.00</b>	

#### **AÑO 2**

	<b>Financiero</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	
Utilidad Bruta	300,000.00	300,000.00	-	
<b><u>Diferencias Deducibles</u></b>				
Obsolescencia Inventarios		50,000.00	(50,000.00)	<b>REVERSIÓN ISR ACTIVO</b>
Utilidad período	300,000.00	250,000.00	(50,000.00)	
ISR 31%	93,000.00	77,500.00	(15,500.00)	

#### **Partida xx**

Impuesto sobre la Renta	93,000.00		
ISR por pagar		77,500.00	
ISR Diferido Activo		15,500.00	
Registro ISR año 2	<b>93,000.00</b>	<b>93,000.00</b>	

Como se puede observar en el ejemplo práctico, en el año 1 surge una diferencia temporaria deducible, derivado de que en la base fiscal no se registra el gasto por

la obsolescencia de inventarios mientras que en la base financiera si se registra, dando lugar a que exista un impuesto sobre la renta diferido activo.

En el año 1 la ganancia financiera es menor a la fiscal. Luego en el año 2 se da la reversión del impuesto diferido, como consecuencia de que en la base fiscal se realiza el registro de la obsolescencia del inventario mientras que en la financiera no, reflejando en el año 2 una utilidad fiscal menor a la financiera.

#### **4.1.7 CONDICIONANTE PARA EL RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS POR LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES**

La norma establece como única condicionante, que los activos por impuestos diferidos pueden registrarse en la medida que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras, contra las que pueda cargarse las deducciones por diferencias temporarias.

#### **4.1.8 DIFERENCIAS TEMPORARIAS EN EL RUBRO DE INVENTARIOS Y ACTIVOS FIJOS**

Como se indico anteriormente existen dos tipos de diferencias temporarias, las imponibles que dan origen a Impuestos diferidos pasivos y las deducibles que dan origen a Impuestos diferidos activos. Dentro del rubro de inventarios y activos fijos pueden existir divergencias entre la base fiscal y financiera para su registro contable, dando lugar a que existan diferencias temporarias imponibles y deducibles.

Entre ellas se pueden mencionar:

#### 4.1.8.1 Diferencias temporarias Imponibles

- Los valores de depreciación aplicados a los activos fijos para determinar la ganancia ó pérdida fiscal, pueden ser diferentes que los calculados para efectos financieros. Surgiendo una diferencia temporaria imponible, que producirá un pasivo por impuestos diferidos, cuando la depreciación fiscal sea mayor a la financiera.

#### **Ejemplo:**

La empresa tiene un equipo de computación por Q.185,000.00 se le estima una vida útil de cuatro años, según la Ley del Impuesto Sobre la Renta este activo debe depreciarse en un máximo de tres años, que corresponde a un 33.33% depreciación anual. Como se puede observar existe una divergencia entre la base financiera y fiscal, esto se puede visualizar mejor en el siguiente cuadro:

Año	BASE FINANCIERA		BASE FISCAL		Diferencia Deprec	ISR 31%
	Deprec Anual	Valor en Libros	Deprec Anual	Valor en Libros		
		<b>185,000.00</b>		<b>185,000.00</b>		
1	46,250.00	138,750.00	61,660.50	123,339.50	(15,410.50)	(4,777.26)
2	46,250.00	92,500.00	61,660.50	61,679.00	(15,410.50)	(4,777.26)
3	46,250.00	46,250.00	61,679.00	-	(15,429.00)	(4,782.99)
4	46,250.00	-			46,250.00	14,337.50
	<b><u>185,000.00</u></b>		<b><u>185,000.00</u></b>		<b><u>-</u></b>	<b><u>-</u></b>

El cuadro anterior nos muestra los valores a registrar como gasto de depreciación durante los años de vida útil del activo, reflejando una depreciación fiscal mayor a la financiera, dando origen a que exista una diferencia temporaria imponible que produce un pasivo por impuestos diferidos.

Si observamos en el año 1 según la base financiera se registra una depreciación de Q.46,250.00, mientras que según lo establecido por el artículo 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta base fiscal se debe registrar como gasto Q.61,660.50 la diferencia entre ambas cantidades es Q.15,410.50 a la que se le denomina diferencia temporaria imponible, se le llama temporaria porque como se observa en el cuadro anterior esta diferencia desaparece cuando en ambas bases el valor en libros se iguala al final de la vida útil estimada.

#### 4.1.8.2 Diferencias temporarias Deducibles

- Efectuar el registro del gasto por obsolescencia de inventarios en un periodo, donde fiscalmente no esta permitido.

#### **Ejemplo:**

El 31 de diciembre del año 2,007 la empresa Industria, S.A determina que en el inventario de materia prima se tiene un lote por valor de Q.65,000.00 que se encuentra vencido por lo que se procede a realizar el registro contable correspondiente.

	<b>BASE FINANCIERA</b>	<b>BASE FISCAL</b>		
<b>Año</b>	<b>Obsolescencia Inventario</b>	<b>Obsolescencia Inventario</b>	<b>Diferencia</b>	<b>ISR Diferencia</b>
1	65,000.00	-	65,000.00	20,150.00
2		65,000.00	(65,000.00)	(20,150.00)
	65,000.00	65,000.00	-	-

El cuadro anterior nos muestra que según la base financiera al detectar la obsolescencia del inventario se debe reconocer como gasto, mientras que según la base fiscal necesita realizar ciertos procedimientos para poder considerarlo como gasto, esta diferencia se denomina diferencia temporaria deducible la cual desaparece al momento que la base fiscal permite registrar el gasto.

- El registro del deterioro de un activo en la base financiera, mientras que en la base fiscal se registra el valor de la depreciación según porcentajes legales.

## Ejemplo

La empresa Industria, S.A adquirió una maquinaria por valor de Q.195,000.00 se le estima una vida útil de 5 años, al inicio del cuarto año se determino que esta maquinaria se encuentra deteriorada por lo que se procede a realizar el registro contable correspondiente.

Año	BASE FINANCIERA		BASE FISCAL		Diferencia Deprec	ISR Diferencia
	Deprec Anual	Valor en Libros	Deprec Anual	Valor en Libros		
		<b>195,000.00</b>		<b>195,000.00</b>		
1	39,000.00	156,000.00	39,000.00	156,000.00	-	-
2	39,000.00	117,000.00	39,000.00	117,000.00	-	-
3	39,000.00	78,000.00	39,000.00	78,000.00	-	-
4	<b>78,000.00</b>	-	39,000.00	39,000.00	39,000.00	12,090.00
5		-	39,000.00	-	(39,000.00)	(12,090.00)
	<b>195,000.00</b>		<b>195,000.00</b>		-	-

El cuadro anterior muestra los valores a depreciar por año según ambas bases, estos valores son iguales pero en la base financiera en el cuarto año se registra el deterioro detectado del activo por valor de Q.78,000.00 que es el valor en libros del activo al inicio del año, mientras que en la base fiscal se continua depreciando hasta finalizar su vida útil.

- Utilizar una vida útil menor a la base fiscal, para el cálculo de la depreciación del activo fijo.

## Ejemplo:

La empresa tiene un equipo de computación por Q.185,000.00 se le estima una vida útil de dos años, según la Ley del Impuesto Sobre la Renta este activo debe depreciarse en un máximo de tres años, que corresponde a un 33.33% depreciación anual.

Año	BASE FINANCIERA		BASE FISCAL		Diferencia Deprec	ISR Diferencia
	Deprec Anual	Valor en Libros	Deprec Anual	Valor en Libros		
		<b>185,000.00</b>		<b>185,000.00</b>		
1	92,500.00	92,500.00	61,660.50	123,339.50	30,839.50	9,560.25
2	92,500.00	-	61,660.50	61,679.00	30,839.50	9,560.25
3		-	61,679.00	-	(61,679.00)	(19,120.49)
	<b>185,000.00</b>		<b>185,000.00</b>		-	-

A diferencia del ejemplo mostrado en la diferencia temporaria imponible, en este la vida útil del activo según la base financiera es menor a la base fiscal, lo que al igual que los ejemplos anteriores origina la existencia de una diferencia temporaria deducible.

- La pérdida registrada al rebajar los inventarios al valor neto realizable según la base financiera.

#### 4.1.9 RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS CORRIENTES Y DIFERIDOS

En relación al reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos, la norma No. 12 establece en su párrafo 57 que la contabilización de los efectos fiscales, tanto en el período corriente como los diferidos para períodos posteriores, de una determina transacción o suceso económico correspondiente, deben ser registrados según tengan relación al Estado de Resultados o directamente al Patrimonio Neto.

##### 4.1.9.1 Registro a cuenta de resultados

“Los impuestos, tanto si son del período corriente como si son diferidos, deben ser reconocidos como gasto o ingreso, e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del ejercicio, excepto si estos impuestos han surgido de una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo período, cargando o abonando directamente al patrimonio neto” (16:977 )

En el párrafo 60 de la NIC 12 se indica que el importe en libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, incluso cuando no haya cambiado el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Esto se puede originar por ejemplo, como resultado de:

- a) Un cambio en los tipos o en las normativas fiscales;
- b) Una estimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos;
- c) Un cambio en la forma esperada de recuperar el valor en libros de un activo.

El impuesto diferido, que se origina de estos cambios, se reconocerá en la cuenta de resultados, excepto con las partidas que afecten directamente a las cuentas del patrimonio neto.

#### **4.1.9.2 Registro a cuenta del patrimonio neto**

“Los impuestos sobre las ganancias, del ejercicio corriente o diferido, deben ser cargados o abonados directamente al patrimonio neto si se relacionan con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, ya sea en el mismo ejercicio o en otro diferente” (16:978)

Ejemplos de las partidas que deben cargarse o abonarse directamente al patrimonio neto:

- a) Un cambio en el valor en libros procedente de la revaluación de propiedades, planta y equipo (NIC 16)
- b) Ajuste al saldo inicial de las ganancias retenidas procedentes de un cambio en las políticas contables, que se apliquen retroactivamente, o de la corrección de un error (NIC 8)
- c) Diferencias de cambio producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (NIC 21)

#### **4.1.10 PRESENTACIÓN DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS**

Los activos y pasivos derivados del impuesto sobre las ganancias deberán presentarse por separado de otros activos o pasivos en el balance general, y distinguirse de los activos y pasivos por impuestos corrientes.

##### **Compensación de partidas**

##### **Compensación de impuestos corrientes**

El párrafo 71 de la NIC 12 establece que una empresa debe compensar los activos y los pasivos por impuestos si, y sólo si, la entidad:

- a) Tiene reconocido legalmente un derecho de compensar frente a la autoridad fiscal los valores reconocidos en esas partidas
- b) Tiene la intención de liquidar las deudas netas que resulten, o bien de realizar los activos y liquidar simultáneamente las deudas que ha compensado con ellos.

##### **Compensación de impuestos diferidos**

Así mismo en su párrafo 74, indica que una empresa debe compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si, y sólo si:

Tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, frente a la autoridad fiscal, los valores reconocidos en esas partidas

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal.

En Guatemala las partidas contables por impuestos diferidos no son aceptadas por las normas tributarias, por consiguiente estas partidas son extra contables, se



pueden incluir en los libros contables con el cuidado de no incluirlas al preparar la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta.

### **Gasto o ingreso por el impuesto sobre las ganancias**

El gasto o ingreso por el impuesto a las ganancias o las pérdidas de las actividades ordinaria, debe aparecer en el cuerpo principal del estado de resultados.

#### **4.1.11 INFORMACIÓN A REVELAR**

“Esta norma indica que los componentes principales del gasto ó ingreso derivados del impuesto sobre las ganancias deben ser revelados por separado en los estados financieros.

