

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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure of a seated man in a cap and robe, holding a book. Above him is a crown with a cross. To the left and right are lions and castles. The Latin motto "SICUT ERBIS CONSPICUA CAROLINA ACAD" is inscribed in the upper arc, and "MALENSIS INTER COACTEM" in the lower arc.

**"ANÁLISIS DEL IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS
POR LA ADOPCIÓN DE NIC'S Y NIIF'S Y SU EFECTO FINANCIERO
Y FISCAL EN UNA EMPRESA DEDICADA A LA IMPORTACIÓN Y
COMERCIALIZACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS**

ALVARO CHIQUITÓ SOLIS

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2011

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

**“ANÁLISIS DEL IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS POR LA ADOPCIÓN DE
NIC’S Y NIIF’S Y SU EFECTO FINANCIERO Y FISCAL EN UNA EMPRESA DEDICADA
A LA IMPORTACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS”**



TESIS

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

POR

ALVARO CHIQUITO SOLIS

PREVIO A CONFERIRSELE EL TÍTULO DE

CONTADOR PÚBLICO Y AÚDITOR

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADO

GUATEMALA, SEPTIEMBRE 2011

**JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano	Lic. José Ronaldo Secaida Morales
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 1o.	Lic. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal 2o.	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal 3o.	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4o.	P.C. Edgar Arnoldo Quiché Chiyal
Vocal 5o.	P.C. José Antonio Vielman

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

ÁREA MATEMÁTICA-ESTADÍSTICA	Lic. José de Jesús Portillo Hernández
ÁREA CONTABILIDAD	Lic. Carlos Humberto Echeverría Guzmán
ÁREA AUDITORÍA	Lic. Moisés Mardoqueo Sapón Ulín

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

PRESIDENTE	Lic. Marco Antonio Oliva Orellana
SECRETARIO	Lic. Olivio Adolfo Cifuentes Morales
EXAMINADOR	Lic. Edgar Ranulfo Valdés Castañeda

Guatemala 27 de mayo de 2010

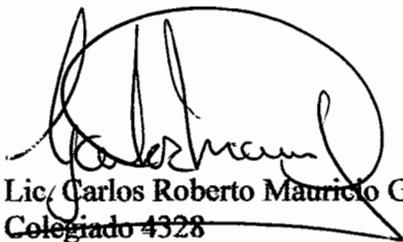
Licenciado
José Rolando Secaida Morales
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Respetable Señor Decano:

De conformidad con la providencia DIC.AUD.111-2008, emitida por la Decanatura de la Facultad de Ciencias Económicas, fui designado como asesor de tesis del alumno Alvaro Chiquitó Solís, quien efectuó la investigación del punto de tesis titulado ANALISIS DEL IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS POR LA ADOPCION DE NICs NIIFs Y SU EFECTO FINANCIERO Y FISCAL EN UNA EMPRESA DEDICADA A LA IMPORTACION Y COMERCIALIZACION DE BEBIDAS ALCOHOLICAS, 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 Chiquitó Solís, 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



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

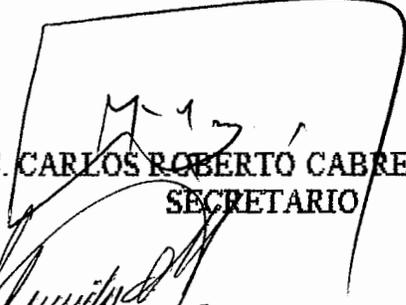
Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
VEINTIUNO DE JULIO DE DOS MIL ONCE.**

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 16-2011 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 12 de julio de 2011, se conoció el Acta AUDITORIA 89-2011 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 6 de abril de 2011 y el trabajo de Tesis denominado: "ANÁLISIS DEL IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS POR LA ADOPCIÓN DE NIC'S Y NIIF'S Y SU EFECTO FINANCIERO Y FISCAL EN UNA EMPRESA DEDICADA A LA IMPORTACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS", que para su graduación profesional presentó el estudiante ALVARO CHIQUITÓ SOLIS, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



LIC. JOSE ROLANDO SÉCAIDA MORALES
DECANO



Snop.


Ingrid
REVISADO

DEDICATORIA

A DIOS:

Por todas sus bendiciones recibidas y por iluminar mi camino a la superación **¡ALABADO SEAS DIOS TODO PODEROSO!**

A MIS PADRES:

Raymundo Chiquitó Ajuchán y Jerónima Solís Rajpop por su apoyo y sacrificio. Agradecimientos por su esfuerzo en guiarme por el camino correcto.

A MI ESPOSA:

Bertha Esperanza
Por su apoyo incondicional y comprensión. *¡Reconocimiento muy especial!*

A MIS HIJOS:

Brandon Alexander
Dennis Iván
Kenneth Alexander
Con muchísimo cariño, gracias por su amor. Para que ustedes puedan desde hoy con sus "pasitos" encaminarse en el futuro a muchas metas que hay en la vida.

A MIS HERMANOS:

Lázaro, Mario, Alfredo, Jaime, Hermelinda y María Alexandra
Con especial aprecio.

A MIS SOBRINOS:

Para que logren sus metas y objetivos que se propongan en la vida.

A MIS AMIGOS:

Alvaro Paredes Gerónimo, Carlos Paredes Xicón, Juan Francisco Rucal Yol y Omar Gil Cay. Por haber compartido con ustedes desde el inicio las aulas universitarias y por haber sido un apoyo incondicional en nuestra etapa estudiantil. Elvis Zárate Pérez, Gonzalo Alfredo Orozco y Marco Vinicio Herrarte por sus valiosos consejos y apoyo. *¡Éxitos en su vida profesional!*

AL LICENCIADO:

Carlos Roberto Mauricio García
Por su valiosa orientación en el trabajo de tesis.

AL LICENCIADO:

Guillermo Javier Cuyún González
Por su valiosa colaboración en la supervisión del trabajo de tesis.

A LA GLORIOSA Y TRICENTENARIA **"UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA"** ¡GRACIAS ALMA MATER!

Muy especialmente a la **FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**, por haberme brindado el conocimiento para lograr concluir mis estudios.

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN

I y II

CAPÍTULO I

CONCEPTO GENERAL DE EMPRESA, CLASIFICACIÓN, CARACTERÍSTICAS Y LEYES FISCALES, SANITARIAS Y OTROS APLICABLES A LAS EMPRESAS DEDICADAS A LA IMPORTACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS

1.1	LA EMPRESA	1
1.1.1	Definición de empresa, Código de Comercio	2
1.1.2	Algunos elementos de la empresa mercantil, Código de Comercio	3
1.2	CLASIFICACIÓN DE LAS EMPRESAS	3
1.2.1	En cuanto a su propiedad	4
1.2.2	En cuanto al tipo de producción	4
1.2.3	En cuanto al tamaño	5
1.3	CARACTERÍSTICAS DE UNA EMPRESA	5
1.3.1	Elementos que la componen	6
1.4	EMPRESAS IMPORTADORAS DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS	6
1.5	RÉGIMEN FISCAL DE LAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS	8
1.5.1	Ley del Impuesto Sobre Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, Decreto No. 21-2004 del Congreso de la República de Guatemala	9
1.5.1.1	Definiciones	10
1.5.1.2	Obligaciones de los importadores	11
1.5.1.3	Fechas en que se causa el impuesto	12
1.5.1.4	Liquidación y pago del impuesto	13
1.5.1.5	Facturas utilizadas en la venta de bebidas alcohólicas	14
1.5.1.6	Infracciones y sanciones	15
1.5.1.7	Formularios vigentes para el cumplimiento del pago del impuesto	15
1.6	RÉGIMEN SANITARIO	16
1.7	OTROS ASPECTOS A OBSERVAR EN LA COMERCIALIZACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS	16
1.8	DERECHOS ARANCELARIOS APLICABLES A LA IMPORTACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS	17

CAPÍTULO II

ENTIDADES Y NORMAS REGULADORAS DE LA PRÁCTICA CONTABLE NACIONAL E INTERNACIONAL

2.1	ENTIDADES NACIONALES	20
2.1.1	Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas	20

2.1.2	Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores	20
2.1.2.1	Principales objetivos del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores	21
2.1.3	Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala	22
2.1.3.1	Fines específicos del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala	22
2.2	CRONOGRAMA DE DECISIONES MÁS IMPORTANTES DEL COLEGIO Y EL IGCPA EN RELACIÓN A LA PRÁCTICA CONTABLE	23
2.2.1	Adopción de las NIIF por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores	24
2.3	NORMAS NACIONALES QUE REGULAN LA PRÁCTICA CONTABLE	25
2.3.1	Código de Comercio	25
2.3.2	Ley del Impuesto Sobre la Renta	26
2.4	ENTIDADES INTERNACIONALES QUE REGULAN LA PRÁCTICA CONTABLE	26
2.4.1	International Accounting Standards Board -IASB-	27
2.4.2	International Accounting Standards Committee Foundation -IASCF-	28
2.4.3	International Accounting Standards Committee -IASC-	28
2.5	ESTÁNDARES CONTABLES INTERNACIONALES	29
2.5.1	Estructura de los Estándares Contables Internacionales	29
2.5.2	Normas Internacionales de Información Financiera	29
2.5.3	Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera	30
2.5.4	Normas Internacionales de Contabilidad	30
2.5.5	Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad	31
2.5.6	Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas	32
2.5.7	Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES, reseña histórica	32
2.5.7.1	Proyecto de Normas Internacionales de Información Financiera del IASB	33
2.5.7.2	Razones para utilizar Normas Financieras Globales para PYMES	34

CAPÍTULO III

ESTADOS FINANCIEROS Y NORMAS NACIONALES E INTERNACIONALES UTILIZADOS PARA SU PREPARACIÓN

3.1	ESTADOS FINANCIEROS	36
3.1.1	Objetivo de los estados financieros	36
3.1.2	Clases de estados financieros	37
3.1.3	Características de la información financiera	37
3.2	LEGISLACIÓN NACIONAL UTILIZADA PARA LA PREPARACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	38
3.2.1	Ley del Impuesto Sobre la Renta	38
3.2.2	Reconocimiento de ingresos	39
3.2.3	Reconocimiento de costos y gastos	40

3.2.4	Utilidad del período	41
3.3	MARCO CONCEPTUAL PARA LA PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	44
3.3.1	Características cualitativas de la información financiera	46
3.3.2	Situación financiera	47
3.3.3	Hipótesis fundamentales	47
3.3.4	Ingresos	47
3.3.5	Gastos	48

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LAS DIFERENCIAS ENTRE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

4.1	Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No.1 -NIC1- Presentación de Estados Financieros	50
4.2	Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 2 -NIC2- Inventarios	52
4.3	Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 7 -NIC7- Estado de Flujos de Efectivo	53
4.4	Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 8 -NIC8- Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	55
4.5	Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 10 -NIC10- Hechos Ocurridos Después del Período Sobre el que se Informa	57
4.6	Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 -NIC12- Impuesto a las Ganancias	58
4.7	Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 16 -NIC16- Propiedades Planta y Equipo	64
4.8	Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 17 -NIC17- Arrendamientos	67
4.9	Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 18 -NIC18- Ingresos de Actividades Ordinarias	68
4.10	Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 21 -NIC21- Efecto de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	70
4.11	Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 24 -NIC24- Información a Revelar Sobre Partes Relacionadas	71
4.12	Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 36 -NIC36- Deterioro del Valor de los Activos	72
4.13	Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 38 -NIC38-	73

CAPÍTULO V

ANÁLISIS DEL IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS POR ADOPCIÓN DE NIIF Y SU EFECTO FINANCIERO Y FISCAL EN UNA EMPRESA DEDICADA A LA IMPORTACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS (CASO PRÁCTICO)

5.1	GENERALIDADES	75
5.2	PROPUESTA DE SERVICIOS PROFESIONALES DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR	76
5.3	ACEPTACIÓN DE LA PROPUESTA DE SERVICIOS PROFESIONALES POR LA GERENCIA	76
5.4	DIAGNÓSTICO DE ASPECTOS CONTABLES Y FISCALES PREVIO A LA ADOPCIÓN DE NIIF –FASE I-	85
5.4.1	Resultado del diagnóstico efectuado a la información utilizada actualmente en la contabilización de transacciones	85
5.4.2	Análisis de puntos críticos en el cálculo del ISR corporativo y en el resultado del período anual 2009	89
5.4.3	Análisis de los puntos críticos en el balance del período anual 2009	93
5.4.4	Aspectos a considerar previo a la adopción de NIIF	96
5.5	ADOPCIÓN DE NIIF EN LA ELABORACIÓN DE POLÍTICAS CONTABLES, ESTIMACIONES Y VALUACIONES –FASE II-	97
5.5.1	Políticas contables	97
5.5.2	Políticas contables para la Propiedad Planta y Equipo	98
5.5.3	Políticas contables para los ingresos y gastos	102
5.5.4	Estimaciones contables	103
5.5.5	Valuación de cuentas contables en moneda extranjera	105
5.5.6	Análisis conceptual de la adopción de NIIF en los estados financieros	106
5.6	ANÁLISIS DEL IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS POR ADOPCIÓN DE NIIF –FASE III-	108
5.6.1	Análisis del impacto en el estado de resultados y balance	108
5.6.1.1	Aplicación retroactiva de políticas contables a la Propiedad Planta y Equipo	108
5.6.1.2	Aplicación prospectiva de estimaciones contables	120
5.6.1.3	Valuación de cuentas contables en moneda extranjera	125
5.6.1.4	Reversión de cuentas de activo al gasto del período	128
5.6.2	Resumen del impacto en el balance por aplicación retroactiva de estimaciones en las depreciaciones a la Propiedad Planta y Equipo	130
5.6.3	Resumen del impacto en el balance y resultado del período por aplicación prospectiva de estimaciones, valuaciones y reversiones	131
5.7	EFECTO FINANCIERO POR ADOPCIÓN DE NIIF EN LA ELABORACIÓN DEL ESTADO DE RESULTADOS Y BALANCE –FASE IV-	132
5.7.1	Cuadro comparativo aplicado a los resultados del período	132
5.7.2	Cuadro comparativo aplicado al balance del período	136

5.8	EFEECTO FISCAL POR ADOPCIÓN DE NIIF EN EL ESTADO DE RESULTADOS Y BALANCE –FASE V-	148
5.8.1	Análisis del efecto en el resultado del período anual 2009	148
5.8.2	Análisis del cálculo del ISR	151
5.8.3	Conciliación de diferencias temporarias para la determinación del ISR	155
5.9	ANEXOS POR ADOPCIÓN DE NIIF EN LA ELABORACIÓN Y PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	158
5.9.1	Estado de Situación Financiera al principio del primer período comparativo	158
5.9.2	Estado de Situación Financiera y Estado del Resultado Integral del primer período comparativo	161
5.9.3	Estados Financieros elaborados conforme NIIF	166
	Conclusiones	175
	Recomendaciones	176
	Bibliografía	177

ÍNDICE DE CUADROS CAPÍTULO V

DIAGNÓSTICO DE ASPECTOS CONTABLES Y FISCALES PREVIO A LA ADOPCIÓN DE NIIF –FASE I-

5.FI.01	Cálculo del ISR (fiscal)	89
5.FI.02	Estado de resultados (fiscal)	92
5.FI.03	Balance General (fiscal)	93

ADOPCIÓN DE NIIF EN LA ELABORACIÓN DE POLÍTICAS CONTABLES, ESTIMACIONES Y VALUACIONES –FASE II-

5.FII.01	Política contable Mobiliario y Equipo de Administración	98
5.FII.02	Política contable Ingresos de Actividades Ordinarias	102
5.FII.03	Política contable de Gastos	103
5.FII.04	Provisión para Cuentas Incobrables	104
5.FII.05	Valuación de Cuentas en Moneda Extranjera	106
5.FII.06	Análisis Conceptual de los Efectos por Adopción de NIIF	107

ANÁLISIS DEL IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS POR ADOPCIÓN DE NIIF –FASE III-

5.FIII.01	Porcentajes de Depreciaciones Propiedad Planta y Equipo	109
5.FIII.02	Depreciación Mobiliario y Equipo Administración	109
5.FIII.03	Depreciación Equipo de Cómputo	110
5.FIII.04	Depreciación Vehículos	111
5.FIII.05	Capitalización Vehículos en Arrendamiento Financiero	113
5.FIII.06	Datos del Financiamiento	114
5.FIII.07	Tabla de Amortización de la Deuda por Arrendamiento Financiero	115
5.FIII.08	Depreciación Mobiliario y Equipo Ventas	116
5.FIII.09	Depreciación Activos Intangibles	117
5.FIII.10	Depreciación Mejoras a la Propiedad Arrendada	118
5.FIII.11	Efectos en Propiedad Planta y Equipo	120
5.FIII.12	Análisis de Vencimiento Cartera de Clientes	121
5.FIII.13	Comparativo de la Reserva para Cuentas Incobrables	122
5.FIII.14	Movimiento de la Reserva para Cuentas Incobrables ISR Vs NIIF	122
5.FIII.15	Inventarios Obsoletos	123
5.FIII.16	Reserva para Inventarios Obsoletos	124
5.FIII.17	Cuentas Bancarias en Moneda Extranjera Reconocimiento Inicial	125
5.FIII.18	Integración de Cuentas Bancarias al Cierre del Año 2009	126
5.FIII.19	Comparativo Valuación de Cuentas Bancarias	126
5.FIII.20	Integración de Proveedores en Moneda Extranjera	127
5.FIII.21	Integración de Proveedores al Cierre del Año 2009	127
5.FIII.22	Comparativo Valuación de Proveedores	128
5.FIII.23	Movimiento Cuenta por Liquidar Activo	128
5.FIII.24	Movimiento Gastos Anticipados Activo	129
5.FIII.25	Resumen del Impacto en el Balance y Resultados por Aplicación Retroactiva de Depreciaciones	130
5.FIII.26	Impacto en el Balance y Resultados por Estimaciones y Valuaciones	131

**EFFECTO FINANCIERO POR ADOPCIÓN DE NIIF EN LA ELABORACIÓN
DEL ESTADO DE RESULTADOS Y BALANCE –FASE IV-**

5.FIV.01	Efectos en el Resultado del Año 2009	133
5.FIV.02	Efectos en el Balance –Sección de Activo-	137
5.FIV.03	Efectos en el Balance –Sección de Pasivo-	144
5.FIV.04	Efectos en el Balance –Sección del Capital-	146

**EFFECTO FISCAL POR ADOPCIÓN DE NIIF EN EL ESTADO DE
RESULTADOS Y BALANCE –FASE V-**

5.FV.01	Cuadro Analítico de Efectos Fiscales en el Resultado por el Período Comprendido del 1 de Enero al 31 de Diciembre de 2009	148
5.FV.02	Cálculo del ISR Corporativo	152
5.FV.03	Cálculo del Exceso de Costos y Gastos del 97% de Ingresos	153
5.FV.04	Cálculo de Gastos no Deducibles por Rentas Exentas	154
5.FV.05	Conciliación del ISR Diferido Correspondiente al Año 2009	156

INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente trabajo es el análisis del impacto en los estados financieros por adopción de NIIF por primera vez, también del análisis de los efectos financieros y fiscales como resultado de la utilización de dos bases diferentes (ISR y NIIF) en la contabilización de transacciones y eventos ocurridos durante un período anual de operaciones, es importante destacar que actualmente son muy pocas empresas categorizadas como “Medianas” por la Superintendencia de Administración Tributaria las que han iniciado el proceso de adopción de NIIF aún cuando el Colegio de Contadores Públicos y Auditores estableció en un comunicado publicado en el Diario Oficial el 20 de diciembre de 2007 que sería optativo su aplicación a las operaciones de las empresas a partir del año 2008 y obligatorias a partir del año 2009. Lo anterior fue la base para iniciar este trabajo que tiene como unidad de análisis una empresa dedicada a la importación y comercialización de bebidas alcohólicas ubicada en la Ciudad de Guatemala, en consecuencia los efectos que se determinaron por la aplicación de NIIF están relacionadas con esta rama de las actividades empresariales y no considera otros efectos que pudieron haberse determinado al aplicarse a otro tipo de empresas, es decir, a las dedicadas a la prestación de servicios o a la actividad productiva en el medio nacional.

El trabajo consta de cinco capítulos los que fueron estructurados de la siguiente forma:

El capítulo I, Concepto General de Empresa, Clasificación, Características y Leyes Fiscales, Sanitarias y Otras Aplicables a las Empresas Dedicadas a la Importación y Comercialización de Bebidas Alcohólicas, se incluyen las generalidades que poseen las empresas, su clasificación, características, elementos que la integran entre otros, además se desarrolla el régimen fiscal que le aplica a esta actividad empresarial, así como otros lineamientos establecidos por la ley en la comercialización de estos bienes.

El capítulo II, Entidades y Normas Reguladoras de la Práctica Contable Nacional e Internacional, contiene una breve reseña de los Entidades y Normas reguladoras de la práctica contable para tener una idea general de las instituciones que tienen como fin primordial la emisión de normas contables con carácter de aplicación general a las transacciones y eventos efectuados por las entidades en sus operaciones comerciales.

II

El capítulo III, Estados Financieros y Normas Nacionales e Internacionales Utilizadas para su Preparación, se refiere a los estados financieros y las normas nacionales e internacionales utilizados en su preparación con el objetivo de conocer los principios básicos que rigen la práctica contable a nivel nacional e internacional, es importante mencionar que las NIIF son normas emitidas por una entidad internacional.

El capítulo IV, Análisis de las Diferencias entre la Ley la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las Normas Internacionales de Información Financiera, se tratan las diferencias más importantes que existen entre la base de preparación de estados financieros establecidos en la ley del ISR y NIIF con el objetivo de establecer las diferencias temporarias por la aplicación de las últimas en referencia en las operaciones de la unidad de análisis.

El capítulo V, Análisis del Impacto en los Estados Financieros por Adopción de NIIF y su Efecto Financiero y Fiscal en una Empresa Dedicada a la Importación y Comercialización de Bebidas Alcohólicas, se desarrolla el caso práctico de la aplicación de NIIF en la elaboración y presentación de estados financieros de una empresa dedicada a la importación y distribución de bebidas alcohólicas enfocada desde el punto de vista de la prestación de los servicios profesionales del Contador Público y Auditor a la Gerencia. Es importante mencionar que las NIIF exigen determinadas revelaciones para las empresas que las adoptan por primera vez para la elaboración de sus estados financieros, sin embargo en las notas a los estados financieros incluidos en el presente trabajo únicamente se hacen referencia a las que a criterio son las que afectaron sustancialmente las cifras de los estados financieros de la unidad de análisis, es decir, las que corresponden a las adquisiciones de Propiedad Planta y Equipo por el período sujeto a análisis en este estudio.

En la parte final se definen las conclusiones a las hipótesis planteadas en el plan de investigación y se proponen recomendaciones como producto de la aplicación de las NIIF a la elaboración y presentación de estados financieros de una empresa dedicada la importación y comercialización de bebidas alcohólicas por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2009.

CAPÍTULO I

CONCEPTO GENERAL DE EMPRESA, CLASIFICACIÓN, CARACTERÍSTICAS Y LEYES FISCALES, SANITARIAS Y OTRAS APLICABLES A LAS EMPRESAS DEDICADAS A LA IMPORTACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS

1.1 LA EMPRESA

Una empresa es el ejercicio profesional de una actividad económica de mercado, con la finalidad o el objetivo de obtener beneficios económicos a través de la intermediación en el mercado de bienes o servicios mediante la utilización de factores productivos, es decir, el trabajo, tierra, capital, etc. y con una unidad económica organizada en la cual ejerce su actividad profesional el empresario por sí mismo o por medio de sus representantes.

La empresa es la unidad económico-social en la que el capital, el trabajo y la dirección se coordinan para realizar una producción socialmente útil, de acuerdo con las exigencias del bien común. Los elementos necesarios para formar una empresa son: capital, trabajo y recursos materiales.

En economía, la empresa es la unidad económica básica encargada de satisfacer las necesidades del mercado mediante la utilización de recursos materiales y humanos. Se encarga, por tanto, de la organización de los factores de producción, capital y trabajo.

Se entiende por empresa al organismo social integrado por elementos humanos, técnicos y materiales cuyo objetivo natural y principal es la obtención de utilidades, o bien, la prestación de servicios a la comunidad, coordinados por un administrador que toma decisiones en forma oportuna para la consecución de los objetivos para los que fueron creadas. Para cumplir con este objetivo la empresa combina naturaleza y capital.