Estos componentes pueden incluir:

- a) El gasto ó ingreso corriente, correspondiente al ejercicio presente;
- b) Cualquier ajuste de los impuestos corrientes del ejercicio presente o de los anteriores;
- c) El importe del gasto ó ingreso por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;
- d) El importe del gasto ó ingreso por impuestos diferidos relacionado con cambios en los tipos fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;
- e) Los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas, créditos o diferencias temporarias, no reconocidos en ejercicios anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente ejercicio o impuestos diferidos;
- f) El impuesto diferido originado de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos.
- g) El gasto o ingreso por el impuesto, relacionado con los cambios en políticas contables y los errores fundamentales, incluidos en la determinación del resultado del ejercicio.

Por otra parte también deben ser reveladas, por separado, dentro de la información financiera de la empresa:

- a) El valor total de los impuestos corrientes o diferidos y de las partidas cargadas o acreditadas directamente a las cuentas del patrimonio neto en el período;
- b) Una explicación de la relación entre el gasto ó ingreso por el impuesto y el resultado financiero en una de las siguientes formas, o en ambas a la vez:
  - Una conciliación numérica entre el gasto ó ingreso por el impuesto y el resultado de multiplicar el resultado financiero por el tipo impositivo aplicable, especificando también la manera de computar el tipo aplicable utilizado.
  - Una conciliación numérica entre el tipo medio efectivo y el tipo impositivo aplicable, especificando también la manera de computar el tipo aplicable utilizado.
- c) Una explicación de los cambios habidos en el tipo o tipos impositivos aplicables, en comparación con los del ejercicio anterior;
- d) El valor y fecha de validez, si la tuvieran, de diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el balance". (16:983)

## CAPÍTULO V

### COMPARACIÓN ENTRE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LO APLICABLE AL REGISTRO DE GASTOS DE INVENTARIO Y PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Como se indicó en el capítulo anterior toda empresa al momento de aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera como base para sus registros contables, da origen a que existan ciertas diferencias temporarias en el registro y reconocimiento del gasto para la determinación de la ganancia del periodo.

En este capítulo se exponen los distintos casos en donde pueden surgir ciertas diferencias para el registro contable de los inventarios y de las propiedades, planta y equipo, específicamente a lo establecido en la NIC 2 Inventarios, NIC 16 Propiedades, planta y equipo y la NIC 36 Deterioro del valor de los activos.

#### 5.1 SITUACIONES QUE ORIGINAN DIFERENCIAS TEMPORARIAS QUE DAN ORIGEN A QUE EXISTA UN IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN EL RUBRO DE INVENTARIOS

A continuación se presenta una comparación entre la Norma de Contabilidad No. 2 y los artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta relacionados al registro de los inventarios.

##### 5.1.1 PROVISIÓN PARA INVENTARIOS OBSOLETOS

NIC 2	LEY DEL ISR
Inventarios deben rebajarse hasta alcanzar el valor neto realizable, registrandolo como gasto en el periodo.	Considera como gastos deducibles las pérdidas por rotura, daño, descomposición debidamente comprobadas.

## **OBSOLESCENCIA DE INVENTARIOS**

La obsolescencia de inventarios es de aplicación para todas las empresas que manejan inventarios de cualquier tipo, ya sea materia prima, productos terminados, papelería insumos y otros.

A la obsolescencia se le define como el fenómeno que afecta a los inventarios, por lo cual no pueden venderse normalmente. Puede darse por varias situaciones entre ellas:

- Vencimiento del producto.
- Influencias de la moda.
- Avances tecnológicos.
- Baja rotación, etc.

## **NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 2 INVENTARIOS**

Esta establece en relación al reconocimiento como gasto del periodo lo siguiente:

El importe de cualquier rebaja del valor de los inventarios, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, deberá reconocerse en el periodo en que ocurra la rebaja o pérdida.

Lo anterior indica que si existe obsolescencia de inventario esta debe reflejarse como gasto en el momento en que se determina, utilizando una cuenta de provisión para la obsolescencia.

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

En su artículo 38 inciso ñ, establece que todo contribuyente del impuesto que opte por el régimen optativo para el pago de este impuesto puede considerar como gastos deducibles.

Las pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, debidamente comprobadas, y las producidas por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente; por la otra parte de cualquiera de tales pérdidas no cubiertas por seguros o indemnizaciones, y siempre que no se hayan tomado como gasto deducible por medio de ajustes en los inventarios.

En el artículo 15 del reglamento de esta ley establece los procedimientos a seguir para poder considerar como gasto deducible lo descrito en el párrafo anterior. Además indica que no es aceptable la formación de reservas o provisiones para cubrir posibles pérdidas.

### **ANÁLISIS SOBRE OBSOLESCENCIA DE INVENTARIOS**

Como se puede observar en lo descrito anteriormente en relación al registro del gasto por obsolescencia de inventarios, existen diferencias entre la base financiera y la base fiscal, lo que da origen a diferencias temporarias, esto debido a que la base financiera indica que si existe obsolescencia de inventarios debe reconocerse en el momento que se determina, mientras que la base fiscal para poder reconocerse como gasto deducible debe cumplirse con ciertos procedimientos establecidos para obtener la autorización de la Administración Tributaria. (Ver capítulo II página 25) esto puede originar que en la base financiera el gasto sea reconocido en un año, mientras que en la base fiscal hasta el siguiente año.

**Ejemplo:**

La empresa Industria, S.A detecto en el mes de diciembre que tiene un lote de inventario de producto terminado vencido por valor de Q275,000.00, dicho producto no será reintegrado por el proveedor, y los trámites ante la Superintendencia de Administración Tributaria SAT para darle de baja al inventario aún no se han iniciado.

**Registro según base financiera**

Pda#	Diciembre XX	
Inventario obsoleto	Q.275,000.00	
Provisión inventario obsoleto		Q.275,000.00

Como se observa en la base financiera se reconoce el gasto derivado de la obsolescencia del inventario, creando una provisión por la obsolescencia. La cual se utilizará para rebajar el valor del inventario cuando físicamente sea destruido, esto como medida de control interno.

Cuando es autorizada la destrucción física del inventario por la SAT al siguiente año, se realizará el registro según la base fiscal para darle de baja al inventario.

**Registro según base fiscal**

Pda#	Febrero XX	
Gasto por Inventario obsoleto	Q.275,000.00	
Inventario Producto Terminado		Q.275,000.00

Al ser destruido físicamente el inventario se procede a revertir la provisión de la base financiera.

**Registro según base financiera**

Pda#

Febrero XX

Provisión Inventario obsoleto Q.275,000.00

Inventario Producto Terminado Q.275,000.00

**5.1.2 VALOR NETO DE REALIZACIÓN**

NIC 2 (28-33)	LEY DEL ISR
Inventarios deben rebajarse hasta alcanzar el valor neto realizable, registrandolo como gasto en el periodo.	Según el Art. 38 (ñ) 49 y 15 reglamento. No se aceptan provisiones en el inventario.

“Según la base financiera las normas exigen una comparación entre los costos y valores de venta de los inventarios, y dejar registrado este último al monto menor de los dos. El objetivo de este procedimiento es dejar ajustados los inventarios a su valor real, o sea ajustar los mismos por las pérdidas de valor, ya sea por moda, o algún otro evento interno o externo”. (2:85)

Según la base fiscal no acepta este procedimiento, ya que establece que la pérdida de valor de los inventarios se registra al momento de la venta. Así mismo el Art. 49 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta indica que en la valoración de los inventarios no se permitirá el uso de reservas generales constituidas para hacer frente a fluctuaciones de precios, contingencias del mercado o de cualquier otro orden.

**Ejemplo:**

Una empresa posee un inventario de Q.334,775.00, el producto terminado corresponde a un 60% del total. De ese valor el 35% se verificó que se encuentra en las listas de precios abajo del costo en un 15%.

**Registro según base financiera**

Pda#	XX	
Gasto por valor neto realizable	Q.10,545.41	
Inventario Producto Terminado		Q.10,545.41

**Cálculos:**

Inventario	Q.334,775.00	100%
Producto terminado	Q.200,865.00	60%
Abajo del precio	Q. 70,302.75	35%
Gasto Valor neto realizable	Q. 10,545.41	15%

**Registro según base fiscal**

No se corre ninguna partida ya que la ley establece que la pérdida del valor del inventario se registra al momento de la venta.



## 5.2 SITUACIONES QUE ORIGINAN DIFERENCIAS TEMPORARIAS QUE DAN ORIGEN A QUE EXISTA UN IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN EL RUBRO PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

A continuación se presenta una comparación entre la Norma de Contabilidad No. 16 Propiedades, Planta y Equipo, y los artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta relacionados al registro de las depreciaciones y revaluaciones de activo fijos.

### 5.2.1 BASE PARA EL CÁLCULO DE DEPRECIACIONES

NIC 16 (50-59)	LEY DEL ISR
El monto de depreciación de un activo fijo debe ser distribuido de acuerdo a su vida útil.	Según el Art. 16 al 19 La depreciación se determinará al aplicar los porcentajes establecidos según el activo.

## DEPRECIACIÓN

Es el desgaste físico que sufren los activos fijos durante el transcurso de su vida útil, definiendo a la vida útil como el periodo durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la empresa, o bien el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo.

## NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

La Norma Internacional de Contabilidad No 16 establece que la base depreciable de cualquier elemento componente de las propiedades, planta y equipo, debe ser

distribuida, de forma sistemática, sobre los años que componen su vida útil, el cargo de depreciación de cada periodo debe ser reconocido como un gasto.

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

En sus artículos del 16 al 19 establece los lineamientos para la determinación y registro de la depreciación gasto.

Indica que si en un período de imposición no se deduce el valor de la depreciación de un bien, o se hace por un valor inferior al que corresponda, el contribuyente no tendrá derecho a deducir el valor de la misma en períodos de imposición posteriores.

El cálculo de la depreciación se realizará anualmente, previa determinación del periodo de vida útil del bien a depreciar, mediante la aplicación de los porcentajes establecidos en esta ley.

El método que reconoce para el cálculo de la depreciación es el 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, conforme las normas del artículo 18 y 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

## **ANÁLISIS SOBRE EL REGISTRO DE LAS DEPRECIACIONES**

La base financiera establecida en la Norma Internacional de Contabilidad No. 16 define claramente como base para depreciar los activos fijos la vida útil estimada, en ningún momento establece porcentajes, indicando que el valor de los activos deben distribuirse a lo largo de la vida útil estimada.

La base fiscal establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta Art. 16 al 19 establece los porcentajes máximos de depreciación. Donde hace referencia que si en un año se registra un valor de depreciación menor al establecido la diferencia no se puede considerar como gasto en el siguiente período, así mismo si se

registra un valor de depreciación mayor al porcentaje establecido esa diferencia deberá considerarse como un gasto no deducible.

La diferencia entre ambas bases surge cuando la vida útil estimada difiere una de la otra.

### **Ejemplo:**

Se adquiere un vehículo por valor de Q.200,000.00, al cual se le calcula una vida útil estimada de 3 años.

<b>Gasto</b>	<b>Año 1</b>	<b>Año 2</b>	<b>Año 3</b>	<b>Año 4</b>	<b>Año 5</b>
Depreciación Financiera	66,667.00	66,667.00	66,666.00		
Depreciación Fiscal	40,000.00	40,000.00	40,000.00	40,000.00	40,000.00

Como se puede observar en el ejemplo, la depreciación gasto según la base financiera se registra únicamente entre los 3 años de su vida útil estimada, mientras que según la base fiscal para registrar la depreciación gasto del activo se le aplica el porcentaje establecido que para vehículos es el 20% anual, lo que hace que se distribuya durante 5 años. La diferencia entre ambas bases es a lo que llamamos diferencia temporaria que da origen a que exista el Impuesto Sobre la Renta Diferido.