La empresa es una organización social que realiza un conjunto de actividades y utiliza una gran variedad de recursos, entre otros, financieros, materiales, tecnológicos y humanos para lograr determinados objetivos, como la satisfacción de una necesidad o deseo de su mercado meta con la finalidad de lucrar o no; y que es construida a partir de conversaciones específicas basadas en compromisos mutuos entre las personas que la conforman.

Para Idalberto Chiavenato, autor del libro: *Iniciación a la Organización y Técnica Comercial*, la empresa "es una organización social que utiliza una gran variedad de

recursos para alcanzar determinados objetivos. Es una organización social por ser una asociación de personas para la explotación de un negocio y que tiene por fin un determinado objetivo, que puede ser el lucro o la atención de una necesidad social.” (2:4)

Según Zoilo Pallares, Diego Romero y Manuel Herrera, autores del libro "Hacer Empresa: Un Reto", la empresa se la puede considerar como "un sistema dentro del cual una persona o grupo de personas desarrollan un conjunto de actividades encaminadas a la producción y/o distribución de bienes y/o servicios, enmarcados en un objeto social determinado." (14:41)

Para Lair Ribeiro, autor del libro "Generar Beneficios", una empresa es "sólo una conversación, un diálogo que existe y se perpetúa a través del lenguaje usado por quienes la componen." (13:99)

El concepto anterior se apoya en la afirmación de Rafael Echeverría, autor del libro "Ontología del Lenguaje", donde menciona que las organizaciones son fenómenos lingüísticos "unidades construidas a partir de conversaciones específicas que están basadas en la capacidad de los seres humanos para efectuar compromisos mutuos cuando se comunican entre sí, por tanto, una empresa es una red estable de conversaciones. Si se quiere comprender una empresa, se debe examinar las conversaciones que la constituyeron en el pasado y las que la constituyen en la actualidad.

De acuerdo a la interpretación de Lair Ribeiro, una empresa puede cambiar de ubicación geográfica, de productos o inclusive de personal sin cambiar de conversación, la misma empresa subsiste, sin embargo, la empresa únicamente cambiará cuando cambie su estructura conversacional, es decir, el lenguaje crea la realidad.

1.1.1 Definición de empresa, Código de Comercio

En el apartado que corresponde a la empresa mercantil y sus elementos, el Código de Comercio, contenido en el Decreto No. 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, define a la empresa mercantil de la siguiente manera: "Se entiende por empresa mercantil el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios." (3:82)

Es decir, las empresas mercantiles propiedad de personas individuales y jurídicas son constituidas con el objetivo de lucrar con los bienes y/o servicios que pongan a disposición del consumidor.

De conformidad a la norma citada, la empresa como sociedad, entra en la categoría de comerciante social al estar organizada bajo forma mercantil independientemente cual sea su objeto.

1.1.2 Algunos elementos de la empresa mercantil, Código de Comercio

Entre los elementos que integran la empresa mercantil de conformidad al Código de Comercio de Guatemala están:

- a) El establecimiento; y,
- b) Los nombres comerciales, marcas, avisos, anuncios y patentes de invención.

El primer elemento descrito se refiere a que el comerciante jurídico (empresa) debe poseer un domicilio donde debe fundarse el establecimiento principal al momento de su constitución como persona jurídica, mismo que deberá ponerse en conocimiento al público por aviso que debe publicarse en el Diario Oficial y que deberá inscribirse en el Registro Mercantil de la República de Guatemala.

Otro aspecto importante al momento de la constitución de una empresa, es el registro de marcas y patentes para la identificación del negocio jurídico para distinguirla de otras empresas que ponen a disposición de los consumidores bienes o servicios, el Código de Comercio se refiere a este elemento de la siguiente manera: "Todo lo relativo a los nombres comerciales, marcas, avisos, anuncios y patentes de invención, así como a los derechos que los mismos otorgan, se registrará por las leyes especiales de la materia." (3:84)

1.2 CLASIFICACIÓN DE LAS EMPRESAS

Para Idalberto Chiavenato, "Las empresas presentan una enorme heterogeneidad. Son profundamente distintas entre sí. Por eso, independientemente del tipo de sociedad escogida, las empresas pueden clasificarse bajo diversos aspectos: en cuanto a su propiedad, en cuanto al tipo de producción y en cuanto al tamaño". (2:8)

1.2.1 En cuanto a su propiedad

De conformidad a la composición de su capital, la empresa se clasifica de la siguiente manera:

a) Empresa privada:

Cuando el capital de la empresa está en poder de particulares. Son las empresas en propiedad de particulares que se constituyen con el principal objetivo de lucrar con la venta de bienes o prestación de servicios al público.

b) Empresa Pública:

Cuando el capital está en poder del Estado. Entre estas empresas se incluyen a las empresas del sector público y comprenden las empresas cuyos objetivos son el bienestar social de la población, también pueden ser llamadas empresas no lucrativas.

c) Empresa Mixta:

Si la propiedad es compartida, es decir, que está conformada por capital del Estado y de particulares de forma simultánea.

1.2.2 En cuanto al tipo de producción

a) Primarias o extractivas:

Son las que ejecutan actividades extractivas, como las empresas agrícolas, mineras, de explotación y extracción de petróleo, etc. Se llaman así porque se dedican básicamente a la obtención de materias primas que son utilizados por otras empresas de transformación a productos terminados, es decir, disponibles para la comercialización de bienes o servicios.

b) Secundarias o de transformación:

Son las que procesan y transforman las materias primas obtenidas por las empresas denominadas primarias en productos terminados. Son las productoras de bienes tangibles, entre ellas se encuentran las industrias en general independientemente cuales sean sus productos finales.

c) Terciarias o prestadoras de servicios:

Son las que ejecutan y prestan servicios especializados. Entre ellas están los bancos, financieras, comercio en general, hospitales, escuelas, universidades, los servicios de comunicaciones, como: radio; TV; prensa; call center; etc., así como toda la gama de servicios realizados por profesionales liberales, como: abogados; contadores; ingenieros; médicos; dentistas; etc.

1.2.3 En cuanto al tamaño**a) Grandes:**

Son las empresas de gran tamaño y enorme volumen de recursos. Es decir, están constituidas por una gran cantidad de empleados, enorme tamaño de las instalaciones, enorme volumen de equipos y enorme capital invertido por los accionistas.

b) Medianas:

Son las empresas de tamaño intermedio en volumen y recursos. Es decir, son las que están constituidas con un número de empleados que ronda aproximadamente entre 50 a 250, cantidad que varía de acuerdo a las actividades o giro de estas empresas.

c) Pequeñas:

Es la empresa en la cual el administrador, que regularmente es el propietario, reúne en sí el mando de todas las áreas funcionales de la empresa, es decir, no existe un segundo nivel directivo para la delegación de responsabilidades. Entre estas empresas están las comerciales, de producción, financieras y de personal. Asimismo, estas empresas pueden subdividirse en mini-empresas y microempresas.

1.3 CARACTERÍSTICAS DE UNA EMPRESA

Entre las características más importantes de una empresa están los elementos que componen su estructura productiva de bienes o prestación de servicios.

1.3.1 Elementos que la componen

Una empresa combina tres factores que son:

- a) Factores activos: entre ellos están los propietarios. Son personas físicas y/o jurídicas que constituyen una empresa realizando, entre otras, aportación de capital (sea puramente dinerario, sea de tipo intelectual, patentes, etc.). Estas personas se convierten en accionistas de la empresa.

Participan, en sentido amplio, en el desarrollo de la empresa:

- 1) Administradores;
 - 2) Clientes;
 - 3) Colaboradores;
 - 4) Gerentes;
 - 5) Fuentes financieras;
 - 6) Accionistas; y,
 - 7) Suministradores y proveedores, entre otros.
- b) Factores pasivos: los factores pasivos son usados por los elementos activos y ayudan a conseguir los objetivos de la empresa. Entre estos elementos están las materias primas utilizadas para la producción, la tecnología, los contratos financieros de los que dispone, etc.
 - c) Organización: es la que está constituida por la coordinación de los factores activos y pasivos en las diversas áreas de la empresa.

1.4 EMPRESAS IMPORTADORAS DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS

En Guatemala son aproximadamente cinco empresas más importantes autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, en adelante SAT, las que importan bebidas alcohólicas para el consumo humano de diferentes proveedores a nivel mundial, estas empresas son las que representan y distribuyen con exclusividad las marcas que se les han sido confiadas por los fabricantes quienes tienen la propiedad industrial e intelectual de sus productos y marcas.

La importación es el acto de internación de mercancías extranjeras destinadas al uso o consumo en el país, previo cumplimiento de los respectivos derechos arancelarios de importación, IVA y otros impuestos establecidos a la importación de bienes al territorio nacional.

Conforme a la ley del Impuesto al Valor Agregado, debe entenderse por importación: “La entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo en el país, provenientes de terceros países o de los países miembros del Mercado Común Centroamericano.” (5:02)

Entre las marcas comercializadas por estas empresas están:

MARCAS COMERCIALIZADAS EN GUATEMALA	
ORDEN	BEBIDA ALCOHÓLICA
1	Vodka Absolut;
2	Ron Bacardi;
3	Ron Bacardi Limón;
4	Ron Bacardi Carta Blanca y Oro;
5	Benedictine;
6	Bombay Gin;
7	Whisky Dewar's White Label;
8	Whisky Lauson's;
9	Whisky Crouley's;
10	Whisky Royal Salute, 21 años (Escocia);
11	Whisky Chivas Regal;
12	Whisky Something Special;
13	Tequila José Cuervo, tequila (México);
14	Kahlúa, Licor de Café (México);
15	Vodka Finlandia, (Finlandia);
16	Campari, (Italia);
17	Beefeater, Ginebra (Inglaterra);
18	Undurraga, Vino de mesa (Chile);
19	Cecchi, Vino de mesa (Italia);
20	Freixenet, Cava (Champagne, España);
21	Heineken, Cerveza (Holanda y Costa Rica);
22	Whisky Grants;
23	Santa Rita Vino Chileno;
24	Whisky Famous Grouse;
25	Remy Martin (Cognac);
26	Viña San Pedro (Chile);
27	Whisky Jhonny Walker Red Label;
28	Whisky Jhonny Walker Black Label;
29	Whisky Jhonny Walker Blue Label;
30	Old Parr; y,
31	Buchanan.

1.5 RÉGIMEN FISCAL DE LAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS

En este apartado se describen los aspectos legales que regulan la comercialización y distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas en Guatemala, es importante mencionar que para la aplicación de la ley a la unidad de análisis se hará mayor énfasis a las obligaciones de los importadores y distribuidores de bebidas alcohólicas como sujetos pasivos del impuesto, es decir, la ley también incluye a los productores de estas bebidas, sin embargo no forma parte del análisis.

Dentro del sistema fiscal guatemalteco, el Congreso de la República, adicionalmente a las leyes que regulan la tributación de las rentas obtenidas en el comercio, la industria y los servicios, también ha emitido leyes específicas que regulan la venta de estas bebidas alcohólicas de consumo humano. Entre los argumentos que sirven de base para la emisión de las citadas leyes específicas está el que se refiere a que su contenido alcohólico es perjudicial para la salud del consumidor y que en muchos casos el abuso en su consumo causa graves daños a los consumidores al extremo de afectar sus vidas y que adicionalmente es una de las causas de la desintegración familiar.

Es necesario incluir en el estudio los aspectos fiscales que directamente forman parte del proceso de distribución (comercialización) de las bebidas alcohólicas de consumo humano, esto con el objeto de proporcionar los elementos necesarios para comprender el marco legal establecido y de observación obligatoria para la unidad de análisis.

Los impuestos que en general y específicamente gravan las operaciones de la entidad son:

- 1) Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y su reglamento;
- 2) Ley del Impuesto Sobre la Renta ISR, Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala y su reglamento;
- 3) Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala;
- 4) Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, Decreto Número 21-2004 del Congreso

de la República de Guatemala y su reglamento;

- 5) Código de Salud, Decreto No.90-97 del Congreso de la República de Guatemala;
y,
- 6) Ley Electoral y de Partidos Políticos, Decreto No. 1-85 del Congreso de la República de Guatemala.

1.5.1 Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, Decreto No. 21-2004 del Congreso de la República de Guatemala.

Entró en vigencia el 13 de julio de 2004, como resultado de las reformas implementadas por el Congreso de la República con el objeto de mejorar la recaudación tributaria en la distribución de bebidas alcohólicas. El impuesto grava la distribución mediante la aplicación de porcentajes definidos de acuerdo a la naturaleza de cada una de las bebidas alcohólicas importadas o fabricadas por el contribuyente para su comercialización en el territorio guatemalteco.

En el ámbito de su aplicación incluye, a los fabricantes e importadores de bebidas alcohólicas domiciliados en el país los que están obligados al pago del impuesto desde el momento en que se originen los presupuestos establecidos en la ley y también al cumplimiento de determinadas obligaciones formales.

Las tarifas impositivas vigentes, de conformidad a su naturaleza y clasificación, por partidas arancelarias son las siguientes:

IMPUESTOS APLICABLES A LA DISTRIBUCIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS EN GUATEMALA		
PRODUCTO	PARTIDA/FRACCIÓN ARANCELARIA	PORCENTAJE DEL IMPUESTO
Cervezas y otras bebidas de cereales fermentados	2203.00.00	6%
Vinos	2204	7.5%
Vino Espumoso	2204.10.00	7.5%
Vino Vermouth	2205	7.5%
Sidras	2206.00.00	7.5%
Bebidas alcohólicas destiladas	2208	8.5%
Bebidas alcohólicas mezcladas	2208.90.90	7.5%
Otras bebidas fermentadas	2206.00.00	7.5%

Los porcentajes definidos en el cuadro anterior, son aplicables al precio de venta sugerido al consumidor, misma que se aplica por cada una de las bebidas que integran cada partida arancelaria descrita en el cuadro anterior y por cada presentación que el fabricante o importador efectúe para la venta.

1.5.1.1 Definiciones

Las definiciones más importantes son los que permiten la correcta aplicación del impuesto que establece la ley y son los citados a continuación:

Hecho generador del impuesto

Lo constituye la salida de las bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas de las bodegas o centros de almacenamiento o acopio, que usen los importadores o fabricantes registrados, para su distribución en el territorio nacional.

Sujetos pasivos del impuesto

Son las empresas que importan y comercializan, conforme la ley, "(...) son los fabricantes o los importadores domiciliados en el país, que distribuyan las bebidas (...)" (8:03) descritas en la ley.

Precio de venta sugerido al consumidor final

Es la base que define la ley para la aplicación de los porcentajes del impuesto. Consiste en los listados de precios que el importador asigna a cada uno de los productos importados y con destino a la comercialización en el territorio nacional.

A continuación se ilustra la aplicación de los porcentajes establecidos por la ley a las bebidas alcohólicas:

UNIDADES	PRODUCTO	PSC UNITARIO	REF	PORCENTAJE a)	IMPORTE UNITARIO	TOTAL
b) 150	HEINEKEN, CERVEZA	50.00		6%	3.00	75.00
12	FREIXENET, CAVA (CHAMPAGNE)	105.00		7.50%	7.88	94.50
12	TEQUILA JOSÉ CUERVO	175.00		8.50%	14.88	178.50
360	LIT. TERMIDOR TINTO	10.79	c)	7.50%	0.81	291.33
240	LIT. TERMIDOR BLANCO	10.79	c)	7.50%	0.81	194.22
TOTAL						833.55

Aspectos a considerar en el cuadro anterior:

- a) Estos porcentajes corresponden a la naturaleza de la bebida y conforme las tarifas que establece la ley;
- b) El término unidad corresponde a la unidad que representa cada SIX PACK en consecuencia para la determinación del Impuesto se aplica el importe unitario determinado por 25 unidades de SIX PACK y no sobre las unidades individuales contenidas equivalentes a 150 por el total de cada presentación ($150/6=25$); y,
- c) Estos productos son facturados posteriormente para ilustrar la forma de documentación, independientemente del IVA que debe incluirse en el valor de la factura, el valor del mismo es de Q.485.55 en total por los dos productos en referencia.

El impuesto es aplicable directamente al precio de venta sugerido al consumidor final – PSC- en la distribución de bebidas alcohólicas.

Tarifas del impuesto

Son los porcentajes definidos conforme a la naturaleza de las bebidas alcohólicas que se comercializan y deben pagarse al fisco por mes calendario.

Impuesto a pagar

Es la cantidad que resulta al aplicar a la base imponible (precio sugerido al consumidor final) la tarifa que corresponda conforme el producto que se trate.

Fecha de pago del impuesto

Diez (10) días hábiles siguientes al vencimiento de cada mes calendario.

1.5.1.2 Obligaciones de los importadores

La ley también establece una serie de obligaciones que los importadores deben cumplir en el ejercicio de su actividad económica.

Las obligaciones son las siguientes:

- a) "Informar a la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de declaración bajo juramento, que debe presentarse cinco (5) días hábiles previos a

la importación, sobre las características de las bebidas, su valor CIF, los gastos de flete, seguro y otros gastos normales que efectivamente pague el importador y los precios sugeridos al consumidor final, sin incluir el Impuesto al Valor Agregado. (8:04);

- b) Llevar, además de los libros de contabilidad que establece el Código de Comercio, un registro detallado de las bebidas distribuidas en el que consignarán en orden cronológico las operaciones diarias realizadas, separando el impuesto a la distribución, del precio de venta al consumidor final.” (8:04); y,
- c) También, deben llevar un registro pormenorizado de los costos de la importación de las bebidas, los costos de distribución y la utilidad. (8:04)

Para efectos del informe indicado en la literal a) anterior, la copia sellada de este informe es lo que el importador debe presentar a la Aduana para la autorización de la importación.

Lo establecido en la literal b) y c) corresponde a los registros auxiliares básicos en los que el importador debe dejar evidencia de sus operaciones efectuadas en cada período impositivo mensual, para la facilitación de la verificación de los precios sugeridos al consumidor final que requiere la SAT y que constituye la base imponible para la determinación del impuesto a pagar.

1.5.1.3 Fechas en que se causa el impuesto

Para ejemplificar cómo se genera o se causa el impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas, se presenta el siguiente cuadro:

MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO SOBRE DISTRIBUCIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS	
SUPUESTO	HECHO GENERADOR
Salida o retiro de bodegas, centros de almacenamiento o acopio utilizados por el importador.	Distribución en el territorio nacional o emisión de la factura por cada uno de los despachos de bebidas, acto que ocurra primero.
Retiros por parte del importador.	Uso o consumo personal del propietario, socios o accionistas, directores, funcionarios o empleados o en la fecha en que se documente o produzca el retiro de las bodegas del contribuyente, acto que ocurra primero.
Transferencias de dominio o título gratuito que realice el importador.	En la fecha en que se emita el documento de transferencia de dominio, o en la fecha en que se produzca la entrega de las bebidas, acto que se realice primero.

Además de los supuestos citados en el cuadro anterior, la ley establece que en todos los casos los importadores están obligados a la emisión de notas de envío o despacho que respalden las salidas de las bebidas afectas de las bodegas o lugares de almacenamiento o acopio.

1.5.1.4 Liquidación y pago del impuesto

La liquidación del impuesto se efectúa mediante la aplicación de los porcentajes establecidos por la ley sobre el precio sugerido al consumidor final que el importador debe registrar ante la SAT sin incluir en dicho precio el IVA ni el impuesto en referencia en este apartado.

Los contribuyentes del impuesto están obligados a reportar mediante declaración jurada cada vez que modifique sus precios sugeridos al consumidor final, sin incluir el IVA, describiendo el tipo del producto, presentaciones y la unidad de medida por cada bebida alcohólica.

El pago del impuesto deberá efectuarse en el plazo de los diez (10) días hábiles siguientes al vencimiento del mes calendario mediante declaración jurada y a través de medios electrónicos disponibles (BANCASAT). La misma deberá contener las operaciones gravadas realizadas en el mes calendario anterior por cada clase de bebida y el total del impuesto a pagar.

También en la declaración jurada mensual, el importador deberá detallar la siguiente información que requiere la declaración jurada:

- a) Precios de venta sugeridos al consumidor final durante el mes que se declara;
- b) Detalle de inventarios que contenga el saldo anterior de bebidas fabricadas (solo para productores) y de las importadas, monto de las distribuciones efectuadas, monto de las bebidas importadas durante el mes y el saldo para el mes siguiente;
y,
- c) Monto de las bebidas para autoconsumo, detallando la clase de bebida.

Otro aspecto que es importante mencionar, es el control del movimiento de los inventarios de bebidas que el importador debe asegurarse mediante la implementación de registros que le permitan mantener al día las operaciones de ingreso y descargo de cada una de

las bebidas y presentaciones.

1.5.1.5 Facturas utilizadas en la comercialización de bebidas alcohólicas

Al respecto la ley establece: "Facturas. El monto del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, se consignará en la factura que obligatoriamente deberá emitir el sujeto pasivo responsable, por cada operación de venta, en la que se consignarán por separado del precio de venta sugerido al consumidor final." (8:07)

Basado en lo indicado por la ley, se presenta la ilustración de la factura que debe emitir por el contribuyente al producirse el hecho generador del impuesto, en el presente caso corresponde a la venta de bebidas efectuadas.

CODIGO:		1025	DIA:		09	MES :		09	AÑO:		2009
SEÑOR (ES):		COMERCIAL LOS AZULES, S.A.		NIT:		21251065-2					
DIRECCIÓN		4 Calle 5-78 zona 20									
 <p style="text-align: center;">ALPABSA ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A. 6ta. Avenida 5-55 zona 20 Tel: 25510210 CIUDAD DE GUATEMALA, GUATEMALA, C.A.</p> <p style="text-align: right;">FACTURA CAMBIARIA No. 3012000 NIT: 98351045-2</p>											
CODIGO	UNIDADES	DESCRIPCIÓN	PSC/U	IMP UNIT.	SU COSTO	P/UNITARIO	PRECIO TOTAL				
1-15600	360	LIT. TERMIDOR TINTO	10.79	0.81	4,950.00	15.40	5,544.00				
2-15601	240	LIT. TERMIDOR BLANCO	10.79	0.81	3,300.00	15.40	3,696.00				
EL IVA DE ESTA FACTURA ES:			990.00								
VINOS (DECRETO 21-04, ART. 11,12,13,14)			486.00								
NOTA EL PRECIO SUGERIDO AL CONSUMIDOR FINAL NO INCLUYE IVA NI IMPUESTO DE DISTRIBUCION											
SUJETO A PAGOS TRIMESTRALES ** SEGÚN ARTICULO 24 DEL DECRETO 18 - 04							SUB-TOTAL		9,240.00		
LIBRE DE PROTESTO EN LA CONDICIONES ESTIPULADAS EN ESTE TITULO A:			SE SERVIRÁN USTEDES PAGAR POR ESTA ÚNICA FACTURA CAMBIARIA GIRADA LIBRE DE PROTESTO A LA ORDEN O ENDOSO DE ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A. -ALPABSA- EL VALOR TOTAL POR EL QUE ESTA EXTENDIDA O POR EL ÚLTIMO SALDO INSOLUTO QUE APAREZCA. SI SU PAGO CON CHEQUE ES DEVUELTO POR EL BANCO, EL DESCUENTO CONCEDIDO MAS LOS GASTOS QUE ORIGINE SERÁN CARGADOS A SU CUENTA. SI ESTA FACTURA NO ES CANCELADA A SU VENCIMIENTO GERERARÁ UN INTERES DE 5% MENSUAL POR MORA.				IMPTO DIST.		486.00		
TOTAL EN LETRAS: NUEVE MIL SETECIENTOS VEINTISÉIS CON 00/100						TOTAL		9,726.00			
ESTIMADO CLIENTE POR FAVOR REVISE SU MERCADERIA NO ACEPTAMOS RECLAMOS POSTERIORES. RECIBI LA MERCADERIA COMPLETA Y EN BUENAS CONDICIONES.						ESTA FACTURA NO ES COMPROBANTE DE PAGO.					
EXIJA SU RECIBO DE CAJA.											
FIRMA Y SELLO			REVISOR		DESPACHO		ENTREGO				
ACEPTO Y RECONOZCO OBLIGATORIAS LAS CONDICIONES ESPECIFICAS EN ESTA FACTURA Y EN EL PEDIDO ORIGINAL CLIENTE (ADQUIRIENTE)											

Como se podrá observar, el impuesto a la distribución no forma parte para la determinación del IVA y el mismo se calcula sobre la base del precio sugerido al consumidor al momento de efectuar la salida de la bodega o centro de almacenamiento o acopio de la entidad.