### **Registro según base financiera**

#### **Año 1**

Pda# XX

Depreciación vehículo Q.66,667.00

Depreciación Acumulada Vehículo Q.66,667.00

**Año 2**

Pda# XX

Depreciación vehículo Q.66,667.00

Depreciación Acumulada Vehículo Q.66,667.00

**Año 3**

Pda# XX

Depreciación vehículo Q.66,666.00

Depreciación Acumulada Vehículo Q.66,666.00

**Registro según base fiscal****Año 1**

Pda# XX

Depreciación vehículo Q.40,000.00

Depreciación Acumulada Vehículo Q.40,000.00

**Año 2**

Pda# XX

Depreciación vehículo Q.40,000.00

Depreciación Acumulada Vehículo Q.40,000.00

**Año 3**

Pda# XX

Depreciación vehículo Q.40,000.00

Depreciación Acumulada Vehículo Q.40,000.00

**Año 4**

Pda# XX

Depreciación vehículo Q.40,000.00

Depreciación Acumulada Vehículo Q.40,000.00

**Año 5**

Pda# XX

Depreciación vehículo Q.40,000.00

Depreciación Acumulada Vehículo Q.40,000.00

**5.2.2 DETERIORO DE LOS ACTIVOS**

NIC 16 (65-66) NIC 36 (58-64)	LEY DEL ISR
Cualquier activo retirado de forma permanente de uso debe ser retirado del balance general, reconociendo la baja como Pérdida en el estado de resultados	Según el Art. 16 al 19 Se establecen los porcentajes máximos de depreciación anual

**DETERIORO**

Se refiere a la pérdida de valor que sufren los activos fijos

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.**

Esta norma define al deterioro del valor de los activos como la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o una unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.

También indica que las compensaciones procedentes de terceros, por elementos de propiedades, planta y equipo que hayan experimentado un deterioro del valor, se hayan perdido o se hayan abandonado, se incluirán en el resultado del periodo cuando tales compensaciones sean exigibles. El deterioro del valor o las pérdidas de elementos de propiedades, planta y equipo son hechos separables de las reclamaciones de pagos o compensaciones de terceros, así como de cualquier compra posterior o construcción de activos que reemplacen a los citados elementos, y por ello se contabilizan de forma separada, procediendo de acuerdo a lo establecido en la NIC No. 36.

Establece que la entidad evaluará, en cada fecha de cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de un activo. Si existiera la entidad estimará el importe recuperable del activo.

El importe en valor en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y solo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. A esta reducción se le denomina pérdida por deterioro del valor.

La pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo.

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

Como se indico anteriormente, esta ley establece los porcentajes máximos legales para el registro de la depreciación de los activos fijos y el método de depreciación a utilizar.

El artículo 38, inciso (ñ). Indica que las pérdidas por extravió, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, debidamente comprobadas, y las producidas por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente; por la parte de cualquiera de tales pérdidas no cubiertas por seguros o indemnizaciones, y siempre que no se hayan tomado como gasto deducible por medio de ajustes en los inventarios. En el caso de delitos, se requiere, para aceptar la deducibilidad del gasto, que el contribuyente haya denunciado el hecho ante autoridad judicial competente.

### **ANÁLISIS SOBRE EL REGISTRO DEL DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS FIJOS**

Al igual que el registro de la depreciación de los activos fijos según la base financiera, el deterioro del valor de los activos también genera un Impuesto Sobre la Renta Diferido, esto derivado a la diferencia que existe entre ambas bases para el registro contable.

La base financiera indica que si un activo se deteriora debe llevarse inmediatamente al estado de resultados, mientras que la base fiscal establece los porcentajes que se deben de aplicar para el registro del desgaste del activo.

**Ejemplo:**

Se compra una maquinaria por valor de Q.475,000.00, se estima que la misma tiene una vida útil de 5 años. Esta maquinaria se deteriora totalmente al final de su segundo año de uso.

**Registros según base financiera****Año 1**

Pda#	XX		
Maquinaria		Q.475,000.00	
Bancos			Q.475,000.00
Pda#	XX		
Depreciación Maquinaria		Q.95,000.00	
Deprec. Acumulada			Q.95,000.00

**Año 2**

Pda#	XX		
Depreciación Maquinaria		Q.95,000.00	
Deprec. Acumulada			Q.95,000.00

	BASE FINANCIERA		BASE FISCAL	
Año	Deprec Anual	Valor en Libros	Deprec Anual	Valor en Libros
1	95,000.00	475,000.00	95,000.00	380,000.00
2	95,000.00	380,000.00	95,000.00	285,000.00
3		285,000.00	95,000.00	190,000.00
4			95,000.00	95,000.00
5			95,000.00	-
	<b>190,000.00</b>		<b>475,000.00</b>	

Como se indica en ejemplo al final del segundo año la maquinaria esta totalmente deteriorada, por lo que se procede a realizar el registro del gasto que



correspondería al valor en libros al final del segundo año de Q.285,000.00, mientras que en la base fiscal se continúa depreciando hasta cumplir los años de su vida útil.

Pda#	XX		
Gastos por Deterioro		Q.285,000.00	
Deprec. Acumulada		190,000.00	
Maquinaria			Q.475,000.00

### **Registros según base fiscal**

#### **Año 1**

Pda#	XX		
Maquinaria		Q.475,000.00	
Bancos			Q.475,000.00

Pda#	XX		
Depreciación Maquinaria		Q.95,000.00	
Deprec. Acumulada			Q.95,000.00

#### **Año 2**

Pda#	XX		
Depreciación Maquinaria		Q.95,000.00	
Deprec. Acumulada			Q.95,000.00

#### **Año 3**

Pda#	XX		
Depreciación Maquinaria		Q.95,000.00	
Deprec. Acumulada			Q.95,000.00

**Año 4**

Pda#	XX		
Depreciación Maquinaria		Q.95,000.00	
Deprec. Acumulada			Q.95,000.00

**Año 5**

Pda#	XX		
Depreciación Maquinaria		Q.95,000.00	
Deprec. Acumulada			Q.95,000.00

En la base fiscal el valor en libros de la maquinaria queda a valor "0" hasta finalizar su vida útil estimada aplicando el porcentaje de ley establecido del 20% que corresponde a 5 años.

## **CAPÍTULO VI**

### **CASO PRÁCTICO**

#### **REGISTRO CONTABLE Y PRESENTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN LOS RUBROS DE INVENTARIOS Y ACTIVOS FIJOS**

Luego de haber explicado en los capítulos anteriores que es el impuesto sobre la renta diferido, como se origina y la forma en que se debe manejar su registro contable en la base financiera y fiscal, a continuación se presenta un caso práctico sobre las diferencias temporarias que pueden existir en el rubro de inventarios y activos fijos que dan origen a la existencia de un impuesto sobre la renta diferido.

#### **6.1 PROCEDIMIENTO**

Los procedimientos a utilizar para el desarrollo del caso práctico son los siguientes:

1. Se presentan los balances generales y estados de resultados financieros y fiscales por lo años del 2,005 al 2,007, las cantidades de estos estados financieros ya tienen incluidos los ajustes por impuesto sobre la renta e impuesto sobre la renta diferido determinados.
2. Se incluyen las notas a los estados financieros para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta diferido
3. Se realiza un análisis financiero y fiscal de las cuentas que originan que existan diferencias temporarias, dando como resultado que se genere un impuesto sobre la renta diferido.
4. Y por último se presentan los cálculos y ajustes del impuesto sobre la renta diferido por los años del 2,005 al 2007.

## 6.2 ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Se presentan los estados financieros preparados sobre la base financiera de las Normas Internacionales de Información Financiera y la base fiscal según la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

### 6.2.1 BALANCES GENERALES

**BALANCE GENERAL**  
**AL 31 DE DICIEMBRE 2007, 2006 Y 2005**  
**(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

Ref.	2,007		2,006		2,005		
	Financiero	Fiscal	Financiero	Fiscal	Financiero	Fiscal	
<b>ACTIVOS</b>							
<b>Activos corrientes</b>							
Inventarios	Nota 4	20,525,711	20,279,011	16,174,688	16,234,888	12,098,180	12,284,680
Cuentas por cobrar		8,625,750	8,625,750	7,480,655	7,480,655	6,245,575	6,245,575
Inversiones corto plazo		850,000	850,000	800,000	800,000	550,000	550,000
ISR diferido activo							
Caja y bancos		756,748	756,748	655,272	655,272	475,600	475,600
		<b>30,758,209</b>	<b>30,511,509</b>	<b>25,110,615</b>	<b>25,170,815</b>	<b>19,369,355</b>	<b>19,555,855</b>
<b>Activos no corrientes</b>							
Propiedades, planta y equipo	Nota 5	8,792,583	7,246,500	10,178,167	9,633,100	11,977,917	12,019,700
Inversiones largo plazo		1,500,000	1,500,000	1,500,000	1,500,000	1,500,000	1,500,000
		<b>10,292,583</b>	<b>8,746,500</b>	<b>11,678,167</b>	<b>11,133,100</b>	<b>13,477,917</b>	<b>13,519,700</b>
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b>41,050,792</b>	<b>39,258,009</b>	<b>36,788,782</b>	<b>36,303,915</b>	<b>32,847,272</b>	<b>33,075,555</b>
<b>PATRIMONIO Y PASIVO</b>							
Utilidades retenidas		10,391,908	10,406,502	8,010,037	8,253,438	8,069,098	8,189,806
Resultado del ejercicio		8,886,655	7,996,981	7,906,085	7,513,946	7,339,433	7,431,213
Capital		6,000,000	6,000,000	6,000,000	6,000,000	6,000,000	6,000,000
Superavit por revaluación		41,667	250,000	83,333	250,000	125,000	250,000
		<b>25,320,231</b>	<b>24,653,482</b>	<b>21,999,455</b>	<b>22,017,384</b>	<b>21,533,531</b>	<b>21,871,019</b>
<b>Pasivo corriente</b>							
Proveedores		5,890,680	5,890,680	6,555,700	6,555,700	4,675,875	4,675,875
Impuesto sobre la renta		3,992,555	3,592,847	3,552,009	3,375,831	3,297,426	3,338,661
Otras cuentas por pagar		900,000	900,000	-	-	-	-
ISR diferido pasivo		726,326		326,618		150,439	
		<b>11,509,562</b>	<b>10,383,527</b>	<b>10,434,327</b>	<b>9,931,531</b>	<b>8,123,741</b>	<b>8,014,536</b>
<b>Pasivo no corriente</b>							
Provisión para indemnizaciones		2,370,000	2,370,000	1,580,000	1,580,000	790,000	790,000
Préstamos bancarios		1,200,000	1,200,000	1,800,000	1,800,000	2,400,000	2,400,000
Cuentas por pagar largo plazo		651,000	651,000	975,000	975,000		
		<b>4,221,000</b>	<b>4,221,000</b>	<b>4,355,000</b>	<b>4,355,000</b>	<b>3,190,000</b>	<b>3,190,000</b>
<b>TOTAL PATRIMONIO Y PASIVO</b>		<b>41,050,792</b>	<b>39,258,009</b>	<b>36,788,782</b>	<b>36,303,915</b>	<b>32,847,272</b>	<b>33,075,555</b>

## 6.2.2 ESTADOS DE RESULTADOS

INDUSTRIA, S.A  
ESTADOS DE RESULTADOS  
PERIODO DEL 01 DE ENERO 2007, 2006 Y 2005 AL 31 DE DICIEMBRE 2007, 2006 Y 2005  
(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)

Ref.	2,007		2,006		2,005		
	Financiero	Fiscal	Financiero	Fiscal	Financiero	Fiscal	
Ventas	Nota 6	48,707,500	48,707,500	38,707,050	38,707,050	33,671,889	33,671,889
(-) Costo producción	Nota 7	25,501,333	25,828,850	18,685,756	18,893,273	14,656,339	14,943,856
Utilidad Bruta		23,206,167	22,878,650	20,021,294	19,813,778	19,015,550	18,728,033
<b>(-) Gastos de operación</b>							
Sueldos		4,383,675	4,383,675	3,483,635	3,483,635	3,030,470	3,030,470
Otros gastos		2,985,600	2,985,600	2,200,485	2,200,485	1,855,780	1,855,780
Comisiones		1,461,225	1,461,225	1,161,212	1,161,212	1,010,157	1,010,157
Depreciaciones	Nota 8	196,333	911,500	490,500	911,500	1,462,167	1,228,135
Indemnizaciones		782,100	782,100	395,000	395,000	158,000	158,000
Impuesto por revaluación						25,000	25,000
Cuentas incobrables		258,773	258,773	224,420	224,420	187,367	187,367
Obsolescencia de inventarios	Nota 9			-	186,500	186,500	-
Gasto por valor neto realizable	Nota 10	-	246,700	246,700	-		
Gastos financieros		259,250	259,250	361,250	361,250	463,250	463,250
Utilidad en operación		12,879,211	11,589,828	11,458,094	10,889,777	10,636,859	10,769,874
Ingresos financieros							
Utilidad antes de impuestos		12,879,211	11,589,828	11,458,094	10,889,777	10,636,859	10,769,874
Impuesto sobre la renta 31%		3,992,555	3,592,847	3,552,009	3,375,831	3,297,426	3,338,661
Utilidad del periodo		<b>8,886,655</b>	<b>7,996,981</b>	<b>7,906,085</b>	<b>7,513,946</b>	<b>7,339,433</b>	<b>7,431,213</b>

### **6.2.3 NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS**

Las notas a los estados financieros que se presentan para efecto de este caso práctico, están enfocadas básicamente para el Impuesto sobre la renta diferido no para emisión de dictamen de estados financieros, por lo que no se incluye la totalidad de notas a los estados financieros.

#### **1. Breve historia de la entidad**

La empresa Industria, S.A fue constituida en la república de Guatemala el 01 de enero de 2,003 para plazo indefinido. La actividad principal de la empresa es la producción y distribución de jugos enlatados.

#### **2. Políticas contables**

Las políticas contables aplicables para la empresa están de acuerdo con Normas Internacionales de Información financiera, estas requieren que la administración efectúe ciertas estimaciones y aplique ciertos supuestos, para la determinación de la valuación de algunas partidas contenidas en los estados financieros y para efectuar las revelaciones que se requiere presentar en los mismos. Los estados financieros que se presentan sobre la base fiscal están preparados según lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Sus principales políticas son:

##### **a) Propiedades, planta y equipo**

Los activos fijos que integran las propiedades, planta y equipo son registrados al costo. Cualquier mejora y desembolsos que prolonguen la vida útil de los bienes son capitalizados y las reparaciones menores y mantenimientos son cargadas al resultado del periodo. La depreciación se calcula de acuerdo con la vida útil, de la siguiente manera:

<u>Activo</u>	<u>Vida útil</u>
Edificio	30 años
Maquinaria	6 años
Vehículos	3 años
Equipo Computación	4 años

b) Inventarios

Los inventarios se registran al costo y están valuados sobre la base de costos promedios los cuales no exceden al valor de mercado.

Al cierre contable de cada periodo se realiza una revisión y evaluación a los inventarios, con el objetivo de determinar la existencia de cualquier tipo de obsolescencia o disminución en el valor de los mismos (Valor neto realizable), procediendo a rebajar dicho valor del inventario.

c) Ventas

Las ventas se registran bajo el método de lo devengado.

### 3. Unidad monetaria

La empresa refleja sus registros contables en quetzales, moneda oficial de la República de Guatemala. El tipo de cambio al 31 de diciembre de los años del 2,005 al 2,007 eran los siguientes respectivamente 7.58724, 7.58615 y 7.63101.

### 4. Inventarios

Los inventarios se integran de la siguiente manera:

En esta integración se incluyen los valores del valor neto realizable y la

	2,007		2,006		2,005	
	Financiero	Fiscal	Financiero	Fiscal	Financiero	Fiscal
Producto Terminado	9,671,890	9,671,890	8,704,652	8,704,652	6,447,890	6,447,890
Producto en Proceso	7,344,521	7,344,521	5,246,087	5,246,087	3,885,990	3,885,990
Materia Prima	3,184,650	3,184,650	2,274,750	2,274,750	1,685,000	1,685,000
Otros	324,650	324,650	195,899	195,899	265,800	265,800
<b>Gasto por valor neto realizable</b>		(246,700)	(246,700)			
<b>Provisión por obsolescencia</b>				(186,500)	(186,500)	
<b>TOTAL</b>	<b>20,525,711</b>	<b>20,279,011</b>	<b>16,174,688</b>	<b>16,234,888</b>	<b>12,098,180</b>	<b>12,284,680</b>

provisión por obsolescencia para reflejar el gasto.

## 5. Propiedades, planta y equipo

Las cuentas de propiedades, planta y equipo se integran de la siguiente manera:

	2,007		2,006		2,005	
	Financiero	Fiscal	Financiero	Fiscal	Financiero	Fiscal
Edificio	5,890,000	5,890,000	5,890,000	5,890,000	5,890,000	5,890,000
Dep. Acumulada Edificio	981,667	1,472,500	785,333	1,178,000	589,000	883,500
	<b>4,908,333</b>	<b>4,417,500</b>	<b>5,104,667</b>	<b>4,712,000</b>	<b>5,301,000</b>	<b>5,006,500</b>
<b>Terreno</b>	<b>2,695,000</b>	<b>2,695,000</b>	<b>2,695,000</b>	<b>2,695,000</b>	<b>2,695,000</b>	<b>2,695,000</b>
Maquinaria	6,885,500	6,885,500	6,885,500	6,885,500	6,885,500	6,885,500
Dep. Acumulada	5,737,917	6,885,500	4,590,333	5,508,400	3,442,750	4,131,300
	<b>1,147,583</b>	<b>0</b>	<b>2,295,167</b>	<b>1,377,100</b>	<b>3,442,750</b>	<b>2,754,200</b>
Vehículos	3,000,000	3,000,000	3,000,000	3,000,000	3,000,000	3,000,000
Dep. Acumulada	3,000,000	3,000,000	3,000,000	2,400,000	3,000,000	1,800,000
	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>600,000</b>	<b>0</b>	<b>1,200,000</b>
Equipo de Computación	950,000	950,000	950,000	950,000	950,000	950,000
Dep. Acumulada	950,000	950,000	950,000	950,000	712,500	950,000
	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>237,500</b>	<b>0</b>
<b>Maquinaria revaluada</b>	250,000	250,000	250,000	250,000	250,000	250,000
Dep. Acumulada	208,333	150,000	166,667	100,000	125,000	50,000
	<b>41,667</b>	<b>100,000</b>	<b>83,333</b>	<b>150,000</b>	<b>125,000</b>	<b>200,000</b>
<b>Maquinaria deteriorada</b>	240,000	240,000	240,000	240,000	240,000	240,000
Dep Acumulada maquinaria deteriorada	240,000	240,000	240,000	192,000	120,000	144,000
	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>48,000</b>	<b>120,000</b>	<b>96,000</b>
<b>Vehículo deteriorado</b>	85,000	85,000	85,000	85,000	85,000	85,000
Dep. Acumulada vehículo deteriorado	85,000	51,000	85,000	34,000	28,333	17,000
	<b>0</b>	<b>34,000</b>	<b>0</b>	<b>51,000</b>	<b>56,667</b>	<b>68,000</b>
<b>TOTAL</b>	<b>8,792,583</b>	<b>7,246,500</b>	<b>10,178,167</b>	<b>9,633,100</b>	<b>11,977,917</b>	<b>12,019,700</b>

## 6. Ventas



Las ventas se integran así:

	2,007		2,006		2,005	
	Financiero	Fiscal	Financiero	Fiscal	Financiero	Fiscal
Locales	21,918,375	21,918,375	15,482,820	15,482,820	11,785,161	11,785,161
Departamentales	26,789,125	26,789,125	23,224,230	23,224,230	21,886,728	21,886,728
<b>TOTAL</b>	<b>48,707,500</b>	<b>48,707,500</b>	<b>38,707,050</b>	<b>38,707,050</b>	<b>33,671,889</b>	<b>33,671,889</b>

## 7. Costo de producción

El costo de producción esta integrado por lo siguiente:

	2,007		2,006		2,005	
	Financiero	Fiscal	Financiero	Fiscal	Financiero	Fiscal
Materia Prima consumida	10,959,188	10,959,188	7,838,178	7,838,178	6,060,940	6,060,940
Mano de Obra Directa	6,088,438	6,088,438	4,354,543	4,354,543	3,367,189	3,367,189
Gastos de Fabricación	7,306,125	7,306,125	5,225,452	5,225,452	4,040,627	4,040,627
Depreciación Maquinaria	1,147,583.33	1,377,100.00	1,147,583.33	1,377,100.00	1,147,583.33	1,377,100.00
Deprec. <b>Maquinaria deteriorada 06</b>	-	48,000.00	120,000.00	48,000.00	40,000.00	48,000.00
Deprec. Maquinaria Revaluada	-	50,000.00	-	50,000.00	-	50,000.00
<b>TOTAL COSTO DE PRODUCCION</b>	<b>25,501,333</b>	<b>25,828,850</b>	<b>18,685,756</b>	<b>18,893,273</b>	<b>14,656,339</b>	<b>14,943,856</b>

## 8. Depreciación gasto

La depreciación gasto se integra de la siguiente manera:

	2,007		2,006		2,005	
	Financiero	Fiscal	Financiero	Fiscal	Financiero	Fiscal
Edificios	196,333	294,500	196,333	294,500	196,333	294,500
Vehículos	-	600,000	-	600,000	1,000,000	600,000
<b>Vehículo deteriorado 2,006</b>	-	17,000	56,667	17,000	28,333	17,000
Equipo Computación	-	-	237,500	-	237,500	316,635
<b>TOTAL</b>	<b>196,333</b>	<b>911,500</b>	<b>490,500</b>	<b>911,500</b>	<b>1,462,167</b>	<b>1,228,135</b>

## 9. Gasto por obsolescencia de inventarios

En el año 2,005 se determinó la existencia de un lote de inventario de producto terminado que se encontraba vencido, por la cantidad de Q.186,500.00 por lo que se procedió a darle de baja a este inventario.

### **10. Gasto por valor neto realizable**

En el año 2,006 se determinó un gasto por valor neto realizable por Q.246,700.00, el cual se originó al establecer que del total del inventario de producto terminado el 5% se encuentra abajo del precio de venta en un 0.5101%, por lo que se procedió a realizar el registro correspondiente.

Inventario producto terminado año 2,006	Q.9,671,890.00
Abajo del precio 5%	483,594.50
Gasto por valor neto realizable 0.5101%	246,700.00

### **6.3 ANÁLISIS FINANCIERO Y FISCAL DE LAS CUENTAS QUE DAN ORIGEN A LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS.**

Al observar las notas a los estados financieros que se presentan, se puede determinar que existen diferencias entre la base financiera y fiscal del rubro de inventarios y propiedades, planta y equipo. Estas diferencias son las denominadas diferencias temporarias las cuales dan origen a la existencia del Impuesto sobre la renta diferido.

A continuación se presenta un análisis sobre estas diferencias, y posteriormente se muestra la determinación y ajuste financiero por Impuesto sobre la renta diferido, para efecto del presente caso práctico el saldo de ISR Diferido Pasivo al año 2,004 es de Q.9,187.37.