1.5.1.6 Infracciones y sanciones

Las infracciones a las obligaciones establecidas en la ley, es sancionado conforme a las normas establecidas en el Código Tributario, Código Penal y en otras leyes específicas según sea la causa.

La ley establece multa específica de cincuenta mil quetzales (Q.50,000) cuando el importador incumpla con la presentación de la declaración jurada, dentro de los cinco (5) días hábiles, previo a la importación de las bebidas alcohólicas para su distribución en el territorio nacional.

En caso de reincidencia, cuando el sancionado comete la misma infracción dentro del plazo de los cuatro años establecido en el Código Tributario, se aplicará la multa incrementada en un 50%.

1.5.1.7 Formularios vigentes para el cumplimiento del pago del impuesto

Los formularios listados en el siguiente cuadro, tienen característica de “Declaraciones Juradas”, en consecuencia, la información que debe ser registrarse en el contenido de cada uno de ellos tiene que ser preparado cuidadosamente por el contribuyente en observancia de la ley.

Los formularios son los siguientes:

LISTADO DE FORMULARIOS PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS		
No.	DESCRIPCIÓN	PLAZO PARA SU PRESENTACIÓN
SAT-3035	BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y OTRAS	Declaración Jurada y Recibo de Pago de los Impuestos a la Distribución de Bebidas Alcohólicas y Otras. Decretos No. 21-04 y 09-2002 del Congreso de la República de Guatemala.
SAT-3081	INFORME DE PRECIOS DE VENTA AL CONSUMIDOR FINAL	Informe y Declaración Jurada del Fabricante o Importador para Bebidas Alcohólicas y Otras Bebidas Fermentadas, según Decretos No. 21-04 del Congreso de la República.

LISTADO DE FORMULARIOS PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS			
No.	DESCRIPCIÓN		PLAZO PARA SU PRESENTACIÓN
SAT-3091	INFORME DE IMPORTADORES	Informe y Declaración Jurada del Importador para Bebidas Alcohólicas y Otras según Decretos No. 21-04 y 09-2002.	Cinco (5) días hábiles previos a la importación.

Fuente: www.sat.gob.gt

1.6 RÉGIMEN SANITARIO

Está regulado por el Código de Salud, en lo que respecta a los aspectos sanitarios que las empresas comercializadoras de bebidas alcohólicas deben observar en el transcurso de sus operaciones en el territorio nacional.

La citada ley está contenida en el Decreto No.90-97 del Congreso de la República de Guatemala, y para la parte que corresponde a la comercialización de bebidas alcohólicas, hace referencia a los lineamientos que se deben observar en las propagandas que se efectúen destinadas a los consumidores, al respecto, establece: "(...) h) queda prohibida la distribución gratuita o promocional de cigarrillos en cajetilla o sueltos, bebidas alcohólicas, vinos, cervezas y bebidas fermentadas; asimismo, de bienes y servicios que lleven nombre o marca registrada de producto de tabaco, bebidas alcohólicas, vinos, cervezas y bebidas fermentadas, en todo el territorio nacional. (...)" (10:14)

Como se podrá observar, las empresas dedicadas a la actividad en referencia, deben cumplir con una serie de requisitos para que su actividad sea reconocida legalmente por las autoridades en Guatemala.

1.7 OTROS ASPECTOS A OBSERVAR EN LA COMERCIALIZACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS

La distribución de bebidas alcohólicas en épocas de elección popular está prohibida, y se aplicará de acuerdo a lo establecido en la Ley Electoral y de Partidos Políticos, Decreto No. 1-85 del Congreso de la República, ésta lo establece de la siguiente manera: "(...) El expendio o distribución de licores, bebidas alcohólicas y fermentadas o su consumo en lugares públicos, desde las doce horas del día anterior a las elecciones y hasta las seis horas del día siguiente a éstas, (...)" (11:72).

Como se podrá observar, la legislación guatemalteca tiene especial control sobre la distribución de bebidas alcohólicas, inclusive al momento de efectuarse estos eventos

cívicos cada cuatro años en las elecciones de las autoridades públicas.

1.8 DERECHOS ARANCELARIOS APLICABLES A LA IMPORTACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS

Arancel Centroamericano de Importación

A continuación hace referencia a notas generales aplicables:

- a) El Arancel Centroamericano de Importación está constituido por el SISTEMA ARANCELARIO CENTROAMERICANO (S.A.C.) y los correspondientes Derechos Arancelarios a la Importación (D.A.I.);
- b) El código numérico del S.A.C. está representado por ocho dígitos que identifican: los dos primeros, al capítulo; los dos siguientes, a la partida; el tercer par, a la subpartida; y los dos últimos, a los incisos.
- c) La identificación de las mercancías se hará siempre con los ocho dígitos de dicho código numérico.

Descripción de partidas conforme el Arancel Centroamericano de Importación

Los aspectos que se deben considerar en la aplicación de los aranceles aplicables al origen de las bebidas alcohólicas son los siguientes:

DAI 1	TRATAMIENTO GENERAL
DAI 2	TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LAS REPÚBLICAS DE EL SALVADOR, GUATEMALA Y HONDURAS - MX
DAI 3	TRATADO DE LIBRE COMERCIO - REPÚBLICA DOMINICANA - CENTROAMÉRICA - ESTADOS UNIDOS DE AMERICA - US
DAI 4	TRATADO DE LIBRE COMERCIO Y DE INTERCAMBIO PREFERENCIAL ENTRE LAS REPÚBLICAS DE PANAMÁ Y GUATEMALA - PA
DAI 5	TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA Y LAS REPÚBLICAS DE EL SALVADOR, GUATEMALA Y HONDURAS - CO
DAI 6	TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA Y LA REPÚBLICA DE CHINA (TAIWÁN) - TW
DAI 7	TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE CENTROAMÉRICA Y REPÚBLICA DOMINICANA -

DO

DAI 8 ACUERDO DE ALCANCE PARCIAL ENTRE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA Y LA REPÚBLICA DE CUBA -CU

Los derechos arancelarios aplicables a las bebidas alcohólicas y vigentes al 31 de diciembre de 2009 son las siguientes:

Aranceles aplicables a la importación de bebidas alcohólicas

En el siguiente cuadro se detallan los derechos arancelarios aplicables a la importación de bebidas alcohólicas gravadas por la ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas al momento de la importación.

Los aranceles son los siguientes:

DERECHOS ARANCELARIOS –DAI- APLICABLES A LA IMPORTACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS									
FRACCIÓN ARANCELARIA	PRODUCTO	DAI 1	DAI 2 -MX-	DAI 3 -US-	DAI 4 -PA-	DAI 5 - CO-	DAI 6 -TW-	DAI 7 -DO-	DAI 8 -CU-
2203.00.00	CERVEZAS Y OTRAS BEBIDAS DE CEREALES FERMENTADOS	40%	13%	0%	34.6%	---	---	---	---
2204	VINOS DE UVAS FRESCAS, INCLUSO ENCABEZADO; MOSTO DE UVA, EXCEPTO DEL DE LA PARTIDA 20.09								
2204.10.00	VINO ESPUMOSO	20%	3.6%	---	---	18%	---	---	---
2205	VERMUT Y DEMÁS VINOS DE UVAS FRESCAS PREPARADOS CON PLANTAS O SUSTANCIAS AROMÁTICAS								
2205.10.00	EN RECIPIENTES CON CAPACIDAD INFERIOR O IGUAL A 2 l	20%	3.6%	24%	0%	18%	14.7%	0%	---
2206.00.00	LAS DEMÁS BEBIDAS FERMENTADAS (POR EJEMPLO: SIDRA, PERADA, AGUAMIEL); MEZCLADAS DE BEBIDAS FERMENTADAS Y NO ALCOHÓLICAS, NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE	20%	3.6%	24%	0%	18%	14.7%	0%	---
2208	ALCOHOL ETILICO SIN DESNATURALIZAR CON GRADO ALCOHÓLICO VOLUMÉTRICO INFERIOR A 80% VOL; AGUARDIENTES, LICORES Y DEMÁS BEBIDAS ESPIRITUOSAS								
2208.2	AGUARDIENTE DE VINO O DE ORUJO DE UVAS								
2208.20.10	CON GRADO ALCOHÓLICO VOLUMÉTRICO SUPERIOR O IGUAL A 60% VOL	30%	3.6%	8%	0%	---	22%	---	---

DERECHOS ARANCELARIOS –DAI- APLICABLES A LA IMPORTACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS									
FRACCIÓN ARANCELARIA	PRODUCTO	DAI 1	DAI 2 -MX-	DAI 3 -US-	DAI 4 -PA-	DAI 5 - CO-	DAI 6 -TW-	DAI 7 -DO-	DAI 8 -CU-
2208.3	WHISKY								
2208.30.10	CON GRADO ALCOHÓLICO VOLUMÉTRICO SUPERIOR A 60% VOL	30%	3.6%	0%	0%	---	22%	---	---
2208.4	RON Y DEMÁS AGUARDIENTES PROCEDENTES DE LA DESTILACIÓN, PREVIA FERMENTACIÓN DE PRODUCTOS DE LA CAÑA DE AZUCAR								
2208.30.10	RON	40%	3.6%	26.6%	0%	---	29.3%	---	0%
2208.9	LOS DEMÁS								
2208.90.90	OTROS	30%	3.6%	24%	0%	---	29.3%	---	---

Es importante mencionar que adicionalmente al pago de los derechos arancelarios aplicables a la importación de cada una de las bebidas descritas, también se debe pagar el 12% del Impuesto al Valor Agregado al momento de la nacionalización de los productos.

CAPÍTULO II

ENTIDADES Y NORMAS REGULADORAS DE LA PRÁCTICA CONTABLE NACIONAL E INTERNACIONAL

2.1 ENTIDADES NACIONALES

En Guatemala son las encargadas de velar por la correcta aplicación de la práctica contable conforme los principios y normas emitidas localmente y por la adopción de otras normas emitidas por entidades a nivel internacional facultadas para regular la práctica contable a nivel mundial, además son las encargadas de vigilar el correcto desempeño de la práctica profesional de sus agremiados. Entre las principales funciones que ejercen en el medio nacional se halla el análisis de normas contables emitidas por otras entidades en el exterior para establecer su aplicabilidad a las transacciones, principios legales y operaciones efectuadas por el sector empresarial para su posterior divulgación a los profesionales encargados de su aplicación.

2.1.1 Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas

El Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas es un ente privado sin fines de lucro fundado en julio de 1951 que procura el bien de sus agremiados. Lo anterior por medio de posibilidades de educación, organización de congresos, y la fiscalización de los centros educativos que forman a los profesionales en las Ciencias Económicas. El Colegio de Profesionales de Ciencias Económicas, está integrado por todos los profesionales con grado de licenciado en las carreras de Administración de Empresas, Contaduría Pública y Auditoría, Economía, Mercadotecnia, Informática, Ecoturismo y otras que sean afines a esta Institución, que se encuentran inscritos en el Libro de Registro. Basado en lo anterior, se cumple con la Ley de Colegiación Profesional Obligatoria, Decreto Número 72-2001 del Congreso de la República.

2.1.2 Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores

Es una institución de servicio, fundada el 7 de noviembre de 1968, integrada por Contadores Públicos y Auditores egresados de las distintas Universidades del país, dedicada a promover la superación personal y profesional de sus asociados; es además miembro patrocinador de la Asociación Interamericana de Contabilidad (A.I.C.) y de la

International Federation of Accounts (I.F.A.C.).

Con el nombre del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (designado como "Instituto" e identificado bajo las siglas I.G.C.P.A.) se constituye una asociación de carácter profesional, con personalidad jurídica propia, con fines no lucrativos, ajenas a actividades políticas o religiosas, que acoge en su seno a los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría.

2.1.2.1 Principales objetivos del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores

Conforme al Acuerdo Ministerial No. 118 de fecha 15 de abril de 1994, del Ministerio de Gobernación, que contiene la modificación de los Estatutos del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, establece los objetivos del referido Instituto así:

- 1) Estimular el progreso de la profesión del Contador Público y Auditor en Guatemala como medio de contribuir al desarrollo económico del país;
- 2) Promover y mantener normas elevadas de ética profesional en beneficio de los intereses del público en general;
- 3) Promover el desarrollo de la contabilidad y auditoría, matemática, estadística y ciencias afines;
- 4) Promover educación continuada de los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría, estimulando el intercambio permanente de conocimientos y experiencias entre los mismos;
- 5) Promover la reglamentación de la profesión de Contador Público y Auditor y salvaguardar los intereses de sus asociados;
- 6) Cooperar con el Colegio de Profesionales al que los Contadores Públicos y Auditores de Guatemala pertenezcan;
- 7) Propiciar relaciones con entidades profesionales similares de Centro América y con otras agrupaciones extranjeras de Contadores Públicos y Auditores;
- 8) Hacerse representar en conferencias nacionales e internacionales;
- 9) Arbitrar conflictos de tipo profesional; y,

10) Intervenir en cualquier otro asunto relacionado con sus objetivos.

Como se puede observar, en los estatutos del Instituto se incluyen todos los elementos que dicha entidad tiene diseñado para cumplir como objetivos fundamentales para contribuir con la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría en Guatemala.

2.1.3 Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala

El Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, es una asociación con personalidad jurídica que agremia a los Contadores Públicos y Auditores egresados de las diferentes universidades del país. Su fundación fue el 1 de junio de 2005, fecha en la cual se realizó la inscripción en el Registro de Colegios de la Asamblea de Presidentes de los Colegios Profesionales de Guatemala, con dicho registro se obtuvo la personería jurídica y sus estatutos fueron publicados el 9 de junio de ese mismo año en el Diario de Centroamérica.

2.1.3.1 Fines específicos del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala

Entre los estatutos definidos inicialmente por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores se encuentra los fines específicos del Colegio, entre los que se destacan:

- 1) Promover el desarrollo del Contador Público y Auditor a través de la educación continua, estimulando el intercambio permanente de conocimientos y experiencias de su actuación profesional;
- 2) Propiciar la cooperación, la representación y la relación con entidades profesionales y educativas nacionales e internacionales de Contaduría Pública y Auditoría y otras entidades afines;
- 3) Promover y mantener normas de ética profesional en beneficio de los intereses de la profesión del Contador Público y Auditor y del público en general; y,
- 4) Promover la investigación permanente de normas y técnicas de contabilidad, de auditoría, leyes fiscales y tributarias, así como de otras ciencias afines, para su difusión y aplicación.

Es importante mencionar que los estatutos del Colegio, en el que se incluyen los numerales indicados, entraron en vigencia en la fecha en la cual la Asamblea de

Presidentes de los Colegios Profesionales de Guatemala aprobó la constitución del Colegio. Resolución Número 1233.3.05 de fecha 28 de abril de 2005 y el primero de junio de 2005 fue inscrito en el registro correspondiente a la Asamblea de Presidentes de los Colegios Profesionales, cuyo acto otorgó la personalidad jurídica al Colegio.

2.2 CRONOGRAMA DE DECISIONES MÁS IMPORTANTES DEL COLEGIO Y EL IGCPA EN RELACIÓN A LA PRÁCTICA CONTABLE

A continuación se presentan de las decisiones importantes tomadas por estas entidades en relación a la práctica contable:

- a) El Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas, aprobó a través de la Asamblea General Extraordinaria del 18 de febrero de 1983, el Acuerdo de Creación de la Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.
- b) También en Asamblea General Extraordinaria, la misma entidad citada en la literal anterior, en fecha 2 de marzo de 2001 en Acta y Acuerdo No. 2-2000/2002, aprobó la sustitución de la Comisión de Normas de Contabilidad y Auditoría del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores y le dio su reconocimiento al Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría internacionales.

En el acta que se hace referencia en el párrafo anterior, se aprobó la sustitución de los 44 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos por la Comisión de Principios del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores desde el mes de mayo de 1984 por las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC- emitidas por el IASC y adoptadas por el referido Instituto.

También estableció que las referidas NIC son de observancia general en Guatemala en todas las operaciones contables.

- c) El 4 de junio de 2001, mediante resolución de Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, publicada el 4 de junio, se adoptó a partir del 1 de enero de 2002 el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

- d) En una nueva Resolución de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, publicada el 16 de julio de 2002, se derogó la anterior resolución y se adoptó el texto en español del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad. Esta versión fue la publicada por la IASB con las normas existentes al 1 de enero de 2001.

2.2.1 Adopción de las NIIF por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores

El 20 de diciembre del año 2007, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala –CCPAG- constituido el 28 de abril de 2005 por aprobación de la Asamblea de Presidentes de los Colegios Profesionales, mediante resolución de la Junta Directiva publica el Acuerdo mediante el cual se adoptan las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF- y a la vez deroga las resoluciones emitidas por la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores publicado en el Diario Oficial de Guatemala el 16 de julio de 2002, donde se adoptaron como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala a que se refiere el Código de Comercio, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards). Al considerar que es necesario la derogación de dicha Resolución para adoptar conjuntamente con las NIIF las NIC y sus interpretaciones, para la presentación de la información financiera de las empresas guatemaltecas con el objetivo de cumplir y estar a la vanguardia de los Estándares Internacionales.

En dicho acuerdo se establece la derogatoria a partir del 1 de enero del 2008 y se establece la aplicación optativa a partir del período impositivo correspondiente al año 2008 y obligatoria a partir del período impositivo correspondiente al año 2009.

Como resultado de la adopción efectuada por el Colegio, la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores publicó en el Diario Oficial la resolución que deroga la resolución publicada el 16 de julio de 2002 y la correspondiente al 4 de junio del año 2001.

2.3 NORMAS NACIONALES QUE REGULAN LA PRÁCTICA CONTABLE

En Guatemala, todos los comerciantes individuales y jurídicos están obligados a elaborar sus registros contables conforme los lineamientos establecidos en el Código de Comercio y en la ley del Impuesto Sobre la Renta. El primero en referencia, establece quienes están obligados a llevar contabilidad conforme los principios adoptados por las entidades que rigen la práctica contable en Guatemala; por lo que corresponde a la ley del ISR, establece los procedimientos que deben aplicar los obligados a llevar contabilidad para el procesamiento de las transacciones utilizadas para la preparación y presentación de sus estados financieros, pero, principalmente para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con el fisco.

2.3.1 Código de Comercio

Es la ley encargada de regular las relaciones comerciales en Guatemala, en su contenido se establece quienes son considerados comerciantes individuales y jurídicos, además establece los requisitos legales que deben cumplir los comerciantes, todos ellos, condicionados a la figura que adoptan en su constitución.

Establece que son comerciantes jurídicos:

- a) La Sociedad Colectiva;
- b) La Sociedad en Comandita Simple;
- c) La Sociedad de Responsabilidad Limitada;
- d) La Sociedad Anónima; y,
- e) La Sociedad en Comandita por Acciones.

Cada una de las figuras comerciales indicadas debe cumplir con la obligación de llevar contabilidad conforme las prácticas que regulan el medio nacional, al respecto establece que los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad de forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

El Código de Comercio obliga a llevar los siguientes libros o registros:

1. Inventarios;
2. De primera entrada o diario;
3. Mayor o centralizador; y,
4. Estados Financieros.

Además de los libros o registros indicados establece que los comerciantes podrán utilizar otros registros que estimen necesarios por exigencias contables, administrativas o en virtud de otras leyes especiales aplicables a sus actividades comerciales.

2.3.2 Ley del Impuesto Sobre la Renta

Es la norma tributaria que establece los lineamientos que deberán observar las empresas para la elaboración y presentación de sus estados financieros, al respecto se tratará en el capítulo III subsiguiente los aspectos más relevantes que las personas individuales y jurídicas están obligadas a observar en el desarrollo de sus actividades empresariales en Guatemala.

2.4 ENTIDADES INTERNACIONALES QUE REGULAN LA PRÁCTICA CONTABLE

El progreso del mundo hacia la conformación de bloques económicos y de la expansión del comercio hace que las normas específicas de cada país pierdan la importancia que actualmente poseen y tome mayor auge la estandarización internacional y las reglas que se fijen en este contexto. Dentro de este ámbito, los inversionistas internacionales exigen reglas estandarizadas que les faciliten la realización de sus negocios en este entorno apoyados en el uso de la tecnología y en sistemas de información que les provean reportes financieros de calidad que sirvan para la toma de sus decisiones.

Para ello se viene difundiendo y adoptando cada vez más en la mayoría de los países del mundo los denominados Estándares Internacionales de Contabilidad (hoy en día denominados Estándares de Reporte de Información Financiera –IFRS-) emitidos por un Comité Internacional Privado denominado IASB.

Sin embargo, no es suficiente con que se provea esta información sino se le da el sello de garantía y credibilidad a la misma. Esto se logra mediante servicios profesionales que prestan los Contadores Públicos y Auditores a través de los denominados contratos de aseguramiento y en particular la auditoría de estados financieros. Para que realmente cumpla los objetivos que se espera de ella y que los inversionistas internacionales puedan medirla bajo los mismos parámetros se requiere también la existencia de Estándares Internacionales de Auditoría.

Para ello existe una entidad denominada el IFAC –Internacional Federation of Accountants- (fundada en 1977), la cual es una organización mundial de la profesión

contable que trabaja con 155 organizaciones miembro en 113 países y cuyos objetivos son los de proteger el interés público a través de la exigencia de altas prácticas de calidad que deben llevar a cabo los contadores en el mundo. El IFAC cuenta dentro de su composición con un comité denominado IAASB (Internacional Auditing and Assurance Standards Board), antes denominado Internacional Auditing Practices Committee IAPC el cual trabaja a fin de implantar la uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados a través del mundo mediante la emisión de pronunciamientos en una variedad de funciones de auditoría y aseguramiento y promoviendo su aceptación a nivel mundial.

El IAASB emite los Estándares Internacionales de Auditoría (NIAs o ISA en inglés), utilizado para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada bajo Normas de Contabilidad (normalmente información histórica), también emite Estándares Internacionales para Trabajos de Aseguramiento –ISAE-, Control de Calidad –ISQC-, y Servicios Relacionados –ISRS-. Así mismo emite las denominadas: Declaraciones o Prácticas –IAPs- para proveer asistencia técnica en la implementación de los Estándares y promover las buenas prácticas.

Los pronunciamientos del IAASB tiene un debido proceso que consiste en que una vez escuchada la Comunidad Internacional y analizado el mundo de los negocios y los desarrollos en los mismo, el Comité prepara un borrador del Estándar, el cual es puesto a exposición pública para comentarios. Se establece un tiempo prudencial para recibir los comentarios y obtener respuesta a las preguntas clave. Una vez se cierra la fecha límite se analizan las respuestas y se realizan discusiones públicas por parte del Comité, para posteriormente emitir el documento oficial.

2.4.1 International Accounting Standards Board –IASB-

La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera. El IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad –IASCF-. Se constituyó en el año 2001 para sustituir al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad –IASC- (International Accounting Standards Committee).

Objetivos del IASB

En virtud de la constitución del IASCF los objetivos del IASB son:

- a) Desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligado, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas;
- b) Promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas;
- c) Cumplir con los objetivos asociados con (a) y (b), teniendo en cuenta, cuando sea necesario, las necesidades especiales de entidades pequeñas y medianas y de economías emergentes; y,
- d) Llevar a la convergencia entre las Normas Contables Nacionales y las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de alta calidad.

2.4.2 International Accounting Standards Committee Foundation –IASCF-

La Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee Foundation) es una Fundación independiente, sin fines de lucro creada en el año 2000 para supervisar al IASB.

2.4.3 International Accounting Standards Committee –IASC-

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad tiene su origen en 1973 y nace del acuerdo de los representantes de profesionales contables de varios países (Alemania, Australia, Estados Unidos, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México y Reino Unido) para la formulación de una serie de normas contables que pudieran ser aceptadas y aplicadas con generalidad en distintos países con la finalidad de favorecer la armonización de los datos y su comparabilidad.

2.5 ESTÁNDARES CONTABLES INTERNACIONALES

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), también conocidas por sus siglas en inglés como (IFRS), International Financial Reporting Standard, son normas contables adoptadas por el IASB, institución privada con sede en Londres. Constituyen los Estándares Internacionales o Normas Internacionales en el Desarrollo de la Actividad Contable y suponen un manual contable, ya que en ellas se establecen los lineamientos para llevar la contabilidad de la forma como es aceptable en el mundo.

Las normas se conocen con las siglas NIC y NIIF dependiendo de cuando fueron aprobadas y se matizan a través de las interpretaciones que se conocen con las siglas SIC y CINIIF.

Las normas contables dictadas entre 1973 y 2001, reciben el nombre de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y fueron dictadas por el (IASC) International Accounting Standards Committee, precedente del actual IASB. Desde abril 2001, año de constitución del IASB, este organismo adoptó todas las NIC y continuó su desarrollo, denominando a las nuevas normas "Normas Internacionales de Información Financiera" (NIIF).

2.5.1 Estructura de los Estándares Contables Internacionales

Las Normas Internacionales de Información Financiera, son consideradas "basadas en principios" como un conjunto de normas en el sentido de que establecen reglas generales, así como dictar tratamientos específicos.

Las Normas Internacionales de Información Financiera comprenden:

- a) Normas Internacionales de Información Financiera, emitidas después de 2001 por el IASB;
- b) Normas Internacionales de Contabilidad, emitidas antes de 2001 por el IASC;
- c) Interpretaciones de las NIIF (normas después de 2001); y,
- d) Interpretaciones de las NIC (normas antes de 2001).

2.5.2 Normas Internacionales de Información Financiera

Las normas emitidas por el IASB, son las siguientes:

- 1) NIIF 1 Adopción por Primera vez de las NIIF;

- 2) NIIF 2 Pagos Basados en Acciones;
- 3) NIIF 3 Combinaciones de Negocios;
- 4) NIIF 4 Contratos de Seguro;
- 5) NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Actividades Interrumpidas;
- 6) NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales;
- 7) NIIF 7 Instrumentos Financieros: Revelaciones; y,
- 8) NIIF 8 Segmentos de Operación.

2.5.3 Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera

Las interpretaciones emitidas son las siguientes:

- 1) CINIIF Modificación de la SIC 12, Alcance de la SIC 12, Consolidación y Entidades con Cometido Especial;
- 2) CINIIF 1 Cambios en Pasivos Existentes por Desmantelamiento, Restauración y Similares;
- 3) CINIIF 2 Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares;
- 4) CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento;
- 5) CINIIF 5 Derechos por la Participación en Fondos para el Desmantelamiento, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental;
- 6) CINIIF 6 Obligaciones Surgidas de la Participación en Mercados Específicos – Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos;
- 7) CINIIF 7 Aplicación del Procedimiento de la Reexpresión Según la NIC 29- Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias;
- 8) CINIIF 8 Ámbito de Aplicación de la NIIF 2;
- 9) CINIIF 9 Nueva Evaluación de los Derivados Implícitos;
- 10) CINIIF 10 Información Financiera Intermedia y Deterioro del Valor de los Activos; y,
- 11) CINIIF 11 NIIF 2: Transacciones de Grupo y con Acciones Propias.

2.5.4 Normas Internacionales de Contabilidad

Las normas emitidas por el IASC, son las siguientes:

- 1) NIC 1 Presentación de Estados Financieros;
- 2) NIC 2 Inventarios;

- 3) NIC 7 Estado de Flujos de Efectivo;
- 4) NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores;
- 5) NIC 10 Hechos Ocurridos Después del Período Sobre el que se Informa;
- 6) NIC 11 Contratos de Construcción;
- 7) NIC 12 Impuesto a las Ganancias;
- 8) NIC 16 Propiedades Planta y Equipo;
- 9) NIC 17 Arrendamientos;
- 10) NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias;
- 11) NIC 19 Beneficios a los Empleados;
- 12) NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales;
- 13) NIC 21 Efectos de las variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera;
- 14) NIC 23 Costo por Préstamos;
- 15) NIC 24 Información a Revelar Sobre Partes Relacionadas;
- 16) NIC 26 Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficios por Retiro;
- 17) NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados;
- 18) NIC 28 Inversiones en Asociadas;
- 19) NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias;
- 20) NIC 31 Participaciones en Negocios Conjuntos;
- 21) NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación;
- 22) NIC 33 Ganancias por Acción;
- 23) NIC 34 Información Financiera Intermedia;
- 24) NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos;
- 25) NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes;
- 26) NIC 38 Activos Intangibles;
- 27) NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición;
- 28) NIC 40 Propiedades de Inversión; y,
- 29) NIC 41 Agricultura.

2.5.5 Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad

Las interpretaciones son las siguientes:

- 1) SIC 7 Introducción del Euro;

- 2) SIC 10 Ayudas Públicas. Sin relación Específica con Actividades de Explotación;
- 3) SIC 12 Consolidación. Entidades con Cometido Especial;
- 4) SIC 13 Entidades Controladas Conjuntamente. Aportaciones no Monetarias de los Partícipes;
- 5) SIC 15 Arrendamientos Operativos. Incentivos;
- 6) SIC 21 Impuesto Sobre las Ganancias. Recuperación de Activos no Depreciables Revalorizados;
- 7) SIC 25 Impuesto Sobre las Ganancias. Cambios en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas;
- 8) SIC 27 Evaluación del Fondo Económico de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento;
- 9) SIC 29 Información a Revelar. Acuerdos de Concesión de Servicios;
- 10) SIC 31 Ingresos Ordinarios. Permutas que Comprenden Servicios de Publicidad; y,
- 11) SIC 32 Activos Inmateriales. Costos de Sitios Web.

2.5.6 Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas

En julio de 2009 el IASB publicó la versión de las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Empresas (IFRS for SMEs, por sus siglas en inglés). Las NIIF para PYMES son una versión simplificada de las NIIF plenas.

2.5.7 Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES, reseña histórica

En su informe de transición de diciembre de 2000 al recién formado Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), el Consejo saliente del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad dijo: "Existe una demanda para una versión especial de las Normas Internacionales de Contabilidad para Pequeñas Empresas".

Poco después de su nacimiento en 2001, el IASB comenzó un proyecto para desarrollar normas contables adecuadas para pequeñas y medianas entidades (PYMES). El Consejo estableció un grupo de trabajo de expertos para proporcionar asesoramiento sobre las cuestiones y alternativas y soluciones potenciales.

En su informe anual de 2002, los Fideicomisarios de la Fundación IASC, bajo la que opera el IASB, escribieron: "Los Fideicomisarios también apoyan los esfuerzos del IASB para

examinar problemas relativos a economías emergentes y a pequeñas y medianas entidades.” En julio de 2005 los Fideicomisarios formalizaron su apoyo mediante la reexpresión de los objetivos de la Fundación y del IASB tal como se establecen en la Constitución de la Fundación.

Añadieron un objetivo por el que, al desarrollar las NIIF, el IASB debería tener en cuenta, como considerase apropiado, las necesidades especiales de las pequeñas y medianas entidades y de las economías emergentes. De forma similar, el Consejo Asesor de Normas ha animado de forma coherente al IASB a continuar con el proyecto.

En las reuniones públicas durante la segunda mitad de 2003 y a principios de 2004, el Consejo desarrolló algunos puntos de vista preliminares y provisionales sobre el enfoque básico que seguiría al desarrollar las normas de contabilidad para las PYMES. Probó este enfoque aplicándolo a varias NIIF.

2.5.7.1 Proyecto de Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES del IASB

En febrero de 2007, el IASB publicó para comentario público un proyecto de norma de una propuesta de NIIF para las PYMES. El objetivo de la norma propuesta era proporcionar un conjunto de principios contables simplificado e independiente que fuera adecuado para las entidades más pequeñas que no cotizan en bolsa y se basara en las NIIF completas, que se han desarrollado para cumplir con las necesidades de las entidades cuyos títulos cotizan en mercados públicos de capitales.

La norma propuesta se basaba en las NIIF completas con modificaciones para reflejar las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES y consideraciones costo-beneficio. El proyecto de norma propuso cinco tipos de simplificaciones de las NIIF completas:

- a) No se incluyeron algunos de los temas tratados en las NIIF porque no son aplicables a las PYMES típicas. Sin embargo, para algunos de los temas omitidos, el proyecto de norma proponía que, si las PYMES se encontraban con circunstancias o con una transacción que se trata en las NIIF completas pero no en la NIIF para las PYMES, entonces se les debería requerir que siguieran la NIIF completa correspondiente;

- b) Cuando una NIIF permite una elección de política contable, el proyecto de norma incluía solo la opción más sencilla pero proponía que a las PYMES se les debía permitir elegir la opción más compleja para lo que debían remitirse a la NIIF completa correspondiente;
- c) La simplificación de muchos de los principios de reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos incluidos en las NIIF completas;
- d) Información a revelar substancialmente menor; y,
- e) Redacción simplificada.

Principalmente debido a los puntos (a) y (b) anteriores, la NIIF para las PYMES propuesta no sería un documento independiente.

Junto al proyecto de norma, el IASB publicó e invitó a comentar la guía de implementación propuesta compuesta por un conjunto completo de estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de la información a revelar y presentar. El proyecto de norma estaba acompañado de unos fundamentos para las conclusiones que explicaban las razones del Consejo para llegar a las conclusiones incluidas en éste.

El proyecto de norma fue traducido a cinco idiomas (por primera vez en el IASB) y las traducciones se publicaron en el sitio web del IASB. El IASB también publicó un resumen del proyecto de norma elaborado por el personal para ayudar a las partes constituyentes a entender las propuestas, también difundido a través del sitio web del IASB.

El plazo para los comentarios sobre el proyecto de norma inicialmente concluía el 30 de septiembre de 2007 pero el Consejo lo amplió hasta el 30 de noviembre de 2007 principalmente a petición de los participantes en las pruebas de campo.

2.5.7.2 Razones para utilizar Normas Financieras Globales para PYMES

Las Normas de Información Financiera Globales, aplicadas coherentemente, mejoran la comparabilidad de la información financiera; las diferencias contables pueden oscurecer las comparaciones que los inversores, prestamistas y otros hacen de la misma. Como resultado, las normas en referencia dan lugar a la presentación de información financiera comparable de alta calidad que mejora la eficiencia de la distribución y el precio del capital, esto beneficia no sólo a quienes proporcionan deuda o capital de patrimonio sino

a quienes buscan capital porque reduce sus costos de cumplimiento y elimina incertidumbres que afectan a su costo de capital. Además optimizan la coherencia en la calidad de la auditoría y facilitan la educación y el entrenamiento.

Los beneficios de las Normas de Información Financiera Globales no se limitan a entidades cuyos títulos cotizan en bolsa. A juicio del Consejo, las PYMES, y quienes utilizan sus estados financieros, se pueden beneficiar de un conjunto común de normas contables. Los estados financieros de las PYMES que son comparables entre países son necesarios por las siguientes razones:

- a) Las instituciones financieras hacen préstamos transfronterizos y operan en el ámbito multinacional. En la mayoría de jurisdicciones, más de la mitad de todas las PYMES, incluyendo las más pequeñas, tienen préstamos bancarios. Los banqueros confían en los estados financieros al tomar decisiones de préstamo y al establecer las condiciones y tasas de interés;
- b) Los vendedores quieren evaluar la salud financiera de los compradores de otros países antes de vender bienes y servicios a crédito;
- c) Las agencias de calificación crediticia intentan desarrollar calificaciones transfronterizas uniformes. De forma similar, los bancos y otras instituciones que operan más allá de las fronteras, a menudo desarrollan calificaciones de una forma similar a las agencias de calificación crediticia. La información financiera presentada es crucial para el proceso de calificación;
- d) Muchas PYMES tienen proveedores en el extranjero y utilizan los estados financieros de un proveedor para valorar las perspectivas de una relación de negocios a largo plazo viable;
- e) Las firmas de capital riesgo proporcionan financiación transfronteriza a las PYMES;
y,
- f) Muchas PYMES tienen inversores extranjeros que no están implicados en la gestión del día a día de la entidad. En consecuencia son especialmente importantes cuando esos inversores extranjeros están localizados en un país diferente al de la entidad y cuando tienen intereses en otras PYMES.

CAPÍTULO III

ESTADOS FINANCIEROS Y NORMAS NACIONALES E INTERNACIONALES UTILIZADAS PARA SU PREPARACIÓN

3.1 ESTADOS FINANCIEROS

Los estados financieros, también denominados estados contables, informes financieros o cuentas anuales, son informes que utilizan las instituciones para reportar la situación económica y financiera y los cambios que experimenta la misma a una fecha o período determinado. Ésta información resulta útil para gestores, reguladores y otros tipos de interesados como los accionistas, acreedores o propietarios.

La mayoría de estos informes constituye el producto final de la contabilidad y son elaborados de acuerdo a Normas Contables o Normas de Información Financiera. La contabilidad es llevada adelante por Contadores Públicos y Auditores que en la mayoría de los países del mundo deben registrarse en organismos de control públicos o privados para poder ejercer la profesión.

Los estados financieros son las herramientas más importantes con que cuentan las organizaciones para evaluar el estado en que se encuentran.

3.1.1 Objetivo de los estados financieros

El objetivo de los estados financieros es proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el período que abarcan, para facilitar la toma de decisiones económicas. Se considera que la información a ser brindada en los estados financieros debe referirse a los siguientes aspectos del ente emisor:

- a) Su situación patrimonial a la fecha de dichos estados;
- b) Un resumen de las causas del resultado asignable a ese lapso;
- c) La evolución de su patrimonio durante el período;
- d) La evolución de su situación financiera por el mismo período; y,
- e) Otros hechos que ayuden a evaluar los montos, momentos e incertidumbres de los futuros flujos de fondos que los inversores y acreedores recibirán del ente por distintos conceptos.

3.1.2 Clases de estados financieros

Los principales estados financieros son los siguientes:

- a) Estado de situación financiera al final del período;
- b) Estado del resultado integral;
- c) Estado de cambios en el patrimonio del período;
- d) Estado de flujo de efectivo del período;
- e) Notas, que incluyan un resumen de las políticas contables más significativas; y,
- f) Un estado de situación financiera al principio del primer período comparativo, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente, cuando realice reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros.

Es importante mencionar que NIIF obliga a efectuar una declaración explícita y sin reservas cuando los estados financieros cumplan con las mismas en su elaboración. Otro de los aspectos importantes es la necesidad que la gerencia evalúe, al elaborar los estados financieros, la capacidad que tiene la empresa para continuar en funcionamiento.

Aclaran que el principio básico que se debe utilizar para la elaboración de los estados financieros es la hipótesis de negocio en marcha a excepción que en planes de la gerencia está el cese o liquidación definitiva de la entidad. Es decir, pueden haber factores internos y externos que incidan en la capacidad de la entidad para continuar con sus operaciones normales, en este caso la gerencia será la encargada de revelar estos factores en la en los estados financieros.

Habitualmente cuando se habla de estados financieros se sobreentiende que son los referidos a la situación actual o pasada, aunque también es posible formular estados financieros proyectados. Así, podrá haber un estado de situación proyectado, un estado de resultados proyectado o un estado de flujo de efectivo proyectado.

3.1.3 Características de la información financiera

La información contenida en los estados financieros debería reunir, para ser útil a sus usuarios, las siguientes características:

- a) Pertinencia;
- b) Confiabilidad;

- c) Aproximación a la realidad;
- d) Esencialidad;
- e) Neutralidad;
- f) Integridad;
- g) Verificabilidad;
- h) Sistemática;
- i) Comparabilidad; y,
- j) Claridad.

3.2 LEGISLACIÓN NACIONAL UTILIZADA PARA LA PREPARACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Para efectos de este estudio, se hace referencia únicamente a la ley Impuesto Sobre la Renta –ISR–, contenida en el Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, que es obligatoria su observancia para el registro de transacciones utilizadas para la elaboración de los estados financieros. El propósito de la legislación tributaria es únicamente para garantizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes del impuesto.

3.2.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta

Es la norma tributaria que establece los lineamientos para la elaboración y presentación de los estados financieros de las entidades constituidas al amparo del Código de Comercio de Guatemala, el fin que persigue esta norma es la correcta tributación de los impuestos establecidos para las actividades lucrativas en el territorio guatemalteco. Es el impuesto a las ganancias obtenidas por personas individuales o jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, grava el rendimiento de capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos en el país incluyendo las ganancias cambiarias obtenidas en la compra venta de divisas.

La ley del ISR, define el objeto del impuesto así: “Se establece un impuesto 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.” (4:02)

Los estados financieros requeridos por la normativa fiscal son los siguientes:

- a) Balance general;
- b) Estado de resultados; y
- c) Estado de flujo de efectivo.

La obligación de presentación de estos estados financieros está contenida en el artículo 46 de dicha norma la que establece: “Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, para los efectos tributarios deben cumplir con las obligaciones contenidas en dicho código, en materia de llevar libros, registros, estados financieros y comprobantes numerados. Tales contribuyentes también podrán llevar su contabilidad por procedimientos mecanizados o computarizados; siempre que garanticen la certeza legal y cronológica de las operaciones y permitan su análisis y fiscalización.”(4:33)

Esta norma tributaria obliga a preparar los estados financieros únicamente para efectos tributarios, continúa la norma: “Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio u otras leyes, deben preparar y adjuntar a su declaración jurada el balance general, el estado de resultados, el estado de flujo de efectivo y el estado de costo de producción, este último cuando se lleve contabilidad de costos; todos, a la fecha de cierre de cada período de liquidación definitiva anual. Además, deberán suministrar las informaciones complementarias contables y tributarias que solicite la Dirección. Para los efectos tributarios, deberán conservar la documentación que sustente las operaciones vinculadas con los períodos no prescritos.” (4:34)

Es importante mencionar que la ley del ISR establece los lineamientos que se deben aplicar a la elaboración de los estados financieros de las empresas, cuya medición es anual y por la que el contribuyente debe presentar una declaración jurada en el plazo de los tres meses siguientes al vencimiento del período. Entre los principales aspectos que se deben tomar en cuenta para la elaboración de los estados financieros se tratará en adelante.

3.2.2 Reconocimiento de ingresos

La ley establece que los ingresos deberán ser reconocidos en los estados financieros de las personas individuales y jurídicas bajo el método de lo devengado, a excepción de casos en que el fisco otorgue la autorización a los mismos de utilizar el método de los ingresos percibidos, al respecto se refiere la ley: “Los contribuyentes que estén obligados

a llevar contabilidad completa, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de imposición, de acuerdo con el sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos, como para los egresos, excepto en los casos especiales autorizados por la Dirección. Los otros contribuyentes pueden optar entre el sistema contable mencionado o el de lo percibido; pero una vez escogido uno de ellos, solamente puede ser cambiado con autorización expresa y previa de la Dirección.” (4:34)

Las empresas deberán argumentar ante el fisco las razones por las cuales solicitan llevar el registro de sus ingresos por el método de lo percibido, el ente referido autorizará siempre y cuando se cumplan las condiciones formales establecidas para optar a este método de reconocimiento de los ingresos obtenidos durante un período impositivo.

3.2.3 Reconocimiento de costos y gastos

La ley establece los lineamientos que las empresas deberán llevar a cabo para registrar los costos y gastos en el período corriente, los mismos están condicionados a cumplir con los requerimientos formales establecidos por la misma ley para que sean reconocidos legalmente en los estados financieros de las empresas. De no cumplir con los requisitos formales son considerados como no deducibles en la determinación de la renta imponible del período corriente, al respecto la ley establece: “Los contribuyentes del impuesto que opten por el régimen establecido en el artículo 72 de esta ley, 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.” (4:22)

Es importante mencionar que la ley establece dos regímenes de tributación por los que las empresas deben elegir presentar sus impuestos durante el período corriente. El régimen general del 5% definitivo, que consiste en presentar declaraciones mensuales o retenciones sobre los ingresos obtenidos en cada uno de ellos, y el régimen del 31% sobre la utilidad obtenida al final del ejercicio corriente y al que hace referencia la ley en el párrafo anterior.

En el régimen del 5% al que se hace referencia en el párrafo anterior, tiene la particularidad de aplicar el impuesto a los ingresos obtenidos durante el período mensual sin reconocer o deducir los costos y gastos incurridos por las empresas para la aplicación de la tarifa.

A continuación se ilustra la forma de aplicación del régimen general del 5% de los ingresos brutos:

RÉGIMEN GENERAL DEL ISR 5% PAGO DIRECTO O RETENCIÓN		
	RENTA BRUTA	a)
(-)	RENTAS EXENTAS	b)
(=)	RENTA IMPONIBLE	c)

Notas:

- a) Renta bruta: está constituida por la totalidad de ingresos (por venta de bienes o prestación de servicios y de otros ingresos obtenidos en el período mensual) gravados o exentos obtenidos por el contribuyente durante el período impositivo mensual;
- b) Rentas exentas: lo constituyen los ingresos que de conformidad a la ley del ISR están exentos del pago del impuesto; y,
- c) Renta imponible: es el resultado obtenido, es decir, está constituido por la totalidad de los ingresos netos gravados por la ley del ISR.

Los lineamientos para la aplicación de este régimen de tributación está contenida en los artículos 44, 44 "A" y 37 "B" de la ley del ISR, en las que establecen las bases que deberán aplicar los contribuyentes para la correcta determinación del ISR.

Para el reconocimiento de los costos y gastos en el régimen de tributación del 31% establecidos en el artículo 72 de la ley, se deben cumplir con ciertos requisitos, para que el fisco acepte la deducción a los ingresos devengados y determinar la ganancia del período corriente, en el siguiente apartado trataremos de forma conjunta el procedimiento establecido por la ley para la determinación de la ganancia y la aplicación de los costos y gastos en el período anual.

3.2.4 Utilidad del período

Para efectos del caso práctico presentado en el Capítulo V, se ilustra brevemente los lineamientos aplicados a la elaboración de los estados financieros de la entidad y de la forma de determinación del ISR anual en la base fiscal por los períodos comprendidos del año 2008 y 2009.

De conformidad a la ley del ISR, la utilidad del período se determinará deduciendo de los ingresos brutos únicamente los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de ingresos afectos a la misma ley.

Contablemente la renta neta es denominada como utilidad contable y la misma es determinada de la siguiente manera:

DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA		
	Rentas brutas	Conjunto de ingresos de toda naturaleza, gravados y exentos
(-)	Costos	Necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas
(-)	Gastos	
(=)	Renta Neta	Utilidad contable

El cuadro anterior muestra el esquema utilizado por la ley del ISR para la determinación de la ganancia del período anual de la entidad, es importante mencionar que para cada uno de los renglones establecidos en el cuadro anterior, la ley establece requisitos formales que se deberán cumplir para la aplicación de los costos y gastos en la determinación de la utilidad del período corriente.

Para la determinación del impuesto que la entidad deberá pagar por sus operaciones comerciales, la ley establece los lineamientos legales para efectuar la conciliación de la utilidad contable y la renta imponible del período que se liquida.

Los aspectos que se deben utilizar para la conciliación son los siguientes:

DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE		
	RENDA NETA	UTILIDAD CONTABLE
(+)	Gastos no deducibles – GND-	Sin documentación legal de soporte, que no corresponden al período impositivo que se liquida, etc. En estos gastos deben incluirse los que rebasen el 97% de los ingresos gravados en el período anual.
(-)	Rentas exentas	Las que la misma ley exime del impuesto previo cumplimiento de los requisitos formales y las que establece el Decreto No.26- 95 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros.
(-)	Deducciones fiscales	Los gastos deducibles para el siguiente período por el límite de gastos del 97%.
(=)	RENDA IMPONIBLE	UTILIDAD FISCAL

Al momento de determinar la renta neta o utilidad contable del contribuyente, la ley del ISR en sus artículos 38 y 39 establece los procedimientos que debe aplicar para determinar la renta imponible, es decir, la base de cálculo del ISR por el período impositivo que se liquida.

Otros elementos que debe utilizar la unidad de análisis de la determinación de su ganancia son los siguientes:

DEDUCCIÓN DE GASTOS ANUALES		
	DESCRIPCIÓN	PORCENTAJE
A)	<u>DEPRECIACIONES</u>	
	Mobiliario y Equipo de Administración	20%
	Equipo de Cómputo	33.33%
	Vehículos	20%
	Mobiliario y Equipo de Ventas	20%
	Intangibles	33.33%
	Mejoras a la Propiedad Arrendada	10%
B)	RESERVA PARA CUENTAS INCOBRABLES	3%

La ley del ISR establece los requisitos para la determinación de la utilidad del período anual sujeto al pago del impuesto por la entidad siempre que se cumplan los requisitos formales establecidos por la misma ley para su reconocimiento.