### 6.3.1 OBSOLESCENCIA DE INVENTARIOS

Según la Nota No. 9 Obsolescencia de inventarios, en el mes de diciembre de 2,005 se detectó un inventario de producto terminado que se encontraba obsoleto, debido a que no se vendió oportunamente. Los trámites de autorización ante la SAT para la destrucción de los mismos fueron aprobados en el mes de febrero del año 2,006.

Inventario producto terminado obsoleto                      Q.186,500.00

De acuerdo a lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad No. 2 Inventarios (ver capítulo III inciso 3.8.8), en el año 2,005 que fue cuando se detectó la obsolescencia debe de reportarse el gasto en la base financiera. Mientras que según lo establecido por la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Ver capítulo II inciso 2.2.1.3) el gasto se registra hasta que se tiene la autorización de la destrucción, que para este ejercicio fue en el año 2,006.

Para determinar si el ISR diferido que genera las diferencias temporarias es activo o pasivo, se puede seguir la siguiente regla:

Tomando de referencia el valor a registrar como gasto en la base financiera, si este es mayor al que se registra en la base fiscal, se efectúa el siguiente análisis si la base fiscal permitiera el registro de este gasto, la utilidad fiscal sería menor por ende el pago del ISR disminuiría. El porcentaje de ISR que se le aplica a la variación entre ambas bases representa un ISR diferido Activo.

Por el contrario si el gasto a registrar en la base financiera es menor al que se registra en la base fiscal, se efectúa el siguiente análisis si la base fiscal efectuará el registro del gasto de la base financiera, la utilidad fiscal aumentaría al igual que el pago del ISR. El porcentaje de ISR que se le aplica a la variación entre ambas bases representa un ISR diferido Pasivo.

**Año 2,005**



del total del inventario de producto terminado existía una diferencia menor entre el precio de venta y el costo por Q.246,700.00, esta diferencia se debe reflejar en este año como un gasto por valor neto realizable. Mientras que en la base fiscal (ver capítulo II inciso 2.2.1.3) se registra hasta que el inventario es vendido lo que ocurre en el año 2,007.

### **Año 2,006**

	<b>Financiera</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	<b>ISR 31%</b>
VNR	246,700.00	-----	246,700.00	76,477.00

El ISR diferido a registrar en el año 2,006 por gasto de valor neto realizable es de Q.76,477.00 esta cantidad representa un ISR diferido activo al igual que el ejemplo de la obsolescencia de inventario. Este gasto es reconocido en la base fiscal hasta el año 2,007.

Pda financiera #

Diciembre 2,006

Gasto por Valor Neto Realizable	Q.246,700.00	
Inventario Producto terminado		Q.246,700.00

### **Año 2,007**

	<b>Financiera</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	<b>ISR 31%</b>
VNR	-----	246,700.00	(246,700.00)	(76,477.00)

En este año que es cuando la base fiscal reconoce el registro de este gasto se procede a la reversión de la cuenta de ISR diferido activo registrado en la base financiera del año anterior.

### **6.3.3 DEPRECIACIONES GASTO**

En la Nota No. 8 Depreciación gasto, se puede observar que en los periodos del 2,005 al 2,007 existen variaciones en el registro del gasto de depreciaciones entre la base financiera y la base fiscal, esto derivado a que la vida útil estimada para

las propiedades, planta y equipo es mayor, y en otros casos menor a la establecida por la base fiscal (ver capítulo II inciso 2.2.2.4 y Nota No. 2 literal a), así mismo existe una revaluación de una maquinaria en el año 2,005, y un registro por concepto de deterioro de maquinaria y vehículo en el año 2,006.

Para comprender mejor la explicación sobre las diferencias temporarias que se origina entre la vida útil de ambas bases se presenta el siguiente cuadro.

**PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

DESCRIPCION	% DEPREC. LEY ISR	VIDA UTIL FISCAL	VIDA UTIL FINANCIERA	FECHA COMPRA	VALOR	DEPREC. ANUAL FINANCIERA	DEPREC. ANUAL FISCAL
Edificio	5%	20	30	01/01/2003	5,890,000.00	196,333.33	294,500.00
Terreno	0%	0			2,695,000.00	-	-
Maquinaria	20%	5	6	01/01/2003	6,885,500.00	1,147,583.33	1,377,100.00
Vehículos	20%	5	3	01/01/2003	3,000,000.00	1,000,000.00	600,000.00
Equipo de Computación	33%	3	4	01/01/2003	950,000.00	237,500.00	316,635.00
<b>Maquinaria Revaluada</b>	20%	5	6	01/01/2005	250,000.00	41,666.67	50,000.00
<b>Maquinaria compra II</b>	20%	5	6	01/01/2003	240,000.00	40,000.00	48,000.00
<b>Vehículo compra II</b>	20%	5	3	01/01/2005	85,000.00	28,333.33	17,000.00
					<b>19,995,500.00</b>	<b>2,691,416.67</b>	<b>2,703,235.00</b>

### 6.3.3.1 EDIFICIOS

Como se puede observar en el cuadro anterior según la base financiera se estima que la vida útil del edificio será de 30 años, mientras que la base fiscal en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 19 establece el porcentaje máximo legal para el registro de su depreciación es del 5%, esto equivale a una vida útil de 20 años.

El edificio fue adquirido el año 2,003 por un valor de Q.5,890,000.00 a partir del registro de la depreciación de ese año existe una variación entre la base financiera y fiscal de Q.98,166.67, esta variación da origen a que surja un ISR diferido pasivo.

#### Año 2,003

	Financiera	Fiscal	Variación	ISR 31%
Dep. Edificio	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.66)

El ISR diferido pasivo a registrar es de Q.30,431.66, este valor será operado financieramente durante los años de vida útil según la base fiscal, luego de eso dentro de los siguientes años de vida útil según la base financiera se registrará la reversión de este impuesto hasta quedar en valor "0".

Pda financiera # 2,003

Depreciación Edificio Q.196,333.33

Deprec Acumulada Edificio Q.196,333.33

Este valor de la depreciación se registrará a lo largo de su vida útil según la base financiera.

Esto se puede observar en el cuadro siguiente:

No.	AÑO	FINANCIERA	FISCAL	VARIACION	ISR 31%	REGISTRO
1	2003	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
2	2004	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
3	2005	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
4	2006	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
5	2007	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
6	2008	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
7	2009	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
8	2010	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
9	2011	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
10	2012	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
11	2013	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
12	2014	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
13	2015	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
14	2016	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
15	2017	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
16	2018	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
17	2019	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
18	2020	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
19	2021	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
20	2022	196,333.33	294,500.00	(98,166.67)	(30,431.67)	ISR diferido pasivo
21	2023	196,333.33	-	196,333.33	60,863.33	Reversión ISR
22	2024	196,333.33	-	196,333.33	60,863.33	Reversión ISR
23	2025	196,333.33	-	196,333.33	60,863.33	Reversión ISR
24	2026	196,333.33	-	196,333.33	60,863.33	Reversión ISR
25	2027	196,333.33	-	196,333.33	60,863.33	Reversión ISR
26	2028	196,333.33	-	196,333.33	60,863.33	Reversión ISR
27	2029	196,333.33	-	196,333.33	60,863.33	Reversión ISR
28	2030	196,333.33	-	196,333.33	60,863.33	Reversión ISR
29	2031	196,333.33	-	196,333.33	60,863.33	Reversión ISR
30	2032	196,333.43	-	196,333.43	60,863.36	Reversión ISR
		<b>5,890,000.00</b>	<b>5,890,000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	

### 6.3.3.2 MAQUINARIA

Esta parte del rubro de propiedades, planta y equipo, constituye uno de los valores más altos en inversión, debido a la naturaleza de la empresa. El porcentaje de depreciación establecido por la Ley del Impuesto Sobre la Renta es del 20% equivalente a 5 años de vida útil, pero debido al control supervisión y mantenimiento preventivo de la maquinaria se estima una vida útil financiera de 6 años, esta diferencia en la vida útil hace que el registro anual en concepto de depreciación sea mayor en la base fiscal.

Esta diferencia temporaria da origen a un impuesto sobre la renta diferido Pasivo.

#### Año 2,003

	Financiera	Fiscal	Variación	ISR 31%
Dep. Maquinaria	1,147,583.33	1,377,100.00	(229,516.67)	(71,150.17)

El ISR diferido pasivo a registrar es de Q.71,150.17, este valor será operado financieramente durante los 5 años de vida útil fiscal, luego de eso en el año siguiente de su vida útil según la base financiera se registrará la reversión de este impuesto hasta quedar en valor "0".

Pda financiera # 2,003

Depreciación Maquinaria Q.1,147,583.33

Deprec Acumulada Maquinaria Q.1,147,583.33

**MAQUINARIA**                      **COSTO**                      6,885,500.00

No.	AÑO	FINANCIERA	FISCAL	VARIACION	ISR 31%	REGISTRO
1	2003	1,147,583.33	1,377,100.00	(229,516.67)	(71,150.17)	ISR diferido pasivo
2	2004	1,147,583.33	1,377,100.00	(229,516.67)	(71,150.17)	ISR diferido pasivo
3	2005	1,147,583.33	1,377,100.00	(229,516.67)	(71,150.17)	ISR diferido pasivo
4	2006	1,147,583.33	1,377,100.00	(229,516.67)	(71,150.17)	ISR diferido pasivo
5	2007	1,147,583.33	1,377,100.00	(229,516.67)	(71,150.17)	ISR diferido pasivo
6	2008	1,147,583.35		1,147,583.35	355,750.84	Reversión ISR
		<b>6,885,500.00</b>	<b>6,885,500.00</b>	-	-	

Esto se puede observar en el cuadro siguiente:



### 6.3.3.3 VEHÍCULOS

Cuando inicio la empresa se adquirió una flotilla de vehículos para la distribución local y departamental del producto terminado por un total de Q3,000,000.00, el porcentaje de depreciación de este activo es del 20% equivalente a 5 años de vida útil según la base fiscal, debido al uso intenso y mal estructura de las carreteras al cual son sometidas las unidades de transporte, se les estimo una vida útil según la base financiera de 3 años.

Esta diferencia temporaria da origen a un impuesto sobre la renta diferido activo.

#### Año 2,003

	<b>Financiera</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	<b>ISR 31%</b>
Dep. Vehículos	1,000,000.00	600,000.00	400,000.00	124,000.00

El ISR diferido activo a registrar es de Q.124,000.00, este valor será operado financieramente durante los 3 años de vida útil según la base financiera, luego en los 2 años siguientes de su vida útil según la base fiscal se registrará la reversión de este impuesto hasta quedar en valor "0".

Pda financiera # 2,003

Depreciación Vehículos Q.1,000,000.00

Deprec Acumulada Vehículos Q.1,000,000.00

Esto se puede observar en el cuadro siguiente:

No.	AÑO	FINANCIERA	FISCAL	VARIACION	ISR 31%	REGISTRO
1	2003	1,000,000.00	600,000.00	400,000.00	124,000.00	ISR diferido activo
2	2004	1,000,000.00	600,000.00	400,000.00	124,000.00	ISR diferido activo
3	2005	1,000,000.00	600,000.00	400,000.00	124,000.00	ISR diferido activo
4	2006		600,000.00	(600,000.00)	(186,000.00)	Reversión ISR
5	2007		600,000.00	(600,000.00)	(186,000.00)	Reversión ISR
		<b>3,000,000.00</b>	<b>3,000,000.00</b>	-	-	

### 6.3.3.4 EQUIPO DE COMPUTACIÓN

La empresa adquirió un equipo de computación por un total de Q.950,000.00, el porcentaje de depreciación de este activo es del 33.33% equivalente a 3 años de vida útil según la base fiscal, al momento de la compra se estableció el departamento encargado del mantenimiento y supervisión del equipo, con el objetivo de que el mismo tuviera una vida útil estimada de 4 años de uso.