En el cuadro anterior, la deducibilidad de las depreciaciones y la reserva para cuentas incobrables, está condicionada a la correcta documentación de los actos en que incurra el contribuyente, además de la correcta aplicación de los porcentajes de depreciación y la reserva para cuentas incobrables debe estar debidamente soportado sobre las cuentas por cobrar comerciales al cierre del período anual de operaciones.

También es importante mencionar el tratamiento para el reconocimiento de pérdidas por la posesión de inventarios de mercaderías durante el período anual de operaciones. Los hechos reconocidos por la ley para que se produzca la deducibilidad de los gastos son los siguientes:

INVENTARIOS	
OPERACIÓN	DOCUMENTACIÓN
Extravío, rotura o daño de bienes	Acta notarial
Delitos contra el patrimonio	Denuncia ante la policía con copia sellada por la fiscalía o tribunal competente
Descomposición o destrucción de bienes	Acta fiscal o acta notarial
Mermas por evaporación	Dictamen técnico de experto independiente o institución competente

Los procedimientos que deben utilizar los contribuyentes en cualquiera de las circunstancias descritas en el cuadro anterior, están contenidos en la ley y el reglamento de la ley del ISR.

Para finalizar se hace énfasis en esta ley, con el objeto de dejar demostrado que es el mayor inconveniente que afrontará la unidad de análisis al momento de efectuar la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIFS- para la estructura de sus estados financieros. En efecto, en Guatemala se utiliza la ley del ISR para la estructura de estados financieros pero con el objeto de reportar resultados que únicamente se utilizarán para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y no para demostrar la razonabilidad de la información financiera de las empresas.

3.3 MARCO CONCEPTUAL PARA LA PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Establece los lineamientos que se deberán utilizar para la preparación de estados financieros con propósito de información general, a nivel mundial según establece el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, muchas empresas preparan y presentan sus estados financieros para usuarios externos, sin embargo, aunque tales estados financieros parecen similares, existen diferencias causadas por una amplia variedad de circunstancias sociales entre las que puede destacarse la regulación legal aplicable en cada país, para efectos de la unidad de análisis fue presentado la ley del ISR en el apartado anterior.

El IASC (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) tiene como misión la reducción de las diferencias que se producen en los estados financieros emitidos en diferentes países buscando armonizar entre las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la preparación y presentación de estados financieros.

El Consejo citado establece que cada gobierno en particular puede fijar requisitos diferentes a los adicionales para sus propios intereses, sin embargo, complementan que tales requisitos no deben afectar los estados financieros emitidos para beneficio de otros usuarios.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros establece conceptos relacionados con la preparación y presentación de estados financieros para usuarios externos.

El propósito del mismo es:

- a) Ayudar al Consejo del IASC en el desarrollo de futuras Normas Internacionales de Contabilidad, así como en la revisión de las ya existentes;
- b) Ayudar al Consejo del IASC a promover la armonización de las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la presentación de estados financieros, con el fin de suministrar una base para la reducción del número de tratamientos contables alternativos permitidos por las Normas Internacionales de Contabilidad;
- c) Ayudar a los organismos nacionales de normalización contable a la hora de desarrollar sus propias normas;
- d) Ayudar a los elaboradores de los estados financieros al aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad, así como al tratar con materias que no han sido todavía objeto de una Norma Internacional de Contabilidad;
- e) Ayudar a los auditores en el proceso de formarse una opinión sobre si los estados financieros se preparan de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad;
- f) Ayudar a los usuarios de los estados financieros en la interpretación contenida en aquéllos estados que hayan sido preparados siguiendo las Normas Internacionales de Contabilidad, y
- g) Suministrar, a todos aquéllos interesados en la labor del IASC, información acerca de su metodología, de cara a la formulación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

En su contenido, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros aclara que no es una Norma Internacional de Contabilidad, y por lo tanto no define reglas para ningún tipo de medida o presentación. Además es importante indicar que tampoco tiene poder derogatorio sobre ninguna Norma Internacional de Contabilidad.

En el alcance del Marco Conceptual trata los siguientes extremos:

- 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 medición de los elementos que constituyen los estados financieros; y
- d) Los conceptos de capital y de mantenimiento del capital.

Entre los usuarios de los estados financieros se encuentran:

- a) Inversionistas;
- b) Empleados;
- c) Prestamistas;
- d) Proveedores y otros acreedores comerciales;
- e) Clientes;
- f) El gobierno y sus organismos públicos; y,
- g) Público en general.

3.3.1 Características cualitativas de la información financiera

Son los atributos que hacen útil para los usuarios la información suministrada en los estados financieros.

Las principales características son:

- a) Comprensibilidad;
- b) Relevancia, esta característica está afectada por su naturaleza e importancia relativa, es decir, la información tiene importancia relativa, o es material cuando su omisión o presentación errónea puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas a partir de los estados financieros;
- c) Fiabilidad, entre otros elementos que integran la fiabilidad de la información financiera está: la representación fiel, la esencia sobre la forma, neutralidad, prudencia e integridad; y,
- d) Comparabilidad, es la característica que permite a los usuarios de los estados financieros comparar los estados financieros de una empresa a lo largo del tiempo, con el fin de identificar las tendencias de la situación financiera y del desempeño.

3.3.2 Situación financiera

Los elementos relacionados directamente con la situación financiera son las siguientes:

- a) Activos, son recursos controlados por la entidad como resultados de sucesos pasados del que la misma espera obtener beneficios económicos;
- b) Pasivos, es una obligación actual de la entidad surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento del cual, y para cancelarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos; y,
- c) Patrimonio neto, es la diferencia los activos de la entidad al deducir los correspondientes pasivos.

3.3.3 Hipótesis fundamentales

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros establece dos hipótesis específicas para la elaboración de los estados financieros:

- a) Base de acumulación o devengo; y,
- b) Negocio en marcha.

Conforme la primera en referencia, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo, asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los períodos con los cuales se relacionan.

La hipótesis de negocio en marcha se fundamenta en el principio básico que los estados financieros se preparan normalmente sobre la base de que la empresa está en funcionamiento, y continuará sus actividades de operación dentro del futuro previsible.

3.3.4 Ingresos

Este concepto incluye los ingresos ordinarios así como las ganancias obtenidas durante un período anual de operaciones por la entidad. Los ingresos ordinarios son los originados por las actividades corrientes producto de la venta, prestación de servicios, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías. Las ganancias son las que se obtienen por la venta de activos no corrientes por la entidad en un período anual de operaciones, la definición de ganancias incluye las no realizadas por ejemplo las que

surgen como consecuencia de los incrementos en el valor en libros de los activos a largo plazo.

Respecto a la medición de los ingresos, otras fuentes definen así: "El ingreso se mide en el propio lugar del mercado. Los actos de los compradores y de los vendedores establecen los importes en dinero de las transacciones generadoras de ingresos. En situaciones típicas, ello significa que las sumas se determinan objetivamente y son un producto de las transacciones comerciales concertadas." (1:284)

Además se agrega al tema de los ingresos "que el proceso de medición de los ingresos también implica medir, inicialmente, ciertos activos, como los que se originan en las transacciones productoras de ingresos. En otros términos: la cifra del ingreso se emplea no sólo para hacer el crédito al ingreso sino, también para el cargo al activo. Los valores de activo que más frecuentemente se adquieren en virtud de las operaciones de ingreso son el efectivo y las cuentas y documentos por cobrar. Ocasionalmente, llegan a adquirirse valores, e incluso activos fijos, como resultado de las operaciones de ingreso, en cuyo caso se registran en libros, inicialmente, al precio en dinero fijado en la operación a los artículos o servicios dados a cambio por la negociación. Así, pues, la medición del ingreso y la valuación del activo no constituyen actividades separadas por completo. Sin embargo, debe reconocerse que no todos los saldos de las cuentas de activo provienen de transacciones de ingreso, pues muchos de ellos son el resultado de compras hechas por un negocio. Por ejemplo: el caso típico lo encontramos en la maquinaria y el equipo." (1:284)

3.3.5 Gastos

Incluye las pérdidas como los gastos que surgen de las actividades ordinarias de la entidad, entre los gastos se puede mencionar los siguientes: el costo de ventas, los salarios, y la depreciación. Las pérdidas son partidas que cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de actividades ordinarias de la entidad, entre las pérdidas se pueden mencionar las que resultan de siniestros tales como fuego o inundaciones, así como las obtenidas por la venta de activos no corrientes.

Respecto al tratamiento de los gastos, otras fuentes definen la clasificación así: "Si en el momento de hacer un desembolso se sabe que el beneficio derivado de él no se prolongará más allá del actual período contable (cuando la renta de un mes se paga al

principio del mismo), se acostumbra, y es conveniente, cargar el costo inmediatamente a una cuenta de gastos. Aunque tales costos pueden no haber vencido en el momento del desembolso, se reducen los asientos haciendo un cargo inmediato a una cuenta de gastos, en vez de cargar a una cuenta de activo y hacer posteriormente un traspaso de la cuenta de activo a una cuenta de gastos." (1:286)

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LAS DIFERENCIAS ENTRE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

En este capítulo se comparan los lineamientos establecidos en la ley del ISR y las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF- para la contabilización de las transacciones, eventos y condiciones en cada período anual de operaciones y se establecen las diferencias más significativas entre ambas normas en la elaboración y presentación de los estados financieros.

En Guatemala las empresas utilizan la ley del ISR para preparación de sus estados financieros, bases que únicamente son utilizadas para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con el fisco. En contraposición a las normas tributarias en mención, las bases de contabilización que establecen las NIIF están basadas en el principio fundamental de la preparación y presentación de los estados financieros sobre la esencia de las transacciones sin limitarse a la forma legal de las mismas.

En adelante, se analizan las NIIF que aplican directamente a la unidad de análisis de este estudio con el objeto de demostrar conceptualmente las diferencias que se originan en la preparación y presentación de los estados financieros, basados en información razonable de la situación financiera de la empresa versus la información utilizada para la presentación de estados financieros preparados únicamente para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Es importante mencionar que la entidad deben efectuar la adopción completa de las NIIF a efectos de poder competir en el mundo regido por las reglas de la globalización de los negocios, es decir, se debe establecer las bases para que el procesamiento de información financiera les permita obtener resultados reales y que los mismos sean comparables con otras unidades de negocio similares o diferentes, pero que de la misma forma no se pierda la esencia de la información que se presenta en Guatemala y en cualquier parte del mundo.

4.1 APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 1 – NIC1- PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

En el siguiente cuadro se analizan los aspectos más importantes que se deben considerar en la aplicación de la norma en referencia para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general.

Los elementos más importantes identificados en la aplicación de la norma contable son los siguientes:

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN			
-NIC 1 Vs ISR-			
NIC 1	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
Tiene como objetivo establecer las bases para la presentación de estados financieros con propósitos de información general. El principio básico para su elaboración es la presentación razonable de la información financiera.	Tiene como objetivo establecer las bases para la presentación de estados financieros con propósitos de cumplimiento de las obligaciones tributarias con el fisco. Para la elaboración de los mismos deben aplicarse la normativa legal.	El propósito de la información utilizada para presentación de los estados financieros de una entidad durante un periodo anual de operaciones.	El principio fundamental de ambas bases de contables para el procesamiento de transacciones y eventos define el resultado que se obtendrá en la información financiera.
Los estados financieros básicos son: a) Estado de Situación Financiera; b) Estado de Resultados Integral; c) Estado de Cambios en el Patrimonio; d) Estado de Flujos de Efectivo; e) Notas a los Estados Financieros; y, f) Estado de Situación Financiera al principio del primer periodo comparativo.	En el artículo 46 de la Ley, establece la obligación de adjuntar a la declaración anual: a) Balance General; b) Estado de Resultados; c) Estado de Flujos de Efectivo; y, d) Estado de Costo de Producción. El último en referencia cuando la entidad efectúe procesos productivos durante el periodo anual de operaciones ordinarias.	El estado de costos de producción no es considerado por NIC 1 por ser de naturaleza transitoria y la ley del ISR no obliga a llevar el estado de cambios en el patrimonio ni las notas a los estados financieros. El estado de costos de producción, fiscalmente es requerido para garantizar el costo de operación anual.	Basados en el requerimiento que ambas normas establecen anualmente, es evidente que NIC 1 pretende la presentación razonable de los estados financieros para los usuarios de los mismos y la ley del ISR únicamente para efectos de la correcta tributación de los contribuyentes del impuesto.
Establece que los estados financieros deben elaborarse utilizando el método de lo devengado como principio general para la contabilización de las operaciones efectuadas por cada periodo anual que se informa.	En el artículo 47 de la ley, establece la obligación de utilizar el sistema contable de lo devengado, salvo casos especiales previamente autorizados o sea el método de lo efectivamente percibido por una entidad.	La utilización del método de contable de los ingresos efectivamente percibidos previa autorización de la Superintendencia de Administración Tributaria.	Aunque la ley establece dos métodos contables (devengado y percibido), en ambos casos únicamente para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
Establece que en los estados financieros no se declarará que se cumplen con las NIIF a menos que aquellos cumplan con todos los requisitos establecidos por estas normas en referencia.	De la misma forma, la ley establece el cumplimiento obligatorio de los principios que se deben aplicar para la contabilización de las transacciones efectuadas por los contribuyentes en el desarrollo de su actividad.	La diferencia está establecida en los fines que persiguen ambas normas en el procesamiento de las transacciones y eventos ocurridos en un periodo anual.	Las NIIF deben aplicarse en su totalidad para cumplir con el objetivo de la presentación razonable de la información financiera de una entidad.
Establece la obligación de presentar en forma comparativa toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros. Obligación que incluye la información de tipo descriptivo o narrativo complementario.	En el anexo de la declaración jurada anual del ISR, hay un apartado que reporta información comparativa a nivel de naturaleza de activos y pasivos, misma que es utilizada para propósitos del flujo de efectivo.	La información comparativa es utilizada únicamente para el balance y es utilizada por el fisco para identificar los aumentos de un periodo impositivo anual a otro.	Lo comparativo únicamente por requerimientos formales en la declaración jurada anual del ISR, en la ley no se establece procedimientos para información adicional.

Los diversos aspectos identificados en el comparativo anterior demuestran la necesidad de establecer procedimientos adecuados para la adopción de NIC 1 en la presentación de los estados financieros de una entidad, es decir, mediante la aplicación de políticas contables la entidad debe documentar el propósito de preparar estados financieros que muestren razonablemente el resultado de las operaciones efectuadas y no únicamente su forma legal para el cumplimiento de obligaciones tributarias con el fisco.

4.2 APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 2 – NIC2- INVENTARIOS

Los inventarios constituyen el elemento principal de la actividad económica de una entidad, la norma en referencia establece los procedimientos que se deben aplicar durante cada período anual de operaciones para reportar en el balance la información razonable que corresponde a la situación real de los inventarios.

Los elementos más importantes identificados en la aplicación de la norma contable son los siguientes:

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN –NIC 2 Vs ISR–			
NIC 2	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
El objetivo principal de esta norma es establecer el tratamiento contable de los inventarios para determinar la cantidad de costo que debe reconocerse en el activo de una entidad.	El artículo 48 de la ley, obliga a practicar inventarios cuando se obtengan rentas (ingresos) provenientes de la venta y/o enajenación de mercancías.	La norma fiscal pretende la únicamente el control de los inventarios para efectos de tributación.	La ley no pretende establecer ventajas para la presentación razonable de este rubro sino la correcta fiscalización del contribuyente.
Establece la valoración de los inventarios al valor menor entre los siguientes elementos: a) El costo; o, b) Valor neto realizable. El último se refiere al 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 por la entidad.	El artículo 49, establece el procedimiento para la valoración de las existencias mediante los siguientes estos métodos: a) Costo de la última compra; b) El promedio ponderado; c) Precio del bien; d) Precio de venta menos gastos de venta; y, e) Costo de producción o adquisición o costo de mercado, el que sea el menor.	Mediante la normativa legal, al adoptar cualquiera de los métodos indicados, se utilizará durante un período impositivo anual completo y los subsiguientes, es decir, no se puede iniciar en fechas que intermedian en un período anual con el objeto de garantizar la correcta aplicación del método.	En cualquiera de las alternativas fiscales en referencia, no se menciona algún procedimiento adicional para garantizar la presentación razonable del costo de los inventarios. Es decir, se debe cumplir con una serie de procedimientos formales para efectuar cambios a la forma de valoración actual.
Establece que el costo de los inventarios se hará de acuerdo con el método de primera entrada primera salida (FIFO), costo medio	El artículo 49 de la ley, también establece los métodos para la determinación del costo de los inventarios. En el	La norma contable obliga presentar el costo de los inventarios de acuerdo a su	Se mantiene la diferencia en el objetivo de la información sobre los inventarios utilizada

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN -NIC 2 Vs ISR-			
NIC 2	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
ponderado o identificación específica en caso de bienes segregados para proyectos específicos que la entidad posean en un período anual.	método de valoración no se determinarían efectos sustanciales si en ambas bases se aplica el costo promedio ponderado.	razonabilidad y la misma será determinada de conformidad a los factores externos.	en ambas bases de contabilización para cada período anual en los estados financieros.
No establece directamente un procedimiento para la elaboración de reservas, pero si obliga al cálculo del valor neto realizable –VNR- en caso de fluctuaciones en los precios de mercado y que estas sean menores al costo registrado en la contabilidad.	El artículo 49 de la ley, aclara que en el procedimiento de valoración de los inventarios no se permite el uso de reservas generales constituidas para hacer frente a fluctuaciones de precios, contingencias del mercado o de cualquier otro orden.	El registro de la diferencia entre el costo y el precio de venta directamente al gasto del período anual en el que se determinen los factores externos a los que se refiere la norma contable.	La deducción directa del gasto a los ingresos obtenidos por la entidad por cambios en el valor de los inventarios al final de cada período anual por el que se informa de conforme NIC 2.
Establece que en algún momento el costo de las existencias no puede ser recuperable en caso de que las mismas estén dañadas, si han devenido parcial o totalmente obsoletas, o bien si los precios del mercado han caído.	Establece el procedimiento para la deducción de las pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes. Así también por los delitos cometidos en perjuicio del contribuyente.	La obligación contable del registro directo del gasto al resultado del período, contrario al procedimiento formal que establece la ley para aceptar su deducción.	La deducción de gastos a la ganancia debe efectuarse mediante el cumplimiento de trámites legales y no de forma directa como lo establece NIC 2.
La diferencia en los gastos por la aplicación de ambas bases de contabilidad produce diferencias temporarias que deben tratarse de conformidad a NIC 12 –IMPUESTO A LAS GANANCIAS			

Como se puede observar en el cuadro analítico, entre ambas bases de contabilización surgen diferencias temporarias por la aplicación de deducciones de gastos por valuación de los inventarios directamente a los ingresos obtenidos durante el período anual en el que se establezcan cambios en su valor. Lo anterior, origina la necesidad de llevar registros auxiliares para el control de gastos (diferencias temporarias deducibles) originados por valuación de los inventarios y directamente imputables a los ingresos del período conforme NIC 2.

4.3 APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 7 – NIC7- ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

La información acerca de los flujos de efectivo es de vital importancia para los usuarios de los estados financieros porque proporciona las bases para evaluar la capacidad que tiene la empresa para generar efectivo y equivalentes al efectivo durante un período anual, así como sus necesidades de liquidez para cumplir con sus obligaciones sin recurrir a fuentes externas de financiamiento.

La información utilizada para la elaboración del Estado de Flujos de Efectivo es la excepción para la utilización de la hipótesis del devengo contable, es decir, la información que proporciona está basada en función de los movimientos reales en las cuentas de activo, pasivo, capital, ingresos y gastos del período anual por el que se informa. En efecto, mediante comparación anual de los elementos que integran el balance y el estado de resultados se establecen diferencias de un período anterior con el período actual por las operaciones efectuadas por una entidad.

Los elementos más importantes identificados en la aplicación de la norma contable son los siguientes:

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN -NIC 7 Vs ISR-			
NIC 7	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
El objetivo principal de esta norma es exigir el suministro de información acerca de los movimientos históricos de efectivo y equivalentes de efectivo generado por la entidad durante un período anual de operaciones. El Estado de Flujos de Efectivo suministra a los usuarios de los estados financieros las bases para evaluar la capacidad que tiene la entidad para generar efectivo y equivalentes.	La norma tributaria en referencia establece la obligación de adjuntar a la declaración jurada anual del ISR, un Estado de Flujos de Efectivo por el período que se liquida al fisco. El Estado de Flujo de Efectivo forma parte los estados financieros que el contribuyente está obligado a registrar en sus libros oficiales al cierre de cada período anual de operaciones efectuadas.	El objetivo que obliga a la presentación de los flujos de efectivo y los equivalentes de efectivo. El fisco para efectos tributarios y la norma contable para complemento de información financiera anual que es utilizado por los usuarios de los estados financieros.	La norma contable requiere el suministro de información sobre los cambios históricos en el efectivo y equivalentes al efectivo; la ley del ISR únicamente condiciona su elaboración para el cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de una entidad inscrita como contribuyente del impuesto.
La norma contable establece dos opciones para la presentación de los movimientos históricos de efectivo y equivalentes al efectivo: el método directo y el método indirecto. Sin embargo recomienda la utilización del método directo.	No establece ningún procedimiento obligatorio para la preparación del estado de flujos de efectivo que se adjunta a los estados financieros emitidos por la entidad en cada período impositivo anual por el que se informa al fisco.	El propósito que persigue la norma contable, es decir, para la comprensión de movimiento de efectivo generado por la entidad en el pasado y las que obtendrán en el futuro.	Es incuestionable que el uso condiciona la forma en que debe prepararse el estado financiero. La norma contable pretende proporcionar herramientas útiles a los usuarios de los estados financieros.

Como se observó en los aspectos identificados en el cuadro anterior, no existen diferencias significativas entre ambas bases de contabilización, es importante hacer énfasis en la utilidad que proporcionan a los interesados en conocer la capacidad que la entidad tiene para generar flujos de efectivo para el cumplimiento de sus obligaciones con terceros, generación de utilidades, etc. En efecto, el Estado de Flujos de Efectivo es una herramienta de gran utilidad para proporcionar información sobre el manejo del efectivo, de su uso y de posibles planeaciones para sus negocios en el futuro.

4.4 APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 8 –NIC 8- POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES

Esta norma proporciona los lineamientos para la utilización de políticas contables y estimaciones que una entidad debe aplicar al adoptar las NIIF para la preparación y presentación de sus estados financieros. En efecto, las directrices que proporciona deben ser las bases para la contabilización de las operaciones debidamente sustentadas con políticas y estimaciones que se apliquen de forma retroactiva y prospectiva, respectivamente.

Al adoptar las NIIF una entidad debe documentar correctamente el proceso original utilizado para la preparación y presentación de sus estados financieros, es decir, soportar las operaciones contables con políticas autorizadas por la Dirección y basadas en los principios fundamentales establecidos en NIC 8 y de más normas contables emitidas por el IASB.

Los elementos más importantes identificados en la aplicación de la norma contable son los siguientes:

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN -NIC 8 Vs ISR-			
NIC 8	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
El objetivo de esta norma es establecer los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como su tratamiento contable y la información a revelar de los referidos cambios, de los cambios en estimaciones y de la corrección de errores.	La norma tributaria establece los lineamientos que deberá aplicar el contribuyente para la aplicación de sus políticas y estimaciones contables, todas con el objetivo de cumplir con sus obligaciones tributarias con el fisco.	Al aplicar los principios establecidos en la norma contable se establecen diferencias sustanciales en cada operación efectuada por la entidad.	La aplicación de nuevas políticas contables y estimaciones es de vital importancia para establecer la situación financiera real de una entidad y planificar su futuro.
En relación a los cambios en políticas contables, la norma contable establece que la entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio: a) Es requerido por una norma o interpretación; o b) Lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre el efecto de las transacciones efectuadas por una	Establece las bases para que los contribuyentes establezcan sus políticas contables de conformidad a la misma ley, es decir, los contribuyentes tienen la obligación de estructurar las reglas para la elaboración de sus estados financieros aplicando las bases legales que definen porcentajes o límites máximos para la medición de costos y gastos deducibles a la ganancia obtenida en cada período anual. Asimismo,	El objetivo de ambas normas tiene resultado diferente en los estados financieros, mientras la NIC 8 establece las bases para el cambio en las políticas contables con el objetivo de la presentación razonable de estados financieros con información fiable, la ley del ISR únicamente	Es importante mencionar que la modificación de las políticas contables de una entidad es necesaria para la presentación de información sustancial de los efectos de las transacciones y no únicamente para la presentación de resultados para efectos tributarios en cada período anual que se declaran al

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN -NIC 8 Vs ISR-			
NIC 8	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
entidad en un período anual.	establecen las reglas para el reconocimiento de activos fijos.	pretende asegurar la correcta del impuesto.	fisco por operaciones efectuadas.
El cambio en las políticas contables utilizadas para la elaboración de estados financieros implica la aplicación de ajustes de forma retroactiva, es decir, regresar a las fechas históricas en las que se aplicaron las transacciones que afectan los estados financieros como si la política contable se hubiese aplicado siempre y el efecto debe ser ajustado contra los componentes del patrimonio neto de la entidad.	Al respecto, la ley del ISR no establece ningún procedimiento para la modificación de políticas contables para la preparación de los estados financieros. Es decir, en la preparación de los estados financieros obligatorios deberán aplicarse las normas contenidas en la ley para el reconocimiento y medición de costos y gastos aplicables a la determinación del resultado anual de la entidad.	La relevancia y fiabilidad de la información utilizada para la elaboración de los estados financieros con políticas contables diseñadas a partir de la norma contable y la utilidad que representa para los diversos usuarios de tales estados financieros para conocer con certeza la rentabilidad.	El cambio en políticas contables de conformidad a las normas contables por primera vez en una entidad, implica ajustes a períodos históricos que afectarían la determinación del ISR por cada período impositivo que se haya liquidado ante el fisco, debiendo efectuarse la conciliación del ISR por las diferencias temporarias.
Respecto a los cambios en las estimaciones contables, la norma contable establece que implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible mas reciente que se obtenga por parte de la entidad. En efecto, si se produjesen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación es posible que esta pueda necesitar ser revisada como consecuencia de la de nueva información obtenida o de poseer más experiencia. Es importante mencionar que las estimaciones es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad.	La ley del ISR en su artículo 19 y 38 establecen las reglas que se deberán utilizar para la aplicación de estimaciones y medición de los gastos en los estados financieros de los contribuyentes. En el caso específico del artículo 19, que trata sobre las depreciaciones de los activos fijos, establece la valoración de los mismos de conformidad con los porcentajes establecidos en la misma ley y solamente pueden ser cambiados cuando a solicitud de los contribuyentes cuando estos demuestren que efectivamente no resulta adecuado el método de línea recta por la naturaleza de las operaciones efectuadas.	El criterio rígido utilizado por la ley del ISR en la definición de las estimaciones que deberán utilizarse para la valoración de los estados financieros. Puede notarse que los mismos no son representación real de las circunstancias que se presentan durante el período anual por el que una entidad presenta su información financiera, es decir, la aplicación de porcentajes fijos para el registro de las estimaciones condicionan la información a revelar.	La aplicación de estimaciones de conformidad a la realidad de las operaciones de una entidad o basados en experiencias anteriores son vitales para la preparación de estados financieros. En efecto, se obtendría información de vital importancia para la toma de decisiones de los interesados en conocer la situación real en que opera una entidad durante un período anual específico por el que se emiten los estados financieros.
La norma contable establece que los estados financieros no cumplen con las NIIF sin contienen errores materiales o bien inmateriales, cometidos intencionadamente para conseguir una determinada presentación de la situación financiera, del rendimiento	No establece ningún procedimiento para la corrección de errores u omisiones incurridas por el contribuyente. Sin embargo, ante una revisión de oficio de las operaciones de una entidad por parte del fisco	Se mantiene el objetivo de la presentación relevante y fiable de los estados financieros de conformidad a la norma contable. A diferencia de los requeridos para	Los estados financieros elaborados en base a NIIF y en base a la ley del ISR puede la entidad incurrir en errores que menoscaban la fiabilidad de la información a

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN			
-NIC 8 Vs ISR-			
NIC 8	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
financiero o de los flujos de efectivo de la entidad. En los errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, la incorrecta aplicación de políticas contables a sí como la no advertir o interpretar hechos.	ajustaría los errores u omisiones intencionales cometidos por una entidad y al mismo tiempo requeriría el pago de impuestos dejados de pagar por la aplicación incorrecta de eventos o transacciones.	efectos tributarios, que únicamente son modificados (los errores u omisiones) para garantizar el cobro administrativo de los tributos por parte del fisco.	presentar. Sin embargo, NIC 8 establece el procedimiento para la corrección de los mismos con el objetivo de garantizar la presentación razonable.

Como se identifica en el cuadro anterior, en la aplicación de nuevas políticas y estimaciones para la preparación de los estados financieros surgen diferencias temporarias imponibles y deducibles que deberán ser tratadas de conformidad a NIC 12, Impuesto a las Ganancias.

4.5 APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 10 – NIC 10- HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERÍODO SOBRE EL QUE SE INFORMA

Esta norma proporciona los lineamientos para la aplicación de ajustes y revelaciones que una entidad debe considerar al cierre de cada período anual de operaciones por eventos y condiciones que se confirman entre la fecha de los estados financieros y la fecha de autorización por la Dirección para su emisión.

Los elementos más importantes identificados en la aplicación de la norma contable son los siguientes:

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN			
-NIC 10 Vs ISR-			
NIC 10	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
El objetivo de esta norma es prescribir cuando una entidad ajustará sus estados financieros por hechos posteriores a la fecha del balance y las revelaciones que la entidad debe efectuar respecto a la fecha que los estados financieros han sido formulados o autorizados para su divulgación durante un período anual de operaciones.	No establece ningún procedimiento que deberá efectuar el contribuyente al momento de conocer hechos posteriores a la fecha del balance, sin embargo, proporciona las reglas que se deberán aplicar en caso de que estos hechos impliquen el reconocimiento de gastos que no correspondan al período anual.	La aplicación de ajustes o no a los estados financieros durante un período anual de operaciones a efecto de reportar eventos que afectan la situación financiera de una entidad y que se necesite revelar a terceros.	La ley del ISR establece lineamientos para la aplicación de costos y gastos imputables a los ingresos obtenidos por una entidad en el período anual de operaciones por el que presenta sus estados financieros.
Para los hechos posteriores a la fecha del balance que implican ajustes, la norma contable establece que una	En su artículo 39, establece que no son deducibles a los ingresos obtenidos por una entidad	El registro de los costos y gastos que corresponden al período por los que	Para efectos de los hechos que implican ajuste, fiscalmente podrían efectuarse

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN -NIC 10 Vs ISR-			
NIC 10	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos posteriores a la fecha del balance que afectan el período anual que por el que se informa.	los costos y gastos no respaldados con la documentación legal correspondiente o que no correspondan al período impositivo anual por el que se informa al fisco de las operaciones realizadas por una entidad.	se presentan los estados financieros. En efecto, la norma contable establece los lineamientos para que la entidad reporte los hechos al período que corresponde.	siempre que los mismos estén correctamente documentados y que correspondan al período anual por el que se presentan los estados financieros.
Establece que una entidad no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos posteriores a la fecha del balance si estos no implican la aplicación de transacciones que definitivamente afectarán el período anual por el que se informa. Lo anterior esta sujeto a la fecha en que se evalúe el activo o pasivo.	Aún cuando correspondan al mismo período que se liquida, el artículo 39 de la Ley del ISR establece que son costos o gastos no deducibles los que no están respaldados con la documentación legal correspondiente. Es decir, el hecho tiene que ocurrir y estar debidamente documentado para que proceda su reconocimiento en los estados financieros.	La valuación de activos o pasivos y la determinación de ingresos o gastos por tal operación no son aceptados como gravados o deducibles de conformidad a la ley del ISR. La ley para estos casos utiliza el método de lo percibido por el soporte formal.	La presentación razonable de los estados financieros implica la valuación de activos y pasivos sin considerar la forma legal de los hechos ocurridos después de la fecha del balance, que no implican ajuste para el período que se liquida, pero sí para el siguiente período.
La diferencia en la aplicación de ingresos o gastos por cualquiera de los elementos descritos produce diferencias temporarias imponibles o deducibles que debe tratarse de conformidad a NIC 12 –IMPUESTO A LAS GANANCIAS-			

4.6 APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 12 – NIC12- IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Esta norma proporciona los lineamientos para la contabilización del impuesto a las ganancias por diferencias temporarias que se originan en la aplicación de las políticas contables y estimaciones conforme NIIF diferentes a los establecidos por una entidad sobre la base de la ley del ISR. En efecto, por la adopción de NIIF en la preparación y presentación de los estados financieros, se establecen diferencias en el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos durante cada período anual que origina la determinación de resultados anuales totalmente diferentes en ambas bases de contabilización.

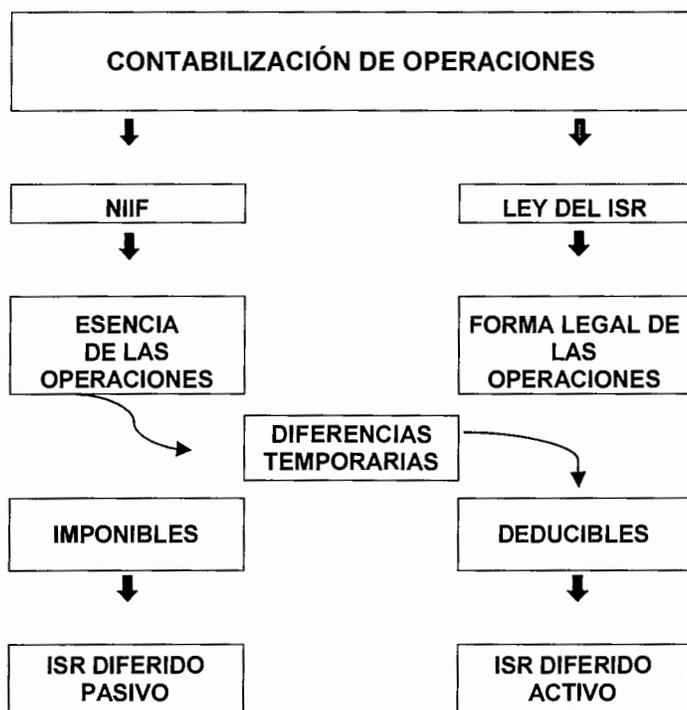
Derivado de lo indicado en el párrafo anterior, en adelante se presenta el esquema conceptual de los elementos contables que originan el ISR diferido en las operaciones de una entidad, es importante mencionar que la aplicación está fundamentada en la determinación de diferencias temporarias durante un período anual de operaciones y no sobre aquellas operaciones que constituyen diferencias permanentes en la contabilización de transacciones, eventos o condiciones.

Las diferencias temporarias son las originadas por la aplicación de políticas y estimaciones conforme las NIIF y que tienen impacto en el resultado obtenido estableciendo ISR menor o mayor con relación al resultado establecido por aplicación de la ley del ISR. Sin embargo, en el transcurso del tiempo tales diferencias en el resultado son revertidas cuando son niveladas por la aplicación de los ingresos o gastos conforme la ley en referencia.

Las diferencias permanentes no originan ISR diferido en el período anual por tratarse de diferencias por las que el impuesto es aplicable conforme la ley del ISR, es decir, no originan diferencias imponibles o deducibles que son compensables en futuros períodos impositivos entre ambas bases de contabilización.

BASE CONTABLE Vs BASE FISCAL DE OPERACIONES

A continuación se presenta la gráfica del proceso de contabilización en ambas bases de contabilización:



En el esquema anterior se puede apreciar el origen de las diferencias temporarias imponibles y deducibles entre ambas bases de contabilización que originan ISR diferido pasivo y activo, respectivamente.

APLICACIÓN PRÁCTICA DEL ESQUEMA DEL ISR DIFERIDO

Para mayor comprensión del esquema presentado, se ejemplifican las diferencias temporarias que surgen como resultado de la aplicación de NIIF a la preparación y presentación de los estados financieros.

Información utilizada en el análisis:

Es importante mencionar que los casos aquí analizados son independientes de los que conforman el caso práctico tratado posteriormente en el CAPÍTULO V, en consecuencia, únicamente son ilustraciones de algunos casos por las que se origina el ISR DIFERIDO de operaciones contabilizadas de conformidad a NIIF y ley del ISR.

1. Se efectuaron venta de bienes así: Año 1 Q.500.00, año 2 Q.600.00 y año 3 Q.700.00; el importe recuperable es del 60% en el período impositivo y de 40% al período siguiente, por cada año. Aunque el método de lo percibido no es aplicable a la unidad de análisis, se presenta a continuación con el objetivo de ilustrar en conjunto el caso práctico establecido en el apartado que corresponde a NIC 18.
2. En el año 2, sobre la base de los reportes de cobrabilidad a los clientes, se tomó la decisión de formar una reserva del 5% sobre los montos facturados.
3. Al cierre del período, se identificaron facturas de proveedores del exterior por US\$.30.00 pendientes de cancelación. TC. Registro 7.50 y TC. Al cierre 7.70. La cuenta fue liquidada en el año 2.
4. Se estimó una vida útil para los Vehículos adquiridos por 3 años, la depreciación se aplicó en función de la misma. El valor de los Vehículos es de Q.50.00.
5. En el año 2 se adquirió un nuevo lote de Vehículos mediante sistema LEASING (contrato de 3 años con opción a compra), se les estimó una vida útil de 4 años.
6. Se tiene la política de indemnización universal, el gasto contable por provisiones laborales en el año 1 asciende Q.12.00 y el gasto establecido fiscalmente (8.33% sobre los sueldos efectivamente pagados) es de Q.8.00. La indemnización es cancelada en al año 2.
7. Con fecha 2 de febrero del año 2, se recibió una factura por servicios de auditoría por Q.5.00 correspondientes a los estados financieros del año 1. Los estados

financieros del año 1, fueron aprobados el 15 de marzo del año 2.

8. Al cierre del período fiscal del año 1, se determinó que el total de costos y gastos equivalen al 99% de los ingresos gravados, en el año 2 equivalen al 102%.

ILUSTRACIÓN DE LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS EN EL ESTADO DE RESULTADOS

En el siguiente cuadro, se puede observar a través del estado de resultados el efecto en el tiempo de la aplicación de la base contable de conformidad a NIIF y ley del ISR. Las cifras son reportadas en su equivalente a millones de quetzales.

ESTADO DE RESULTADOS									
DESCRIPCIÓN	AÑO 1			AÑO 2			AÑO 3		
	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
Ingresos del año 1	500.00	300.00	200.00						
Ingresos fiscales del año 2					360.00				
Ingresos recuperados del año 1					200.00				
Ingresos del año 2				600.00	560.00	40.00			
Ingresos fiscales del año 3								420.00	
Ingresos recuperados del año 2								240.00	
Ingresos del año 3							700.00	660.00	40.00
Costo de ventas	160.00	160.00	0.00	260.00	260.00	0.00	310.00	310.00	0.00
Gastos	116.00	116.00	0.00	263.00	263.00	0.00	115.00	115.00	0.00
Provisión cuentas incobrables	3.00	3.00	0.00	5.00	3.00	2.00	5.00	3.00	2.00
Valuación de cuentas en M.E.	6.00	0.00	6.00	0.00	6.00	-6.00	0.00	0.00	0.00
Depreciaciones	17.00	10.00	7.00	17.00	10.00	7.00	17.00	10.00	7.00
Arrendamiento financiero	0.00	0.00	0.00	15.00	20.00	-5.00	15.00	20.00	-5.00
Provisiones laborales	12.00	8.00	4.00	0.00	4.00	-4.00	0.00	0.00	0.00
Reconocimiento de pasivos	5.00	0.00	5.00	0.00	5.00	-5.00	0.00	0.00	0.00
Límite de gastos en E/R	0.00	6.00	-6.00	0.00	28.00	-28.00	0.00	0.00	0.00
Límite de gastos en E/R (Reversión)	0.00	0.00	0.00	0.00	6.00	-6.00	0.00	28.00	-28.00
UTILIDAD DEL EJERCICIO	181.00	9.00		40.00	11.00		238.00	174.00	
TIPO IMPOSITIVO	31%	31%		31%	31%		31%	31%	
ISR DETERMINADO	56.11	2.79		12.40	3.41		73.78	53.94	

Como se puede observar en el cuadro anterior, en el apartado que corresponde a las diferencias, hay aspectos significativos determinados como consecuencia del comparativo efectuado por la aplicación de los principios establecidos en las NIIF y los principios legales fijados por la ley del ISR lo que origina el ISR diferido.

ILUSTRACIÓN DE LA JORNALIZACIÓN CONTABLE EN EL AÑO 1

Como resultado de las diferencias temporarias establecidas en el estado de resultados del año 1, en el siguiente cuadro se ejemplifica la jurnalización contable del ISR diferido activo (pasivo) por la determinación de diferencias temporarias deducibles (imponibles):

AÑO 1 JORNALIZACIÓN CONTABLE	NIIF		ISR	
	DEBE	HABER	DEBE	HABER
ISR GASTO	56.11		2.79	
ISR DIFERIDO PASIVO (Recuperación de ventas)		62.00		
ISR DIFERIDO ACTIVO (Valuación en M.E.)	1.86			
ISR DIFERIDO ACTIVO (Depreciaciones)	2.17			
ISR DIFERIDO ACTIVO (Provisiones laborales)	1.24			
ISR DIFERIDO ACTIVO (Reconocimiento de pasivos)	1.55			
ISR DIFERIDO ACTIVO (Límite de gastos en E/R)	1.86			
ISR POR PAGAR		2.79		2.79
SUMAN	64.79	64.79	2.79	2.79

NOTAS A LA JORNALIZACIÓN DEL AÑO 1:

- 1) El impuesto por pagar asciende a Q.2.79 millones y es igual en las dos bases de contabilización (NIIF e ISR);
- 2) El impuesto anual por Q.56.11 millones en la base NIIF y Q.2.79 millones en la base del ISR se registra tal como se determinó al cierre del período impositivo de ambas bases de cálculo; y,
- 3) Los activos (pasivos) originados por las diferencias temporarias deducibles (imponibles) por impuestos diferidos deben ser reclasificados en el siguiente período impositivo.

ILUSTRACIÓN DE LA JORNALIZACIÓN CONTABLE EN EL AÑO 2

En el año 2, se presentó el siguiente movimiento de las diferencias temporarias deducibles (imponibles) que originaron ISR diferido activo (pasivo):

AÑO 2 JORNALIZACIÓN CONTABLE	AÑO AJUSTADO	NIIF		ISR	
		DEBE	HABER	DEBE	HABER
ISR GASTO		12.40		3.41	
ISR DIFERIDO PASIVO (Recuperación de ventas)	AÑO 1	62.00			
ISR DIFERIDO PASIVO (Recuperación de ventas)	AÑO 2		74.40		
ISR DIFERIDO ACTIVO (Provisión para Cuentas Incobrables)	AÑO 2	0.62			
ISR DIFERIDO ACTIVO (Valuación en M.E.)	AÑO 1		1.86		
ISR DIFERIDO ACTIVO (Depreciaciones)	AÑO 2	2.17			
ISR DIFERIDO PASIVO (Arrendamiento financiero)	AÑO 2		1.55		
ISR DIFERIDO ACTIVO (Provisiones laborales)	AÑO 1		1.24		
ISR DIFERIDO ACTIVO (Reconocimiento de pasivos)	AÑO 1		1.55		
ISR DIFERIDO ACTIVO (Límite de gastos en E/R)	AÑO 1		1.86		
ISR DIFERIDO ACTIVO (Límite de gastos en E/R)	AÑO 2	8.68			
ISR POR PAGAR			3.41		3.41
SUMAN		85.87	85.87	3.41	3.41

NOTAS A LA JORNALIZACIÓN DEL AÑO 2:

- 1) El impuesto por pagar asciende a Q.3.41 millones y es igual en las dos bases de contabilización (NIIF e ISR);
- 2) El impuesto anual por Q.12.40 millones en la base NIIF y Q.3.41 millones en la base del ISR se registra tal como se determinó al cierre del período impositivo de ambas bases de cálculo; y,
- 3) Los activos (pasivos) originados por las diferencias temporarias deducibles (imponibles) por impuestos diferidos deben ser reclasificados en el siguiente período impositivo.

ILUSTRACIÓN DE LA JORNALIZACIÓN CONTABLE EN EL AÑO 3

En el año 3, se presentó el siguiente movimiento de las diferencias temporarias deducibles (imponibles) que originaron ISR diferido activo (pasivo):

AÑO 3 JORNALIZACIÓN CONTABLE	AÑO	NIIF		ISR	
		AJUSTADO	DEBE	HABER	DEBE
ISR GASTO			73.78		53.94
ISR DIFERIDO PASIVO (Recuperación de ventas)	AÑO 2	74.40			
ISR DIFERIDO PASIVO (Recuperación de ventas)	AÑO 3			86.80	
ISR DIFERIDO ACTIVO (Provisión para Cuentas Incobrables)	AÑO 3	0.62			
ISR DIFERIDO ACTIVO (Depreciaciones)	AÑO 3	2.17			
ISR DIFERIDO PASIVO (Arrendamiento financiero)	AÑO 3			1.55	
ISR DIFERIDO ACTIVO (Límite de gastos en E/R)	AÑO 2			8.68	
ISR POR PAGAR				53.94	53.94
SUMAN			150.97	150.97	53.94

NOTAS A LA JORNALIZACIÓN DEL AÑO 3:

- 1) El impuesto por pagar asciende a Q.53.94 millones y es igual en las dos bases de contabilización (NIIF e ISR);
- 2) El impuesto anual por Q.73.78 millones en la base NIIF y Q.53.94 millones en la base del ISR se registra tal como se determinó al cierre del período impositivo de ambas bases de cálculo; y,
- 3) Los activos (pasivos) originados por las diferencias temporarias deducibles (imponibles) por impuestos diferidos deben ser reclasificados en el siguiente período impositivo.

4.7 APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 16 – NIC 16- PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO

Esta norma proporciona los lineamientos para la contabilización de los elementos que conforman la Propiedad Planta y Equipo en la preparación y presentación de los estados financieros, lo que permite a los usuarios conocer la información acerca de la inversión que una entidad tiene en este rubro al final del período anual por el que se presenta

información.