Esta diferencia temporaria da origen a un impuesto sobre la renta diferido Pasivo.

#### Año 2,003

	<b>Financiera</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	<b>ISR 31%</b>
Dep. Equipo C.	237,500.00	316,635.00	(79,135.00)	(24,531.85)

El ISR diferido pasivo a registrar es de Q.24,531.85, este valor será operado financieramente durante los 3 años de vida útil fiscal, luego de eso en el año siguiente de su vida útil según la base financiera se registrará la reversión de este impuesto hasta quedar en valor "0".

Pda financiera # 2,003

Depreciación Equipo de computación Q.237,500.00

Deprec Acumulada Equipo de C. Q.237,500.00

Esto se puede observar en el cuadro siguiente:

No.	AÑO	FINANCIERA	FISCAL	VARIACION	ISR 31%	REGISTRO
1	2003	237,500.00	316,635.00	(79,135.00)	(24,531.85)	ISR diferido pasivo
2	2004	237,500.00	316,635.00	(79,135.00)	(24,531.85)	ISR diferido pasivo
3	2005	237,500.00	316,730.00	(79,230.00)	(24,561.30)	ISR diferido pasivo
4	2006	237,500.00		237,500.00	73,625.00	Reversión ISR
		<b>950,000.00</b>	<b>950,000.00</b>	-	-	

## 6.4 MAQUINARIA REVALUADA

De la maquinaria adquirida el 01 de enero del año 2,003, a inicios del año 2,005 se realiza la revaluación de una maquinaria según dictamen emitido por valuador por valor de Q.250,000.00, el registro de la depreciación de esta maquinaria según la base fiscal es de Q.50,000.00 anuales, mientras que en la base financiera no se realiza el registro de la depreciación gasto según lo establecido por la Norma Internacional de Contabilidad No. 16, la cual deberá afectar directamente al superávit por revaluación (ver capítulo III inciso 3.9.5 ).

Esta variación se puede observar en el cuadro siguiente:

**MAQUINARIA REVALUADA** 250,000.00

No.	AÑO	FINANCIERA	FISCAL	VARIACION	ISR 31%	REGISTRO
1	2005	-	50,000.00	(50,000.00)	(15,500.00)	ISR diferido pasivo
2	2006	-	50,000.00	(50,000.00)	(15,500.00)	ISR diferido pasivo
3	2007	-	50,000.00	(50,000.00)	(15,500.00)	ISR diferido pasivo
4	2008	-	50,000.00	(50,000.00)	(15,500.00)	ISR diferido pasivo
5	2009	-	50,000.00	(50,000.00)	(15,500.00)	ISR diferido pasivo
		-				
		-	<b>250,000.00</b>	<b>(250,000.00)</b>	<b>(77,500.00)</b>	

Como se indico en el párrafo anterior, en la base financiera no se registra ningún valor en concepto de depreciación gasto, ya que la misma es aplicada al superávit por revaluación registrado, mientras que en la base fiscal a partir de la fecha de la revaluación se registra la depreciación gastos durante los 5 años de vida útil establecidos en esta base. A partir de este año se da origen a la existencia de un ISR diferido pasivo por Q.15,500.00.

### Año 2,005

	Financiera	Fiscal	Variación	ISR 31%
Dep. Maq. Rev.		50,000.00	(50,000.00)	(15,500.00)

## 6.5 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

### 6.5.1 CASO 1

En el rubro de propiedades, planta y equipo se encuentra una maquinaria con un costo de Q.240,000.00 adquirida el 01 de enero de 2,003, el porcentaje de depreciación para este activo es del 20% equivalente a una vida útil fiscal de 5 años, como se indico anteriormente la vida útil financiera estimada es de 6 años, Esta maquinaria en el año 2,006 fue sometida a una utilización que sobrepasaba la capacidad de la misma, derivado de un requerimiento del departamento de ventas. Por lo que al final de ese año la maquinaria quedo totalmente fuera de uso, la administración tomo la decisión de no repararla y registrar su valor en libros como un gasto en el estado de resultados.

Según lo establecido en la base fiscal, el tratamiento que se le debe dar al activo es seguirlo depreciando hasta finalizar su vida útil fiscal (ver capítulo II inciso 2.2.2.1 al 2.2.2.4), mientras que de acuerdo a la NIC No. 16 Propiedades, planta y equipo y la NIC 36 Deterioro del valor de los activos el valor de ese activo debe llevarse inmediatamente al estado de resultados (ver capítulo III inciso 3.9.10.6).

Como la maquinaria fue adquirida el 01 de enero de 2,003 y las vidas útiles estimadas según ambas bases es diferente, se venia reflejando un ISR diferido pasivo.

#### Año 2,003

	<b>Financiera</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	<b>ISR 31%</b>
Dep. Maquinaria	40,000.00	48,000.00	(8,000.00)	(2,480.00)

#### Año 2,004

	<b>Financiera</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	<b>ISR 31%</b>
Dep. Maquinaria	40,000.00	48,000.00	(8,000.00)	(2,480.00)

#### Año 2,005

	<b>Financiera</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	<b>ISR 31%</b>
Dep. Maquinaria	40,000.00	48,000.00	(8,000.00)	(2,480.00)

Al final del año 2,005 se tenía un ISR diferido pasivo por depreciación de maquinaria de Q.7,440.00 (Q.2,480.00 x 3).

El valor en libros de la maquinaria al año 2,006 según la base financiera era de Q.120,000.00 que fue el gasto reflejado por concepto de deterioro en esta base , mientras que en la base fiscal se continuó con su depreciación.

### **Año 2,006**

	<b>Financiera</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	<b>ISR 31%</b>
Deterioro Maquinaria	120,000.00	48,000.00	72,000.00	22,320.00

El efecto de registrar financieramente el deterioro del activo origino un ISR diferido Activo de Q.22,320.00, entonces al final del 4to año de su vida útil se reflejaba el siguiente efecto:

ISR diferido activo	Q.22,320.00
(-) ISR diferido pasivo	7,440.00
(=) ISR diferido activo	14,880.00

Pda financiera # 2,006

Gasto por Deterioro	Q.120,000.00	
Deprec Acumulada Maquinaria	Q.120,000.00	
Maquinaria		Q.240,0000.00

Luego al finalizar su vida útil según la base fiscal de 5 años, se da la reversión del ISR diferido activo dejando el impuesto con valor "0".

### **Año 2,007**

	<b>Financiera</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	<b>ISR 31%</b>
Dep Maquinaria		48,000.00	( 48,000.00)	(14,880.00)

ISR diferido activo	Q.14,880.00
Reversión ISR	( 14,880.00)
Resultado	0.00

No.	AÑO	FINANCIERA	FISCAL	VARIACION	ISR 31%	REGISTRO
1	2003	40,000.00	48,000.00	(8,000.00)	(2,480.00)	ISR diferido pasivo
2	2004	40,000.00	48,000.00	(8,000.00)	(2,480.00)	ISR diferido pasivo
3	2005	40,000.00	48,000.00	(8,000.00)	(2,480.00)	ISR diferido pasivo
4	2006	120,000.00	48,000.00	72,000.00	22,320.00	ISR diferido activo
5	2007		48,000.00	(48,000.00)	(14,880.00)	Reversión ISR
6	2008			-	-	
		<b>240,000.00</b>	<b>240,000.00</b>	-	-	

### 6.5.2 CASO 2

La empresa adquirió el 01 de enero 2,005 un vehículo de reparto con un costo de Q.85,000.00, el porcentaje de depreciación para este activo es del 20% equivalente a una vida útil fiscal de 5 años, como se indico anteriormente los vehículos tienen una vida útil financiera estimada es de 3 años, Este vehículo fue sometido a un uso intenso debido al incremento en la distribución de producto, lo que origino que el mismo quedara totalmente fuera de uso a partir del año 2,006, la administración decidió no repararlo y registrar su valor en libros como un gasto en el estado de resultados.

Según lo establecido en la base fiscal, el tratamiento que se le debe dar al activo es seguirlo depreciando hasta finalizar su vida útil fiscal, mientras que de acuerdo a la NIC No. 16 y 36 el valor de ese activo debe llevarse inmediatamente al estado de resultados.

Derivado que las vidas útiles estimadas por ambas bases es distinta en el año 2,005 se registro un ISR diferido activo de Q.3,513.33.

#### Año 2,005

	Financiera	Fiscal	Variación	ISR 31%
Dep. Vehículo	28,333.33	17,000.00	11,333.33	3,513.33

Al final del año 2,005 se tenía un ISR diferido activo por depreciación de vehículos de Q.3,513.33

El valor en libros del vehículo al año 2,006 era de Q.56,666.67 que fue el gasto reflejado por concepto de deterioro en la base financiera, mientras que en la base fiscal se siguió registrando su depreciación.

### **Año 2,006**

	<b>Financiera</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	<b>ISR 31%</b>
Deterioro Vehículo	56,666.67	17,000.00	39,666.67	12,296.67

El efecto de registrar financieramente el deterioro del activo origino un ISR diferido Activo de Q.12,296.67, por lo que al 2do año de su vida útil se reflejaba el siguiente efecto:

ISR diferido activo	Q. 3,513.33 año 2,005
(+) ISR diferido activo	12,296.67 año 2,006
(=) ISR diferido activo	15,810.00

Pda financiera # 2,006

Gasto por Deterioro Q.56,666.67

Deprec Acumulada Vehículos Q.28,333.33

Vehículos Q.85,000.00

Luego en los siguiente años de su vida útil según la base fiscal se dan las reversiones del ISR diferido activo dejando el impuesto con valor "0".

### **Año 2,007**

	<b>Financiera</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	<b>ISR 31%</b>
Dep Maquinaria		17,000.00	(17,000.00)	(5,270.00)

**Año 2,008**

	<b>Financiera</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	<b>ISR 31%</b>
Dep Maquinaria		17,000.00	(17,000.00)	(5,270.00)

**Año 2,009**

	<b>Financiera</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	<b>ISR 31%</b>
Dep Maquinaria		17,000.00	(17,000.00)	(5,270.00)

ISR diferido activo	Q.15,810.00
Reversión ISR	( 15,810.00)
Resultado	0.00

<b>No.</b>	<b>AÑO</b>	<b>FINANCIERA</b>	<b>FISCAL</b>	<b>VARIACION</b>	<b>ISR 31%</b>	<b>REGISTRO</b>
1	2005	28,333.33	17,000.00	11,333.33	3,513.33	ISR diferido activo
2	2006	56,666.67	17,000.00	39,666.67	12,296.67	ISR diferido activo
3	2007		17,000.00	(17,000.00)	(5,270.00)	Reversión ISR
4	2008		17,000.00	(17,000.00)	(5,270.00)	Reversión ISR
5	2009		17,000.00	(17,000.00)	(5,270.00)	Reversión ISR
		<b>85,000.00</b>	<b>85,000.00</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	



## 6.6 CÁLCULOS Y AJUSTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO DE LOS AÑOS 2,005 AL 2,007.

Luego de realizar un análisis de las diferencias temporarias que originaron la existencia del Impuesto sobre la renta diferido, se presentan los cálculos, el ajuste financiero y la integración por los años 2,005 al 2,007.

Para efecto explicativo, del costo de producción se separan los valores correspondientes a la depreciación maquinaria, la maquinaria deteriorada y la depreciación de la maquinaria revaluada, ambos son parte del costo de producción según la nota a los estados financieros No. 8.