Los elementos más importantes identificados en la aplicación de la norma contable son los siguientes:

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN			
-NIC 16 Vs ISR-			
NIC 16	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
<p>El reconocimiento de un elemento de Propiedad Planta y Equipo se reconocerá como activo cuando:</p> <p>a) Sea probable que se obtengan beneficios económicos futuros derivados del mismo.</p> <p>b) El costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.</p>	<p>Establece que son bienes de activo de activo fijo tangibles e intangibles, en propiedad del contribuyente y que son utilizados en su negocio, industria, profesión, explotación o en otras actividades vinculadas a la producción de rentas gravadas durante un periodo anual de operaciones efectuadas por personas individuales o jurídicas.</p>	<p>El propósito que persiguen ambas bases de contabilización, la norma contable el condición que se les otorga a la inversión y la norma tributaria únicamente pretende la correcta aplicación del reconocimiento contable para fines tributarios.</p>	<p>Aunque en ambas bases establecen como principio la generación de beneficios para una entidad, NIC 16 tiene como objetivo registrar la esencia de las transacciones efectuadas en Propiedad Planta y Equipo durante un periodo anual.</p>
<p>Establece que en la valoración de los elementos que conforman la Propiedad Planta y Equipo al momento de su reconocimiento deberán incluirse además del precio, los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables a cargo de una entidad.</p> <p>Adicional a los costos anteriores también incluye el costo directamente relacionado con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista.</p>	<p>Establece que el valor del costo de adquisición de elementos que llenan los requisitos para el reconocimiento de Propiedad Planta y Equipo; los gastos incurridos con motivo de la compra, instalación y montaje de los bienes y otros similares, hasta ponerlos en condición de ser usados. El criterio de reconocimiento es similar al establecido en la norma contable para el reconocimiento y medición de las adquisiciones efectuadas anualmente.</p>	<p>Como se indica en los apartados anteriores, no existe diferencia sustancial en relación a la valoración al momento del reconocimiento de los elementos de Propiedad Planta y Equipo efectuados por una entidad mediante el método del costo durante un periodo anual de operaciones, las características son similares.</p>	<p>Se determinaría diferencia sustancial en caso se aplicara la estimación inicial de costos de desmantelamiento o retiro del elemento de Propiedad Planta y Equipo cuando constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de utilizarlo durante un determinado periodo con propósitos distintos al otorgado en el reconocimiento inicial.</p>
<p>Establece la opción de elegir como política contable la valoración posterior al reconocimiento entre:</p> <p>a) Modelo del Costo, ó,</p> <p>b) Modelo Revalorización.</p> <p>Para el primero se contabilizará por su costo de adquisición menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.</p>	<p>La norma tributaria establece únicamente el tratamiento de la Propiedad Planta y Equipo al momento del reconocimiento en la contabilidad de una entidad mediante el costo de adquisición. Sin embargo también establece el tratamiento fiscal para la revaluación de bienes muebles e inmuebles mediante la aplicación del 10% en el caso de bienes muebles y</p>	<p>La norma contable establece dos políticas por las que la entidad deberá optar para el reconocimiento posterior al reconocimiento inicial de los bienes que integran la Propiedad Planta y Equipo en cada periodo anual de operaciones. Por otra parte, la ley del ISR establece la</p>	<p>Es probable que una entidad opte por el Modelo del Costo en el reconocimiento de los elementos que integran su Propiedad Planta y Equipo por tratarse de un método que no implicaría pago de impuestos al fisco. Sin embargo, también es probable que se evalúe la aplicación de la revaluación al establecerse ventajas</p>

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN -NIC 16 Vs ISR-			
NIC 16	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
El segundo se contabilizará por su valor revalorizado, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido.	del 0% para la revaluación de bienes inmuebles, en ambos casos debe cumplir con las formalidades establecidas por la ley en mención para el reconocimiento contable.	opción de revaluación siempre que la entidad que efectúa la operación cumpla con las obligaciones formales.	tributarias en las operaciones que efectúe la entidad durante un período anual.
Establece que el importe depreciable se distribuirá de forma sistemática a lo largo de la vida útil del activo y éste se determina después de deducir su valor residual. También aclara que el valor residual y la vida útil de un activo se revisarán como mínimo al término de cada ejercicio anual, y si las expectativas difieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con NIC 8 Políticas contables, cambios en estimaciones contables y errores.	Establece la aplicación de la depreciación en función de porcentajes máximos anuales que la entidad podrá utilizar derivado de las características y naturaleza de los bienes que integran la Propiedad Planta y Equipo. La ley del ISR no permite la aplicación de valores residuales previo a la aplicación de la depreciación anual. Es decir, la depreciación se aplica hasta dejar sin valor (cero) en libros los bienes que integran la Propiedad Planta y Equipo utilizados por una entidad para la generación de rentas gravadas de conformidad con la ley.	Entre ambas bases de contabilización es el valor de desecho que no es reconocido por la ley del ISR en el cálculo de la depreciación anual de la Propiedad Planta y Equipo. Por otra parte, la norma contable establece que el valor de desecho es el valor que una entidad puede recuperar al final de la vida útil de los bienes depreciables durante cada período anual de operaciones.	Para efectos fiscales la utilización del valor residual en previo a la aplicación de las depreciaciones mediante el método de línea recta, no sería considerado como deducible de los ingresos en caso de ser aplicado por una entidad fuera del período anual que le corresponde. Otro aspecto sería la aplicación de la determinación del impuesto por ganancias de capital en la venta de los bienes.
En relación a los métodos de depreciación, establece que éste reflejará el patrón con arreglo al cual se esperan ser consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo. Los métodos establecidos por la norma contable son los siguientes: a) Depreciación lineal; b) Depreciación decreciente; y, c) Depreciación por unidades de producción.	Los porcentajes máximos establecidos por la ley del ISR son: a) Edificios, construcciones e instalaciones adheridas a los inmuebles y sus mejoras 5%; b) Mobiliario y Equipo de Oficina 20%; c) Vehículos 20%; d) Equipo de computación 33.33%; y, e) Mejoras a la propiedad arrendada 10%.	En NIC 16 no hay porcentajes definidos aplicables a la depreciación de los bienes que constituyen la Propiedad Planta y Equipo, éstos se definen de conformidad a la vida útil que la entidad espera aprovechar de los mismos. La ley del ISR establece los porcentajes máximos que se deberá aplicar anualmente.	Las diferencias temporarias que se originan de la aplicación de lo indicado en este apartado originará el ISR diferido activo o pasivo (diferencias temporarias deducibles o imponibles) en la base de contabilización efectuada de conformidad a NIIF, en el año de recuperación de los activos se reportará una reversión del importe consumido.
La diferencias de la aplicación de gastos por depreciación de los elementos que integran la Propiedad Planta y Equipo conforme NIC 16 y la ley del ISR originan diferencias temporarias por las que debe aplicarse NIC 12 -IMPUESTO A LAS GANANCIAS-			

Las diferencias establecidas entre ambas normas de contabilización originan la determinación importes netos distintos de los bienes que constituyen la Propiedad Planta y Equipo al cierre de cada período anual de operaciones por las que una entidad presenta sus estados financieros.

4.8 APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 17 – NIC 17- ARRENDAMIENTOS

Esta norma proporciona los lineamientos para la aplicación de políticas contables adecuadas en la contabilización de los arrendamientos efectuados por una entidad durante el periodo anual por el que se presenta la información financiera, además establece los procedimientos apropiados para la revelación de información relativa a los arrendamientos.

Los elementos más importantes identificados en la aplicación de la norma contable son los siguientes:

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN –NIC 17 Vs ISR–			
NIC 17	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
Esta norma contable será de aplicación a los acuerdos mediante los cuales se ceda el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quedara obligado a prestar servicios de cierta importancia en relación con la explotación o el mantenimiento de los citados bienes.	No establece ningún procedimiento para el reconocimiento de los arrendamientos financieros. Para efectos tributarios únicamente se reconocen los arrendamientos operativos, que consiste en registrar como gastos en el período anual en que se incurran los pagos efectuados.	El reconocimiento de activos y pasivos de conformidad a la norma contable. La ley del ISR establece el reconocimiento del activo al momento que una entidad opte por la opción a compra del contrato de arrendamiento.	Independientemente de los acuerdos entre arrendadores y arrendatarios, la ley del ISR únicamente norma el registro de los gastos por arrendamiento, es decir, le otorga validez únicamente a la documentación utilizada de soporte.
La clasificación de los arrendamientos será en función de los riesgos y beneficios derivados de la propiedad del activo transferido por el arrendador al arrendatario en el momento de iniciado el plazo del arrendamiento del bien a transferir.	Únicamente establece el tratamiento contable para registrar gastos por servicios de arrendamiento prestados a una entidad durante un período anual. La norma tributaria no permite el reconocimiento de activos por bienes que aún no están debidamente documentados.	La contabilización conforme la naturaleza de la operación efectuada entre arrendador y arrendatario. Es decir, como propiedad en el caso de NIIF y gasto en el ISR.	El tratamiento sugerido por NIC 17 refleja la sustancia de la operación independientemente de la forma legal de los contratos de arrendamiento efectuados entre el arrendador y el arrendatario.
Se clasificará un arrendamiento financiero cuando se transfieran sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes al bien objeto de arrendamiento. Por el contrario, se clasificará un arrendamiento como	El tratamiento establecido por la norma tributaria es igual a NIIF al momento de reconocer arrendamientos operativos, es decir, al no transferirse la totalidad de riesgos y ventajas por parte del arrendador al arrendatario en los	La transferencia de beneficios y riesgos inherentes al bien sujeto a arrendamiento financiero como bases suficientes para el reconocimiento de	En el reconocimiento de bienes de Propiedad Planta y Equipo por una entidad al inicio del arrendamiento financiero también obligaría a una entidad al

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN -NIC 17 Vs ISR-			
NIC 17	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
operativo si no se han transferido sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del bien.	contratos de arrendamiento efectuados durante un período anual de operaciones, los pagos efectuados son gastos.	bienes de Propiedad Planta y Equipo del arrendatario.	reconocimiento de pasivos por las obligaciones que se amortizarían durante el plazo del mismo.
En relación a la valoración posterior, el arrendamiento financiero dará lugar tanto a un cargo por depreciación en los activos amortizables, como a un gasto financiero en cada ejercicio por los intereses que una entidad debe pagar en cada cuota.	Fiscalmente se tendrán cargos por concepto de depreciaciones hasta que la entidad opte por la opción a compra de los bienes en arrendamiento. La vida útil del bien estará definida en función del porcentaje de depreciación anual.	Los beneficios obtenidos por el fortalecimiento de los activos de una entidad durante el período anual en que se contraten los bienes en arrendamiento financiero.	Conforme a la ley del ISR, la aplicación de los pagos de arrendamiento financiero incide directamente en la determinación del resultado anual por el que se determina el impuesto.
Las depreciaciones a bienes reconocidos mediante contratos de arrendamiento financiero, se aplicará de conformidad a las bases establecidas en NIC 16, Propiedades Planta y Equipo y NIC 38, Activos Intangibles, según la naturaleza del bien.	Establece que las depreciaciones serán en función de los porcentajes máximos legales aplicados al importe reconocido como activo fijo al optar por la realización de la opción a compra que se le otorga a la entidad en el contrato de arrendamiento.	La aplicación de la depreciación en función de la vida útil y de los beneficios económicos que se esperan obtener en la utilización del bien conforme NIC 17.	La diferencia en el resultado anual por las depreciaciones de bienes capitalizados al inicio del plazo del arrendamiento financiero origina diferencias temporarias en la aplicación del ISR.
La diferencia en la aplicación de gastos directamente a los resultados del período conforme la ley del ISR y mediante la aplicación de depreciaciones conforme NIC 17 originan diferencias temporarias por las que debe aplicarse NIC 12 –IMPUESTO A LAS GANANCIAS-			

4.9 APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 18 – NIC 18- INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

Esta norma proporciona los lineamientos para la contabilización de los ingresos ordinarios así como las ganancias obtenidas por la entidad durante el periodo anual de operaciones con el objetivo de establecer el tratamiento contable de los ingresos originados por las actividades ordinarias que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos. Entre los aspectos importantes a considerar está el momento en que estos ingresos deben ser reconocidos contablemente, en efecto, los ingresos de las actividades ordinarias debe ser reconocidos cuando sea probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios pueden ser medidos con fiabilidad.

La norma en referencia identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos de actividades ordinarias sean reconocidos, asimismo suministra una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios.

Los elementos más importantes identificados en la aplicación de la norma contable son los siguientes:

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN -NIC 18 Vs ISR-			
NIC 18	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
<p>Define los ingresos como aquellos que se originan en el curso de las actividades normales de la entidad, entre las definiciones que se le dan a los ingresos están:</p> <p>a) Ventas; b) Comisiones; c) Intereses; d) Dividendos; y, e) Regalías.</p> <p>El objetivo principal de la presente norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos ordinarios que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos originados en las actividades ordinarias.</p>	<p>Establece que se considera fuente de renta guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país. Esta definición también incluye las ganancias cambiarias.</p> <p>Su aplicación es independiente de la nacionalidad de las personas naturales o jurídicas y del lugar de la celebración de los contratos que generan ingresos, utilidades y beneficios afectos al pago del ISR durante un período anual de operaciones.</p>	<p>Radica en el objetivo que persigue en la contabilización de los ingresos, ambas bases establecen los lineamientos para el reconocimiento de la totalidad de los ingresos obtenidos durante el período anual. NIC 18 establece la hipótesis del devengo contable para el reconocimiento de ingresos ordinarios en cada período por el que se emiten los estados financieros.</p>	<p>La finalidad de NIC 18 es establecer los lineamientos para el reconocimiento de los ingresos, con el objetivo de que los estados financieros presenten información razonable de las transacciones efectuadas por una entidad en el período anual. La ley del ISR únicamente establece los lineamientos para el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes con el fisco.</p>
<p>De conformidad al Marco Conceptual, una entidad utilizará para el reconocimiento de los ingresos ordinarios el método de lo devengado.</p>	<p>Establece la opción de reconocimiento de ingresos bajo el método de lo devengado en general y la utilización del método de lo percibido para casos especiales.</p>	<p>La opción de utilizar el método de lo percibido previa autorización del fisco y del cumplimiento de requisitos.</p>	<p>La diferencia en el método de reconocimiento de ingresos ordinarios origina diferencias temporarias imponibles.</p>
<p>En la valoración de los ingresos ordinarios se efectuarán de conformidad al valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir. En esta valoración se tomará en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que una entidad pueda otorgar.</p>	<p>En el reconocimiento de los ingresos también se tomará en cuenta el importe de los descuentos, bonificaciones o rebajas efectuadas por la entidad. Las mismas deben estar correctamente documentadas conforme a los requisitos que establecen las leyes tributarias específicas.</p>	<p>Los elementos que constituyen rebajas a los ingresos obtenidos deben estar debidamente documentados para que proceda el descuento, bonificación o rebaja comercial de conformidad a la ley.</p>	<p>Ambos procesos de reconocimiento de los ingresos ordinarios son similares, sin embargo, la ley del ISR impone la obligación de documentar correctamente las operaciones para que proceda su reconocimiento.</p>
<p>Las diferencias en la aplicación de los criterios en el reconocimiento de los ingresos y ganancias establecidos en NIC 18 y la ley del ISR originan diferencias temporarias por las que debe aplicarse NIC 12 -IMPUESTO A LAS GANANCIAS-</p>			

4.10 APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 21 – NIC 21- EFECTO DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

Esta norma proporciona los lineamientos para la contabilización de los efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera al cierre del período anual. El objetivo de esta norma es establecer el tratamiento contable de las ganancias o pérdidas obtenidas por una entidad por sus transacciones efectuadas en moneda distinta a la funcional.

Los elementos más importantes identificados en la aplicación de la norma contable son los siguientes:

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN -NIC 21 Vs ISR-			
NIC 21	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
Establece cómo se incorporan, en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación elegida.	Establece los lineamientos para el reconocimiento de las ganancias o pérdidas por diferencial cambiario de las transacciones efectuadas con moneda extranjera durante el período anual de operaciones.	Los lineamientos que establece la norma contable para la incorporación de operaciones en moneda extranjera en los estados financieros emitidos.	La norma contable tiene como objetivo la presentación razonable de las transacciones y la base fiscal únicamente garantizar el correcto registro de las ganancias o pérdidas.
De conformidad a las definiciones establecidas en la norma contable, una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo importe se denomina o exige su liquidación, en una moneda extranjera.	No establece definiciones para la determinación de las transacciones en moneda extranjera efectuadas por la entidad en el transcurso de sus operaciones ordinarias, únicamente define las reglas para el reconocimiento.	El tratamiento que deberá emplear una entidad en el reconocimiento de activos o pasivos en moneda extranjera de conforme a la norma contable durante el período anual.	Contablemente una entidad no tendría que soportarse en documentación formal para el reconocimiento de los resultados obtenidos por transacciones en moneda extranjera al cierre del ejercicio.
En la fecha de presentación del balance, la norma contable establece que las partidas monetarias se convertirán utilizando el tipo de cambio de cierre; las partidas no monetarias que se valoren en términos de costo histórico, se convertirán utilizando el tipo de cambio en la fecha de la transacción; y, las partidas no monetarias que se valoren al valor razonable, se convertirán utilizando los tipos de cambio de la fecha en que se determine este valor razonable.	No establece ningún procedimiento para la valuación de cuentas en moneda extranjera al cierre del período anual de operaciones. Lo anterior por tratarse de operaciones que no tendrían documentación de soporte para su reconocimiento de conformidad a la ley. La ley del ISR establece los lineamientos al momento de la liquidación (compra-venta) de divisas en propiedad de una entidad durante un período anual.	El fundamento fiscal de soportar las transacciones en moneda extranjera con la documentación de soporte extendida hasta el momento de efectuada la transacción de compra o venta. Constituyendo requisito principal para darle validez a las transacciones efectuadas por una entidad por el período anual que se liquida al fisco.	Fiscalmente, prevalece la formalidad sobre la esencia de las transacciones efectuadas por una entidad. Tal diferencia en los requisitos básicos de reconocimiento originan diferencias temporarias imponderables o deducibles por la aplicación de criterios contables en el reconocimiento de las transacciones en moneda extranjera.

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN			
-NIC 21 Vs ISR-			
NIC 21	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
Las diferencias en la aplicación de los criterios en el reconocimiento de las ganancias o pérdidas establecidas conforme NIC 21 y la ley del ISR originan diferencias temporarias por las que debe aplicarse NIC 12 –IMPUESTO A LAS GANANCIAS-			

4.11 APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 24 – NIC 24- INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS

Esta norma proporciona los lineamientos que permiten a la entidad asegurar que sus estados financieros contengan información necesaria para poner en evidencia la posibilidad de que tanto la situación financiera como el resultado del período, puedan haberse visto afectados por la existencia de partes vinculadas, así como por transacciones realizadas y saldos pendientes en ellas.

Los elementos más importantes identificados en la aplicación de la norma contable son los siguientes:

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN			
-NIC 24 Vs ISR-			
NIC 24	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
El alcance de esta norma contable comprende la identificación de relaciones y transacciones entre partes vinculadas y otras más identificadas a continuación:	La ley del ISR no establece tratamiento para la identificación de relaciones con partes vinculadas. En todo caso si existieran relaciones entre partes vinculadas exige el cumplimiento de determinadas formalidades para la documentación de transacciones efectuadas y que generan costos o gastos durante el período anual de operaciones.	La omisión del tratamiento fiscal claramente definido para el reconocimiento de transacciones con partes vinculadas más que de la aplicación de las normas establecidas en la ley por actividades gravadas en que incurren las partes vinculadas en el transcurso del período por el que se presenta información.	Para la aplicación práctica de los lineamientos establecidos en la norma contable, únicamente se hace referencia al efecto sustancial que representa para una entidad la ejecución de operaciones con partes vinculadas. en la práctica, comúnmente se documentan mediante contratos de cuenta corriente la relación mercantil entre compañías afiliadas para garantizar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias aplicables a las transacciones efectuadas
a) La identificación de saldos pendientes entre una entidad y sus partes vinculadas;	Es decir, la norma tributaria garantiza al fisco el cobro administrativo del impuesto mediante la correcta aplicación de reglas para el reconocimiento de los resultados que se obtengan de las transacciones con compañías vinculadas.	En el presente caso sujeto a análisis prevalece la formalidad sobre la esencia de las operaciones.	
b) La identificación de sucesos en las que se exige revelar información sobre las relaciones, transacciones y saldos pendientes entre partes vinculadas; y,			
c) La determinación de la información a revelar sobre todas estas partes.			
La norma contable citada hace énfasis que la relación entre partes vinculadas puede tener efecto sobre la posición financiera y los resultados de una entidad. Entre las relaciones que pueden presentarse entre las partes vinculadas están por ejemplo la transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre partes vinculadas, con independencia de que se cargue o no el precio en la transacción.			

4.12 APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 36 – NIC 36- DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

Esta norma proporciona los procedimientos que una entidad debe aplicar para aseverar que sus activos estén correctamente valuados al cierre de cada período anual de operaciones. Es decir, la entidad debe garantizar que sus activos estén correctamente contabilizados por un valor que no exceda a su valor realizable, esto sucederá cuando el valor en libros del activo sea superior al importe que se pueda recuperar del activo mediante su utilización o venta. La norma también especifica cuando una entidad debe revertir la pérdida por el deterioro en el valor del activo así como la información a revelar.

Los elementos más importantes identificados en la aplicación de la norma contable son los siguientes:

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN –NIC 36 Vs ISR–			
NIC 36	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
Conforme a lo establecido en esta norma contable cuando se cumplan las condiciones para reconocer una pérdida por deterioro en el valor de los activos, la entidad debe asegurarse que el valor en libros de dicho activo sea superior al importe recuperable del activo por utilización o por venta del mismo.	No establece un tratamiento para las pérdidas en el valor de los activos. Sobre la base de contabilización establecido por la referida ley únicamente se hace referencia a los importes amortizables como único gasto deducible a los ingresos obtenidos por la entidad durante el período anual de operaciones.	El tratamiento contable de los deterioros al establecerse las disminuciones en el importe recuperable de los bienes en propiedad de una entidad durante el período anual de operaciones en el que se establecen los efectos.	Fiscalmente cualquier gasto adicional a las depreciaciones no son reconocidas por la ley del ISR para la determinación del resultado del período que se trate. Es decir, son considerados como no deducibles en la determinación de la base imponible del impuesto.
Entre los factores externos en el deterioro de los activos menciona: la disminución del valor de mercado; la incidencia del entorno económico, tecnológico; el incremento en los tipos de interés de mercados que afectan el tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso de los activos; y el importe en libros de los activos netos de la entidad, es mayor que su capitalización bursátil.	No establece ningún tratamiento adicional al presentado por las depreciaciones que se deben efectuar durante el período anual. Sin embargo debido a las características, intensidad de uso y otras condiciones especiales el fisco puede autorizar otros métodos de depreciación de los bienes de activo fijo utilizados por la entidad en sus operaciones ordinarias, únicamente.	La norma establece procedimientos para reportar en los estados financieros información razonable de los efectos de las transacciones efectuadas con los bienes de activo en propiedad de la entidad. La ley no establece procedimientos para la razonabilidad.	Delimitado el procedimiento para la disminución de los bienes de Propiedad Planta y Equipo. la ley del ISR acepta anualmente únicamente la aplicación de los porcentajes máximos de depreciación establecidos para considerarse deducibles de los ingresos.
Adicionalmente a los factores externos presentados en el apartado anterior, están los siguientes factores internos que se deben considerar:			
a) Si la entidad posee certidumbre sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo; b) Si en el transcurso del período anual ha tenido lugar cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o espera usar un activo (en caso de que tenga lugar en un futuro inmediato) que afectarán desfavorablemente a la entidad, por ejemplo: activos ociosos; planes de interrupción o reestructuración de la actividad a la que pertenece el activo; planes de enajenación o disposición por otra vía del activo antes de la fecha prevista; y, la reconsideración finita de la vida útil anteriormente			

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN			
-NIC 36 Vs ISR-			
NIC 36	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
			tratada como indefinida; y, c) Se dispone de información interna que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor de lo esperado por la entidad.
La aplicación de deterioros en el valor de los activos permitidos por la norma contable origina aplicación de gastos superiores a los permitidos por la ley del ISR, como consecuencia de esta aplicación se origina diferencias temporarias por las que se aplicará NIC 12 -IMPUESTO A LAS GANANCIAS-.			

4.13 APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 38 – NIC 38- ACTIVOS INTANGIBLES

Esta norma proporciona los lineamientos para la contabilización de los activos intangibles en propiedad de la entidad siempre que se cumplan determinados criterios establecidos en la misma, lo que permitirá a los usuarios de los estados financieros conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en este rubro al final del período anual por el que se presenta información.

Los elementos más importantes identificados en la aplicación de la norma contable son los siguientes:

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN			
-NIC 38 Vs ISR-			
NIC 38	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
La presente norma requiere que la entidad reconozca un activo intangible si y solo si, se cumplen con ciertos criterios para que proceda su reconocimiento. También establece cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo serán tratados como activos intangibles.	Establece los elementos que deben considerarse como activos intangibles por una entidad y la única condicionante a su reconocimiento es la que corresponde al costo de adquisición de los activos intangibles efectivamente incurridos por la entidad durante un período anual de operaciones y que esté debidamente documentado.	La ley del ISR establece como única condicionante la ejecución de los costos por parte de la entidad para la adquisición de activos intangibles y la norma contable una serie de requisitos basados en la naturaleza de las transacciones.	La norma contable se sustenta en la razonabilidad de las adquisiciones efectuadas por una entidad y reportados en los estados financieros para mostrar las inversiones realizadas en el período anual de operaciones.
Los requisitos que establece la norma son: la perfecta identificación; el control de los beneficios económicos y la restricción de los mismos a terceras personas; y, la generación de beneficios económicos: ingresos ordinarios por venta de bienes o prestación de servicios, ahorro de costos. Etc. Los programas informáticos son considerados como activos	No establece requisitos para el reconocimiento, sin embargo, como regla general establece que estos bienes deben ser parte de la propiedad de los contribuyentes y que sean utilizados en su negocio, industria o profesión, explotación o en otras actividades vinculadas a la producción de ingresos afectos al impuesto durante el período anual que se	El objetivo que se pretende mostrar en los estados financieros elaborados sobre la base de la norma contable citada. La norma tributaria delimita el reconocimiento de intangibles para los efectos tributarios de la entidad.	Para efectos de la aplicación práctica de la norma contable se aplicó los principios al reconocimiento de programas y software en propiedad de la entidad. Además se aplicó el tratamiento a la depreciación basado en el factor tecnológico que afectan los bienes de activo intangible.