### 6.6.1 AÑO 2,005

**INDUSTRIA, S.A**  
**ESTADOS DE RESULTADOS**  
**PERÍODO DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2,005**  
**(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

	Ref.	Financiero	Fiscal	Variación	31% ISR
Ventas		33,671,889	33,671,889	-	-
(-) Costo producción		13,468,756	13,468,756	-	-
Depreciación Maquinaria	6.3.3.2	1,147,583	1,377,100	(229,517)	(71,150)
Maquinaria deteriorada 2,006	6.5.1	40,000	48,000	(8,000)	(2,480)
Maquinaria Revaluada	6.4.		50,000	(50,000)	(15,500)
Utilidad Bruta		19,015,550	18,728,033	287,517	89,130
<b>(-) Gastos de operación</b>					
Sueldos		3,030,470	3,030,470	-	-
Otros gastos		1,855,780	1,855,780	-	-
Comisiones		1,010,157	1,010,157	-	-
<b>Gasto Depreciaciones</b>					
Edificios	6.3.3.1	196,333	294,500	(98,167)	(30,432)
Vehículos	6.3.3.3	1,000,000	600,000	400,000	124,000
Vehículos deteriorado 2,006	6.5.2	28,333	17,000	11,333	3,513
Equipo Computación	6.3.3.4	237,500	316,635	(79,135)	(24,532)
Indemnizaciones		158,000	158,000	-	-
ISR por revaluación		25,000	25,000	-	-
Maquinaria deteriorada				-	-
Vehículo deteriorado				-	-
Cuentas incobrables		187,367	187,367	-	-
Obsolescencia de inventarios	6.3.1	186,500	-	186,500	57,815
Gasto por valor neto realizable				-	-
Gastos financieros		463,250	463,250	-	-
Utilidad en operación		10,636,859	10,769,874	(133,015)	(41,235)
Ingresos financieros					
Utilidad antes de impuestos		10,636,859	10,769,874	(133,015)	(41,235)
Impuesto sobre la renta 31%		3,297,426	3,338,661	(41,235)	(12,783)
Utilidad del periodo		<b>7,339,433</b>	<b>7,431,213</b>	<b>(91,780)</b>	<b>(28,452)</b>

Para el cálculo del Impuesto sobre la renta diferido del año 2,005, se presenta un comparativo del estado de resultados según la base financiera y fiscal, luego se determinan las variaciones que existen entre los rubros de gastos que para el presente caso práctico las diferencias se observan únicamente en el gasto del rubro de inventarios y propiedades planta y equipo (depreciaciones). Una vez determinadas las variaciones se les aplica el % del impuesto sobre la renta según base fiscal, el resultado obtenido representa el ISR diferido el cual puede ser

#### **AJUSTE FINANCIERO POR ISR DIFERIDO AÑO 2,005**

ISR Diferido Pasivo Depreciación Maquinaria		71,150.17
ISR Diferido Pasivo Depreciación Maquinaria deteriorada 2,006		2,480.00
ISR Diferido Pasivo Depreciación Maquinaria Revaluada		15,500.00
ISR Diferido Pasivo Depreciación Edificios		30,431.67
ISR Diferido Activo Depreciación Vehículos	124,000.00	
ISR Diferido Activo Depreciación Vehículos deteriorado 2,006	3,513.34	
ISR Diferido Pasivo Depreciación Equipo Computación		24,531.85
ISR Diferido Activo Obsolescencia de Inventario	57,815.00	
ISR Gasto	3,297,426.44	
ISR Por Pagar		3,338,661.09
	<b>3,482,754.78</b>	<b>3,482,754.78</b>

activo o pasivo.

El ajuste fiscal no se registra considerando que se parte de los estados financieros según base fiscal para llegar a los estados financieros según base financiera, en esta partida queda registrado el Impuesto sobre la renta por pagar determinado en

#### **INTEGRACIÓN DEL ISR DIFERIDO 2,005**

ISR Diferido Activo Obsolescencia de Inventario	57,815.00	la base fiscal.
ISR Diferido Activo Depreciación Vehículos	124,000.00	
ISR Diferido Activo Depreciación Vehículos deteriorado 2,006	3,513.34	
<b>(-) ISR Diferido Pasivo</b>		
Depreciación Edificios	(30,431.67)	
Depreciación Maquinaria	(71,150.17)	
Depreciación Maquinaria deteriorada 2,006	(2,480.00)	
Depreciación Vehículos	(182,486.66)	
Depreciación Equipo de Computación	(24,531.85)	
Depreciación Maquinaria Revaluada	(15,500.00)	
Efecto neto ISR Diferido Pasivo 2,005	(141,252.01)	
(+) ISR Diferido Pasivo según integración 2,004	(9,187.37)	
Total ISR Diferido Pasivo 2,005	<b>(150,439.38)</b>	

Esta integración refleja el valor del impuesto sobre la renta diferido pasivo por Q.150,439.38 que queda registrado en el balance general al 2,005 según la base financiera.

Para determinar el ISR diferido se toman en cuenta los valores por ISR diferido activo, menos ISR diferido pasivo el efecto neto es ISR diferido pasivo, por lo que se le suma el saldo del ISR diferido pasivo del año 2,004.

## 6.6.2 AÑO 2,006

	Ref.	Financiero	Fiscal	Variación	31% ISR
Ventas		38,707,050	38,707,050	-	-
(-) Costo producción		17,418,173	17,418,173	-	-
Depreciación Maquinaria	6.3.3.2	1,147,583	1,377,100	(229,517)	(71,150)
<b>Maquinaria deteriorada 2,006</b>	6.5.1	120,000	48,000	72,000	22,320
Maquinaria Revaluada	6.4.		50,000	(50,000)	(15,500)
Utilidad Bruta		20,021,294	19,813,778	207,517	64,330
<b>(-) Gastos de operación</b>					
Sueldos		3,483,635	3,483,635	-	-
Otros gastos		2,200,485	2,200,485	-	-
Comisiones		1,161,212	1,161,212	-	-
<b>Gasto Depreciaciones</b>					
Edificios	6.3.3.1	196,333	294,500	(98,167)	(30,432)
Vehículos	6.3.3.3	-	600,000	(600,000)	(186,000)
<b>Vehículos deteriorado 2,006</b>	6.5.2	56,667	17,000	39,667	12,297
Equipo Computación	6.3.3.4	237,500	-	237,500	73,625
Indemnizaciones		395,000	395,000	-	-
ISR por revaluación				-	-
Maquinaria deteriorada				-	-
Vehículo deteriorado				-	-
Cuentas incobrables		224,420	224,420	-	-
Obsolescencia de inventarios	6.3.1	-	186,500	(186,500)	(57,815)
Gasto por valor neto realizable	6.3.2	246,700	-	246,700	76,477
Gastos financieros		361,250	361,250	-	-
Utilidad en operación		11,458,094	10,889,777	568,317	176,178
Ingresos financieros					
Utilidad antes de impuestos		11,458,094	10,889,777	568,317	176,178
Impuesto sobre la renta 31%		3,552,009	3,375,831	176,178	54,615
Utilidad del periodo		<b>7,906,085</b>	<b>7,513,946</b>	<b>392,139</b>	<b>121,563</b>

Para el cálculo del Impuesto sobre la renta diferido del año 2,006, se presenta un comparativo del estado de resultados según la base financiera y fiscal, luego se determinan las variaciones que existen entre los rubros de gastos que para el

presente caso práctico las diferencias se observan únicamente en el gasto del rubro de inventarios y propiedades planta y equipo (depreciaciones). Una vez determinadas las variaciones se les aplica el % del impuesto sobre la renta según la base fiscal, el resultado obtenido representa el ISR diferido el cual puede ser activo o pasivo, o bien la variación es efecto de la reversión del ISR diferido activo

#### **INTEGRACIÓN DEL ISR DIFERIDO 2,006**

ISR Diferido Activo Maquinaria Deteriorada	22,320.00
ISR Diferido Activo Vehículo Deteriorado	12,296.67
ISR Diferido Activo por Valor Neto Realizable	76,477.00
Total ISR Diferido Activo	<u>111,093.67</u>
(+) Reversión ISR Diferido Pasivo Deprec Equipo Computación	73,625.00
(-) Reversión ISR Diferido Activo Obsolescencia Inventarios	<u>(57,815.00)</u>
ISR Diferido Activo más menos reversiones	126,903.67
<b>(-) ISR Diferido Pasivo</b>	
Depreciación Edificios	(30,431.67)
Depreciación Maquinaria	(71,150.17)
Depreciación Vehículos	(186,000.00)
Depreciación Maquinaria Revaluada	<u>(15,500.00)</u>
ISR Diferido Pasivo 2,006	<u>(176,178.17)</u>
(+) ISR Diferido Pasivo según integración 2,005	(150,439.38)
Total ISR Diferido Pasivo 2,006	<u><b>(326,617.55)</b></u>

o pasivo del año anterior.

El ajuste fiscal no se registra considerando que se parte de los estados financieros según base fiscal para llegar a los estados financieros según base financiera, en esta partida queda registrado el Impuesto sobre la renta por pagar determinado en la base fiscal.

#### **AJUSTE FINANCIERO POR ISR DIFERIDO AÑO 2,006**

ISR Diferido Pasivo Depreciación Maquinaria		71,150.17
ISR Diferido Activo Maquinaria deteriorada	22,320.00	
ISR Diferido Pasivo Deprec Maquinaria Revaluada		15,500.00
ISR Diferido Pasivo Depreciación Edificios		30,431.67
Reversión ISR Diferido Pasivo Depreciación Vehículos		186,000.00
ISR Diferido Activo Vehículo Deteriorado	12,296.67	
Reversión ISR Diferido Pasivo Deprec. Equipo Computación	73,625.00	
Reversión ISR Diferido Activo Obsolescencia Inventarios		57,815.00
ISR Diferido Activo por Valor Neto Realizable	76,477.00	
ISR Gasto	3,552,008.99	
ISR Por Pagar		3,375,830.82
	<u><b>3,736,727.66</b></u>	<u><b>3,736,727.66</b></u>

Esta integración refleja el valor del impuesto sobre la renta diferido pasivo por Q.326,617.55 que queda registrado en el balance general al 2,006 según la base financiera.

Para determinar el ISR diferido se toman en cuenta los valores por ISR diferido activo, más la reversión de ISR diferido pasivo, menos la reversión del ISR diferido activo, a este resultado se le resta el ISR diferido pasivo, el efecto neto es ISR diferido pasivo, por lo que se le suma el saldo del ISR diferido pasivo del año 2,005.

### 6.6.3 AÑO 2,007

**INDUSTRIA, S.A**  
**ESTADOS DE RESULTADOS**  
**PERÍODO DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2,007**  
**(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)**

Ref.	Financiero	Fiscal	Variación	31% ISR
Ventas	48,707,500	48,707,500	-	-
(-) Costo producción	24,353,750	24,353,750	-	-
Depreciación Maquinaria	1,147,583	1,377,100	(229,517)	(71,150)
<b>Maquinaria deteriorada 2,006</b>	-	48,000	(48,000)	(14,880)
Maquinaria Revaluada	-	50,000	(50,000)	(15,500)
Utilidad Bruta	23,206,167	22,878,650	327,517	101,530
<b>(-) Gastos de operación</b>				
Sueldos	4,383,675	4,383,675	-	-
Otros gastos	2,985,600	2,985,600	-	-
Comisiones	1,461,225	1,461,225	-	-
<b>Gasto Depreciaciones</b>				
Edificios	196,333	294,500	(98,167)	(30,432)
Vehículos	-	600,000	(600,000)	(186,000)
<b>Vehículos deteriorado 2,006</b>	-	17,000	(17,000)	(5,270)
Equipo Computación	-	-	-	-
Indemnizaciones	782,100	782,100	-	-
ISR por revaluación	-	-	-	-
Cuentas incobrables	258,773	258,773	-	-
Obsolescencia de inventarios	-	-	-	-
Gasto por valor neto realizable	-	246,700	(246,700)	(76,477)
Gastos financieros	259,250	259,250	-	-
Utilidad en operación	12,879,211	11,589,828	1,289,383	399,709
Ingresos financieros	-	-	-	-
Utilidad antes de impuestos	12,879,211	11,589,828	1,289,383	399,709
Impuesto sobre la renta 31%	3,992,555	3,592,847	399,709	123,910
Utilidad del periodo	<b>8,886,655</b>	<b>7,996,981</b>	<b>889,675</b>	<b>275,799</b>

Para el cálculo del Impuesto sobre la renta diferido del año 2,007, se presenta un comparativo del estado de resultados según la base financiera y fiscal, luego se determinan las variaciones que existen entre los rubros de gastos que para el presente caso práctico las diferencias se observan únicamente en el gasto del rubro de inventarios y propiedades planta y equipo (depreciaciones). Una vez determinadas las variaciones se les aplica el % del impuesto sobre la renta según la base fiscal, el resultado obtenido representa el ISR diferido el cual puede ser activo o pasivo, o bien la variación es efecto de la reversión del ISR diferido activo

#### **AJUSTE FINANCIERO POR ISR DIFERIDO AÑO 2,007**

ISR Diferido Pasivo Depreciación Maquinaria		71,150.17
Reversión ISR Diferido Activo Maquinaria deteriorada		14,880.00
ISR Diferido Pasivo Deprec Maquinaria Revaluada		15,500.00
ISR Diferido Pasivo Depreciación Edificios		30,431.66
ISR Diferido Pasivo Depreciación Vehículos		186,000.00
Reversión ISR Diferido Activo Vehículo deteriorado		5,270.00
Reversión ISR Diferido Activo por Valor Neto Realizable		76,477.00
ISR Gasto	3,992,555.36	
ISR Por Pagar		3,592,846.53
	<b>3,992,555.36</b>	<b>3,992,555.36</b>

o pasivo del año anterior.

El ajuste fiscal no se registra considerando que se parte de los estados financieros según base fiscal para llegar a los estados financieros según base financiera, en esta partida queda registrado el Impuesto sobre la renta por pagar determinado en la base fiscal.

#### **INTEGRACIÓN DEL ISR DIFERIDO 2,007**

ISR Diferido Pasivo Depreciación Edificios	(30,431.66)
ISR Diferido Pasivo Depreciación Maquinaria	(71,150.17)
ISR Diferido Pasivo Depreciación Vehículos	(186,000.00)
ISR Diferido Pasivo Deprec Maquinaria Revaluada	(15,500.00)
<b>(+) Reversión ISR Diferido activo</b>	
Reversión ISR Diferido Activo Vehículo deteriorado	(5,270.00)
Reversión ISR Diferido Activo Maquinaria deteriorada	(14,880.00)
Reversión ISR Diferido Activo Valor Neto Realizable	(76,477.00)
Total ISR Diferido Pasivo y Reversión ISR Diferido Activo	(399,708.83)
(+) ISR Diferido Pasivo 2,006	(326,617.55)
Total ISR Diferido Pasivo 2,007	<b>(726,326.38)</b>

Esta integración refleja el valor del impuesto sobre la renta diferido pasivo por Q.726,326.38 que queda registrado en el balance general al 2,007 según la base financiera.

Para determinar el ISR diferido se toman en cuenta los valores por ISR diferido pasivo, más la reversión de ISR diferido activo el efecto neto es ISR diferido pasivo, por lo que se le suma el saldo del ISR diferido pasivo del año 2,006. Este total representa el ISR diferido pasivo que se reversara en los años siguientes.

## CONCLUSIONES

1. La contabilidad se define como el proceso de creación de registros e informes, cuyo objetivo es proporcionar información financiera sobre una empresa determinada a los diversos usuarios de la misma para la toma de decisiones, esta información se resume en la presentación de los estados financieros, los cuales deben ser muy concisos y mostrar la situación financiera del negocio al final de un período determinado, así como los resultados de operación que obtuvo la empresa durante el período. Dentro del proceso para la elaboración de los estados financieros toda empresa constituida en Guatemala, se encuentra regulada por un marco jurídico aplicable donde se puede mencionar la Ley del Impuesto Sobre La Renta, la cual contiene varios artículos que establecen y regulan el registro contable tanto de los ingresos que deben de ser reconocidos, así como los gastos que se pueden considerar como deducibles y no deducibles para el pago del impuesto sobre la renta.
2. La Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) constituye parte del marco jurídico aplicable a toda empresa, la cual establece un impuesto directo sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, dentro de su contenido está regulada la base fiscal de la contabilidad, en lo relativo al reconocimiento de gastos deducibles por concepto de pérdidas o disminución de los inventarios, así como el desgaste o deterioro de los activos fijos entre otros.
3. Como resultado de la globalización e integración de los mercados internacionales, es necesario que exista una armonización en la información financiera que las entidades de los diferentes países proporcionan a sus inversionistas, analistas y a cualquier tercero interesado, de aquí se deriva el objetivo que persigue la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera que es la obtención de un grado apropiado de comparabilidad de los estados financieros, así como un aumento de la transparencia de la información, en Guatemala con fecha 20 de diciembre de 2,007 el Colegio de Contadores Públicos y



Audidores de Guatemala, emite la resolución que reconoce la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera. Teniendo esta resolución un efecto optativo para el período que inicie el 1 de enero de 2,008 y obligatoriamente a partir de enero de 2,009.

4. Como se estableció en la hipótesis del plan de investigación existen discrepancias entre la Ley del Impuesto Sobre la Renta y Las Normas Internacionales de Información Financiera, en lo referente al reconocimiento del gasto deducible en el rubro de inventarios y activos fijos para la determinación del impuesto sobre la renta, a estas discrepancias se les conoce como diferencias temporarias imponibles que son aquellas transacciones que dan lugar a que durante un período, la utilidad financiera que se presenta sea mayor a la fiscal y diferencias temporarias deducibles que son transacciones que dan lugar a que durante un período, la utilidad financiera que se presenta sea menor a la fiscal, por el hecho de que una transacción se registra en un período en una de las bases, mientras que en la otra base se registra en el siguiente período, de estas diferencias surge el Impuesto Sobre la Renta Diferido.
  
5. Dentro de las diferencias temporarias que existen en el manejo contable en el rubro de los inventarios según la base financiera y fiscal, está el registro del gasto por la obsolescencia y valor neto de realización de los inventarios, derivado a que la base financiera según la NIC 2 Inventarios establece que el valor de éstos deben rebajarse hasta alcanzar el valor neto realizable, registrándolo como gasto en el período al momento de detectar la rebaja del inventario, mientras que la base fiscal según la Ley del Impuesto Sobre la Renta, considera como gastos deducibles las pérdidas por rotura, daño, descomposición debidamente comprobadas luego de cumplir con los procedimientos establecidos, así mismo según el Art. 38 (ñ) 49 y 15 del reglamento. Indica que no se aceptan provisiones en el inventario.

6. Entre Las diferencias temporarias que surgen en el manejo contable del rubro de propiedades planta y equipo según la base financiera y fiscal, está el registro de las depreciaciones y deterioro de los activos, la base financiera NIC 16 establece que el monto de la depreciación de un activo fijo debe ser distribuido de acuerdo a su vida útil, y según la NIC 36 cualquier activo retirado de forma permanente de uso debe ser retirado del balance general, reconociendo la baja como pérdida en el estado de resultados, mientras que en la base fiscal según el artículo 16 al 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la depreciación se determina aplicando los porcentajes establecidos.

## RECOMENDACIONES

1. Las personas encargadas del procesamiento de la información contable deben de poseer un conocimiento amplio sobre los distintos procesos para el registro de las operación contables, así mismo deben de conocer el marco jurídico regulatorio aplicable a la empresa para el cumplimiento eficiente y eficaz de lo establecido, permitiendo una elaboración y presentación adecuada de los estados financieros que permitan a los usuarios obtener información confiable y segura para la toma de decisiones.
2. Toda empresa debe de tener personal capacitado en el manejo e interpretación de lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, permitiendo así poder realizar los registros contables sobre la base de lo establecido en esta ley.
3. Todo profesional encargado del registro, manejo contable, interpretación y análisis de la información financiera, debe de conocer el contenido de las Normas Internacionales de Información Financiera, así como la aplicación de las mismas al momento de generar la información financiera de la empresa, cumpliendo con la resolución emitida por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores donde establecieron de carácter obligatorio la aplicación de las mismas a partir del año 2,009.
4. Para que exista una armonización entre la base financiera y la base fiscal en el registro contable de las transacciones de toda empresa, es necesario conocer el contenido y aplicación de lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 Impuesto a las ganancias, permitiendo así poder manejar adecuadamente el Impuesto Sobre la Renta Diferido originado por las diferencias temporarias imponibles y deducibles entre ambas bases.

5. Como lo establece la base fiscal toda empresa debe de realizar un inventario físico al cierre de cada período, siendo más recomendable realizarlo mensualmente, para detectar cualquier disminución por obsolescencia o variación en su valor neto realizable registrando el gasto al momento de determinarlo, cumpliendo así con lo establecido por la NIC 2. y conciliando las diferencias temporarias entre la base financiera y fiscal según lo establecido en la NIC 12.
  
6. Al establecer la vida útil de las propiedades planta y equipo se debe de tomar en cuenta todas las posibles circunstancias que pueden afectar su vida útil, así como mantener un control sobre los activos para poder detectar cuando exista algún tipo de deterioro.

**BIBLIOGRAFÍA**

1. Carlos Roberto Mauricio García. Curso de Capacitación Normas Internacionales de Información Financiera y Normas Internacionales de Contabilidad. Año 2,007, 106 páginas.
2. Carlos Roberto Mauricio García, Impuesto Sobre la Renta Diferido, 236 páginas.
3. Centro de Estudios Tributarios, CENSAT, Seminario Tratamiento de las Normas Internacionales de Contabilidad en la Legislación Tributaria, marzo 2,004, 15 páginas.
4. Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio de Guatemala, Decreto 2-70 y sus reformas, 202 páginas.
5. Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto 6-91 y sus reformas, 79 páginas.
6. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas, Decreto 26-92 y sus reformas. Acuerdo Gubernativo No. 206-2004 Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. 113 páginas.
7. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2,008.
8. Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto 20-2006.
9. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 y sus reformas. Y Acuerdo Gubernativo 424-2006 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. 102 páginas.

10. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. Decreto 19-04.
11. Chiavenato Adalberto, Iniciación a la organización y técnica comercial, Mc Graw Hill.
12. Diario Oficial de Centroamérica, Resolución del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, Adopción como principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala a que se refiere el Código de Comercio y como marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros, y las Normas Internacionales de Información Financiera. 20 diciembre 2,007.
13. Ernst & Young, Recopilación de las Normas internacionales de Información Financiera.
14. <http://www.monografias.com>, Trabajo enviado por Aranguren, Maryuri, Control de inventario.
15. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados No. 1-28, Recopilación 1,992, 142 páginas.
16. Internacional Accounting Standards Comité Foundation, IASCF, Normas Internacionales de Información Financiera 2007 (NIIF), Londres, Inglaterra. Emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) publicación del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores Tomo I y II. 2,530 páginas.
17. Mario Augusto Molina Fajardo, Tesis Impuesto Sobre la Renta Diferido, Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, noviembre 2006, 137 páginas.

18. Meigs & Meigs., Contabilidad. La Base Para Decisiones Gerenciales, 8<sup>va</sup> Edición. McGraw – Hall, Interamericana, S.A., 1992. Pág. 3 y 4.
19. Munich Galindo y García Martínez, Fundamentos de Administración, editorial Trillas, México 2,001.
20. Servicio Nacional de Aprendizaje, Depreciación, Centro de atención del norte Santa Rosa de Osos 2,002.