DIFERENCIAS EN LA BASE DE CONTABILIZACIÓN			
-NIC 38 Vs ISR-			
NIC 38	ISR	DIFERENCIA	ANÁLISIS
intangibles.	informa.		
En relación a la vida útil, la norma contable establece que los cambios constantes en la tecnología son los factores que inciden en una rápida obsolescencia tecnológica de los Activos Intangibles (programas de computación y software).	La norma tributaria no considera estos factores tecnológicos al establecer la aplicación de la depreciación en línea recta de los bienes de activo intangible. Actualmente la depreciación de estos bienes es a tres años a partir de la adquisición.	La consideración en base a la norma contable de la obsolescencia tecnológica de los activos intangibles, en los que se incluye los programas de computación y software.	Derivado de la alternativa que establece la norma contable y a lo cambiante de la tecnología la depreciación de los activos descritos por la ley puede ser menor a tres años.
De conformidad a esta norma, la depreciación, cuando se trate de un activo intangible con vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática de la vida útil del activo que se trate. Entre los métodos aplicables está la depreciación lineal el que consiste en un porcentaje constante sobre el importe en libros o el de las unidades producidas por los activos intangibles.	La ley del ISR establece el método lineal, que consiste en la aplicación del porcentaje equivalente al 33.33% (tres años) sobre el costo de adquisición de los activos consistentes en programas de computación. La ley en referencia no establece otro método alternativo de depreciación de los bienes de Activo Intangible.	La utilización del criterio de vida útil para la determinación de la base que se deberá depreciar en cada período anual por la entidad y en el transcurso de sus operaciones ordinarias. Esta alternativa contable permite que exista correlación entre los gastos y beneficios.	Sobre la base establecida en la norma contable, en la unidad de análisis se aplicó porcentaje equivalente al 50% en la depreciación de los activos intangibles. Tal diferencia en el gasto por depreciación origina diferencias temporarias en cada período anual.
En relación al valor residual establece que el mismo podrá ser nulo o amenos que: exista compromiso de compra por un tercero; y, la existencia de un mercado disponible para el activo intangible, y que el valor residual se pueda determinar en función de este mercado, además debe considerarse la probabilidad de que este mercado subsista al final de la vida útil del activo.	La ley del ISR no establece el cálculo de valor residual previo a la aplicación del porcentaje de depreciación establecido por la misma ley. En consecuencia al final de la depreciación efectuada el valor en libros del activo intangible (programas y software) será de cero. Cualquier valor que no se incluya en la depreciación no podrá aplicarse en el futuro.	La aplicación del valor de desecho siempre y cuando se cumplan las condiciones establecidas por la norma contable, de lo contrario no existiría valor de desecho y el tratamiento sería igual al que establece la ley del ISR, es decir, valor cero.	En la unidad de análisis no se aplicó el valor de desecho para la determinación de la depreciación anual por no cumplir con los requisitos que establece la norma contable, es decir, no existe compromisos de compra por terceros y no hay mercado disponible de venta.
La diferencia en la aplicación de gastos por depreciación de los elementos que integran los activos intangibles conforme NIC 38 y la ley del ISR originan diferencias temporarias por las que debe aplicarse NIC 12 –IMPUESTO A LAS GANANCIAS-			

CAPÍTULO V

ANÁLISIS DEL IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS POR ADOPCIÓN DE NIIF Y SU EFECTO FINANCIERO Y FISCAL EN UNA EMPRESA DEDICADA A LA IMPORTACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS

5.1 GENERALIDADES

Alcoholes para el Brindis, S.A. fue constituida de conformidad con las leyes de Guatemala a principios del año 1999 con un plazo indefinido de operaciones, el nombre comercial de la misma es "ALPABSA". El objeto de la referida es la importación y comercialización de bebidas alcohólicas de consumo humano en el territorio nacional así como otros bienes complementarios y afines con su actividad económica principal.

La importación de sus productos los efectúa a distintos proveedores del exterior que le transfieren los derechos de comercialización de las diversas marcas de reconocido prestigio internacional, las que nacionaliza en la república de Guatemala pagando los respectivos derechos arancelarios de importación, IVA y otros impuestos a la importación definidos por la legislación guatemalteca para estos productos.

La aplicación práctica de la presente investigación, consiste en el análisis del impacto en los estados financieros por la adopción de NIIF y su efecto financiero y fiscal en las operaciones efectuadas, por la entidad en referencia, durante el período anual correspondiente al año 2009.

El enfoque utilizado para la presentación, de los resultados del tema en referencia, está establecido en base a la prestación de los servicios externos de un Contador Público y Auditor a la Gerencia de ALPABSA. Los motivos que originaron la contratación del Profesional de las Ciencias Económicas, está fundamentada en la necesidad de ALPABSA de evaluar las ventajas (impacto) que se obtendrían como resultado de la adopción de NIIF para la elaboración y presentación de los estados financieros y las derivaciones (efectos) que se obtendrían en la información financiera y fiscal.

En relación a la información financiera, la Gerencia está interesada en conocer la utilidad que se obtendría ante instituciones financieras para la contratación de préstamos, la confianza a las propietarios de las marcas de licores reconocidos mundialmente para la cesión exclusiva de sus productos a ALPABSA y la solidez de la situación financiera para futuros inversionistas.

En lo que respecta a la obligación como contribuyente del ISR de ALPABSA con el fisco, la Gerencia está interesada en conocer si la aplicación de NIIF para la elaboración de sus estados financieros representa contingencias fiscales para el año 2009 y subsiguientes períodos anuales.

5.2 PROPUESTA DE SERVICIOS PROFESIONALES DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

En adelante, se presenta la propuesta de servicios profesionales efectuados por el Contador Público y Auditor a la Gerencia de ALPABSA, para el análisis del impacto en los estados financieros por adopción de NIIF y su efecto financiero y fiscal para el período anual comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2009.

En la propuesta se establece la delimitación del trabajo a efectuar por el Contador Público y Auditor, los objetivos que se proponen para efectuar el análisis de la adopción de NIIF y el análisis de los efectos financieros y fiscales, para orientar a la Gerencia conforme a los resultados que se obtengan, además se establece la tarifa que correspondería pagar a ALPABSA por los servicios profesionales.

5.3 ACEPTACIÓN DE LA PROPUESTA DE SERVICIOS PROFESIONALES POR LA GERENCIA

Posterior a la presentación de la propuesta de los servicios profesionales del Contador Público y Auditor y por la necesidad que representa para ALPABSA conocer las ventajas y desventajas de la adopción de NIIF en la elaboración y presentación de sus estados financieros, la Gerencia notifica la carta de aceptación de la propuesta presentada, aceptando los honorarios sugeridos.

Además de la aceptación, la Gerencia argumenta que el resultado del trabajo permitirá al Consejo de Administración de herramientas útiles para la toma de decisiones para la promover nuevos negocios y soporte financiero para requerimientos de los proveedores de marcas de licores a nivel mundial. La Gerencia pone a disposición del Contador Público y Auditor la colaboración del Departamento de Contabilidad para la ejecución de los aspectos ofrecidos en su propuesta de servicios profesionales.

**ALCOHOLES PARA EL BRINDIS
SOCIEDAD ANÓNIMA**

PROPUESTA DE SERVICIOS PROFESIONALES

**ANÁLISIS DEL IMPACTO EN LOS ESTADOS
FINANCIEROS POR LA ADOPCIÓN DE NIC'S Y NIIF'S Y
SU EFECTO FINANCIERO Y FISCAL**

**PERIODO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE
2009**

Julio 5, 2010

Licenciado
Juan José Arévalo
Gerente General
Alcoholes Para el Brindis, S. A. –ALPABSA–
Ciudad

Estimado Lic. Arévalo

A continuación presentamos a su consideración nuestra propuesta de servicios profesionales para efectuar el Análisis del Impacto en los Estados Financieros por Adopción de NIC y NIIF –en adelante NIIF- y su Efecto Financiero y Fiscal en ALPABSA por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2009.

Para facilitar la comprensión de la propuesta, dividimos la misma en los siguientes apartados:

- I ANTECEDENTES**
- II ALCANCE DE NUESTRO TRABAJO**
- III HONORARIOS**

A continuación describimos cada uno de los apartados anteriores:

I. ANTECEDENTES

Como parte de la evaluación de las ventajas y desventajas que representa para ALPABSA la adopción de Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera, ustedes nos comentaron de la necesidad de conocer en cifras el impacto que se obtendría al aplicar las normas en referencia a sus operaciones a partir del año 2009. Sin embargo, también se desconoce si tal adopción tendría efectos financieros que beneficiaría la situación financiera al momento de solicitar financiamiento en entidades bancarias, el mejoramiento de la capacidad para atender requerimientos de solidez en el capital por las obligaciones con los propietarios de las marcas de licores reconocidos mundialmente para mantener la exclusividad de marcas y la solidez del negocio frente a inversionistas interesados.

Por otra parte, también nos comentaron la necesidad de conocer los efectos fiscales que se generarían como resultado de la adopción las Normas Internacionales de Contabilidad a las operaciones de ALPABSA, además si tales efectos fiscales podrían ser interpretados por el fisco

como contingencias fiscales ante una eventual fiscalización de sus operaciones por el período impositivo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2009 y los períodos subsiguientes.

En función a lo anterior, ustedes nos solicitaron que los apoyemos exclusivamente en los siguientes aspectos financieros y fiscales:

ASPECTOS FINANCIEROS

- 1) Efectuar diagnóstico de la información contable utilizada actualmente para la elaboración de estados financieros que utiliza ALPABSA para usos financieros y fiscales;
- 2) Determinar si los estados financieros actuales están en capacidad para mostrar la situación financiera y el rendimiento financiero de ALPABSA para toma de decisiones gerenciales;
- 3) Determinar si los estados financieros actuales presentan información adecuada para usos con entidades bancarias, proveedores de marcas y para inversionistas;
- 4) Efectuar la adopción de Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera a partir del año 2009 recién declarado al fisco;
- 5) Establecer el impacto en los estados financieros por la adopción de Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera en el año 2009;
- 6) Establecer el efecto financiero en el año 2009 derivado de la adopción de Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera; y,
- 7) Proponer las recomendaciones necesarias para la Gerencia y para el Departamento de Contabilidad.

ASPECTOS FISCALES

- a) Efectuar diagnóstico del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de ALPABSA por el período anual correspondiente al año 2009;
- b) Elaborar detalle de las normas fiscales que actualmente utiliza ALPABSA en la elaboración de sus estados financieros;
- c) Verificar la correcta aplicación de las normas establecidas por la ley del ISR para el cálculo del impuesto corporativo correspondiente al año 2009;

- d) Determinar cuáles son las principales normas establecidas por la ley del ISR que se deberán observar en la adopción de Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera en las operaciones de ALPABSA en el año 2009;
- e) Establecer el efecto fiscal en el año 2009 derivado de la adopción de Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera; y,
- f) Proponer las recomendaciones necesarias para la Gerencia y para el Departamento de Contabilidad.

II. ALCANCE DE NUESTRO TRABAJO

Por la naturaleza y el alcance de nuestro trabajo, lo dividimos en las siguientes fases:

FASE I

DIAGNÓSTICO DE ASPECTOS CONTABLES Y FISCALES PREVIO A LA ADOPCIÓN DE NIIF

Nuestros servicios se circunscribirían a los aspectos contables y fiscales:

1. Preparar un listado de documentación o información necesaria para la evaluación actual de los estados financieros preparados por el Departamento de Contabilidad por el período anual correspondiente al año 2009;
2. Revisar los importes más significativos de cuentas contables incluidos en el balance general y estado de resultados del año 2009;
3. Verificar la correcta aplicación de las normas tributarias de la ley del ISR para la medición de depreciaciones y estimaciones efectuadas por el Departamento de Contabilidad para la presentación de la declaración jurada anual correspondiente al año 2009;
4. Verificar el correcto cálculo de ISR corporativo correspondiente al año 2009 utilizado para la determinación del impuesto pagado al fisco; y,
5. Identificación de puntos críticos en el cálculo del ISR, estado de resultados y balance para la adopción de NIIF.

Cabe destacar que nuestro trabajo incluye la identificación de los problemas, las contingencias y las posibles soluciones, por lo que la implementación estaría a cargo de la administración de ALPABSA.

Nosotros podríamos asistirlos en estos temas, sin embargo tal situación estaría sujeto a un arreglo previo de honorarios.

FASE II

ADOPCIÓN DE NIIF EN LA ELABORACIÓN DE POLÍTICAS CONTABLES, ESTIMACIONES Y VALUACIONES

En esta fase iniciaríamos el proceso de análisis de las principales causas financieras y fiscales que inciden en la adopción de NIIF con el objetivo de identificar el impacto en los estados financieros de ALPABSA correspondientes al período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2009.

Los aspectos más importantes a considerar en el análisis del impacto en los estados financieros son los siguientes:

POLÍTICAS CONTABLES

Evaluáramos en base a NIIF la aplicación de las políticas contables más adecuadas para las operaciones corrientes de ALPABSA durante el año 2009.

Las políticas contables a desarrollar estarían orientadas a las siguientes áreas:

1. Propiedad Planta y Equipo; y,
2. Reconocimiento de los ingresos y gastos.

Nuestro trabajo consistirá en estructurar las políticas contables de cada uno de los elementos que integran la Propiedad Planta y Equipo de conformidad a la naturaleza cada uno de ellos, sean: Vehículos, Mobiliario y Equipo, Activos Intangibles y otros elementos reconocidos por ALPABSA en sus estados financieros.

En relación a los ingresos y egresos se establecerá la política de reconocimiento en cada período anual conforme a las normas contables indicadas al inicio.

ESTIMACIONES CONTABLES

Evaluáramos en base a NIIF la aplicación de estimaciones contables más adecuadas para las operaciones corrientes de ALPABSA durante el año 2009.

Las estimaciones contables a desarrollar estarían orientadas a las siguientes áreas:

1. Estimación para cuentas incobrables; y,
2. Estimación para inventarios obsoletos o de lento movimiento.

VALUACIONES DE CUENTAS EN MONEDA EXTRANJERA

Evaluaríamos la aplicabilidad conforme a los resultados que se obtengan del diagnóstico de las cuentas contables que actualmente conforman el balance y aplicaremos las valuaciones que correspondan conforme a NIIF.

Nuestro trabajo consistirá en evaluar las estimaciones contables que debe utilizar ALPABSA durante cada período impositivo anual de operaciones. Además incluiría nuestras sugerencias sobre aspectos a considerar para futuros períodos anuales.

FASE III

ANÁLISIS DEL IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS POR ADOPCIÓN DE NIIF

En este apartado presentaremos los resultados obtenidos por la adopción de NIIF en los estados financieros de ALPABSA.

El impacto en los estados financieros los presentaremos de la siguiente forma:

1. Impacto en el balance segregado en áreas del activo, pasivo y capital; y,
2. Impacto en el estado de resultados, principalmente en la sección de gastos del período anual y en la determinación del ISR a las utilidades.

Nuestro trabajo consistirá en mostrar cuadros comparativos de los balances elaborados conforme la ley del ISR y conforme NIIF para evidenciar los ajustes aplicables durante el período anual de operaciones del año 2009.

En relación al estado de resultados también se aplicará cuadros comparativos de los resultados obtenidos conforme la ley del ISR y conforme NIIF, lo que permitirá mostrar los ajustes efectuados a los gastos por depreciaciones y estimaciones conforme las políticas contables.

FASE IV

EFFECTO FINANCIERO POR ADOPCIÓN DE NIIF EN LA ELABORACIÓN Y PRESENTACIÓN DEL ESTADO DE RESULTADOS Y BALANCE

En este apartado presentaremos los efectos que se generarían como resultado de la adopción de NIIF en el estado de resultados y balance al cierre del período anual correspondiente al año 2009. Estos efectos estarían segregados en el apartado del activo, pasivo y capital en lo que corresponde al análisis de la situación financiera.

FASE V**EFFECTO FISCAL POR ADOPCIÓN DE NIIF EN LA ELABORACIÓN Y PRESENTACIÓN DEL ESTADO DE RESULTADOS Y BALANCE**

En este apartado presentaremos los efectos que se generarían en el resultado de las operaciones correspondientes al año 2009 por la aplicación de políticas contables y estimaciones contables diferentes a los establecidos en la ley del ISR. El efecto analizará conforme las diferencias que se obtengan en el resultado fiscal y el resultado financiero de ALPABSA.

Además de mostrar los efectos fiscales, se presentará la conciliación de las diferencias temporarias para evidenciar la correcta aplicación de las normas tributarias establecidas en la ley del ISR y sus reformas, vigentes para el período anual 2009.

III. NUESTROS HONORARIOS

La base para la determinación de nuestros honorarios la constituye el tiempo a incurrir en la ejecución del trabajo, en función de lo anterior, nuestros honorarios están estimados por Q.30,000.00 (más IVA), las que facturaremos en un 60% al momento de la aprobación de la propuesta y el 40% al finalizar nuestro trabajo y presentar los resultados obtenidos por el período anual 2009.

Cualquier situación que surja durante nuestra revisión y aplicación de nuestro trabajo, la cual pudiera originar la necesidad de incurrir en tiempo y gastos adicionales a tal grado que nos impida culminar nuestro trabajo dentro de las estimaciones ya mencionadas, sería informada oportunamente a usted, para su consideración.

En espera de que la presente propuesta de servicios merezca su aprobación, aprovechamos la ocasión para saludarlo.

Atentamente,



Lic. Alvaro Chiquitó

AC'ba

ALPABSA®ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A.
6ta. Avenida 5-55 zona 20 Guatemala Ciudad

Julio 9, 2010

Licenciado
Alvaro Chiquitó
Ciudad Guatemala

Estimado Lic. Chiquitó:

En relación al documento de fecha 5 de julio del corriente, donde usted nos presenta su Propuesta de Servicios Profesionales para efectuar el Análisis del Impacto en los Estados Financieros por Adopción de NICS y NIIF y su Efecto Financiero y Fiscal en Alcoholes Para el Brindis, S.A. – ALPABSA-, correspondiente al período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2009, le confirmamos que fue aceptada satisfactoriamente por el Consejo de Administración de ALPABSA. Además, el Consejo de Administración consideró que el estudio y análisis proporcionaría confianza para promover mayor inversión en el mercado nacional y para obtener herramientas que les permitan evaluar los riesgos fiscales ante la SAT por la aplicación de estas Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera.

Para que el proceso de evaluación y análisis cumpla con los ofrecimientos hechos en su propuesta, favor enviar con el tiempo justamente necesario el requerimiento de información y documentación necesaria para llevar el estudio y aplicación de las Normas en referencia. A partir de la siguiente semana comprendida del 12 al 16 de julio el Departamento de Contabilidad tiene instrucciones de atender sus requerimientos.

También le pedimos informar oportunamente de circunstancias que pudieran impedir el correcto desarrollo de su trabajo en ALPABSA.

Atentamente:



Juan José Arévalo
Gerente General

JJA'ml

5.4 DIAGNÓSTICO DE ASPECTOS CONTABLES Y FISCALES PREVIO A LA ADOPCIÓN DE NIIF –FASE I-

Como resultado del análisis de la documentación e información contable proporcionada por el Departamento de Contabilidad, se determinó que por el período anual correspondiente al año 2009, ALPABSA no posee políticas contables para el procesamiento de las transacciones y eventos ocurridos durante sus operaciones corrientes.

El análisis consistió en la evaluación de las transacciones contabilizadas por ALPABSA durante el período anual, con el objetivo de de revisar los importes más significativos que integran el balance y el estado de resultados. Además de la identificación y revisión de los importes más relevantes indicados, se verificó la correcta aplicación de las normas tributarias contenidas, principalmente, en la ley del Impuesto Sobre la Renta –ISR-, Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.

5.4.1 Resultado del diagnóstico efectuado a la información utilizada actualmente en la contabilización de transacciones

En la evaluación de las transacciones efectuadas por ALPABSA, se determinó que aplicaron correctamente las normas legales establecidas en la ley del ISR, las normas en referencia establecen límites máximos para la aplicación de depreciaciones y estimaciones que los contribuyentes del impuesto deben aplicar para la determinación de la base imponible anual del ISR.

Basado en el análisis de las transacciones y operaciones contables se estableció el siguiente resultado conceptual:

RESULTADO DE DIAGNÓSTICO SOBRE CONTABILIZACIÓN DE TRANSACCIONES

A continuación se presenta el resultado obtenido de la evaluación de los aspectos contables y fiscales utilizados por ALPABSA en la elaboración y presentación de sus estados financieros correspondientes al período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2009 sobre la base del Impuesto Sobre la Renta –ISR-.

Para mayor comprensión, adjunto al elemento evaluado se identificó la base legal utilizada para el procesamiento de las operaciones contables por ALPABSA durante el período anual en referencia.

Activos fijos –Artículo 16 y 17-

Se determinó que ALPABSA registró sus activos incluidos en la Propiedad Planta y Equipo al costo de adquisición.

Los elementos identificados en la Propiedad Planta y Equipo fueron los siguientes:

- a) Mobiliario y Equipo de Administración;
- b) Mobiliario y Equipo de Ventas;
- c) Vehículos;
- d) Equipo de Cómputo;
- e) Activos Intangibles; y,
- f) Mejoras a la Propiedad Arrendada.

El reconocimiento de los activos mediante el costo de adquisición, de conformidad con la ley del ISR, consistió en acumular todos los costos y gastos incurridos por ALPABSA hasta tener el activo en disposición de uso. La base de soporte del activo a depreciar es la documentación legal requerida por la ley.

Inventarios –Artículo 48 y 49-

Se determinó que ALPABSA valúa todos los elementos que integran su inventarios de mercaderías al costo promedio ponderado, tal método de valuación consiste en sumar el costo de la existencia inicial más las compras que se realicen en cada período mensual, menos las salidas del inventario.

Ingresos –Artículo 47-

Las ventas de mercaderías que efectuaron durante el período anual 2009 fueron reconocidos bajo el método de lo devengado. Este método consiste en el reconocimiento de forma simultánea, con el registro de los ingresos en efectivo o de las cuentas por cobrar (cuentas de activo en el balance) las ventas en el resultado del período (ingresos), las últimas en referencia en caso que sean ventas efectuadas al crédito, se determinó que ambas fueron aplicados durante el período anual en referencia.

Costos y gastos –Artículo 38 y 39-

De la misma forma, se determinó que los costos y gastos incurridos fueron efectuados bajo el método de lo devengado. Que consistió en reconocer de forma simultánea los

desembolsos de efectivo o cuentas por pagar (cuentas de balance) de las compras al gasto del período, las últimas en referencia en caso sean efectuados al crédito, se determinó que ambos fueron aplicados durante el período anual en referencia.

Depreciaciones –Artículo 19-

La base que utilizó ALPABSA para la depreciación de los bienes de activo fijo es el método de línea recta, que consiste en aplicar un porcentaje fijo definido por la ley del ISR.

Los porcentajes aplicados fueron los siguientes:

- a) Mobiliario y Equipo de Administración, depreciación del 20% anual;
- b) Mobiliario y Equipo de Ventas, depreciación del 20% anual;
- c) Vehículos, depreciación del 20% anual;
- d) Equipo de Cómputo, depreciación del 33.33% anual;
- e) Activos Intangibles, depreciación del 33.33% anual; y,
- f) Mejoras a la Propiedad Arrendada, depreciación del 10% anual.

Se estableció que los gastos derivados de la aplicación de los porcentajes máximos citados, fueron reconocidos en el resultado del período anual 2009.

Provisión para cuentas incobrables –Artículo 38, literal q)-

ALPABSA valuó correctamente sobre el porcentaje máximo del 3% sobre el saldo de cuentas por cobrar a clientes (comerciales) al cierre del período anual, el resultado de los importes que aumentan la reserva reportado en el balance fueron reconocidos en el resultado del período anual 2009.

Provisión para indemnizaciones –Artículo 38 literal f)-

La provisión en referencia fue aplicada sin exceso del gasto sobre el 8.33% del total de remuneraciones anuales pagadas por ALPABSA. Se confirmó que la provisión para indemnizaciones no excedió el monto de los pasivos laborales reales acumulados al 31 de diciembre de 2009.

Pérdidas cambiarias –Artículo 38, literal z)-

Se estableció que fueron aplicadas en el estado de resultados únicamente las que están soportadas por la documentación correspondiente al momento de efectuadas las transacciones en moneda extranjera.

Gastos reconocidos en el resultado anual –Artículo 38 y 39-

Se confirmó que fueron reconocidos bajo el método de lo devengado y soportados con la documentación legal correspondiente a excepción de gastos que fueron reconocidos como “no deducibles” en el cálculo del ISR corporativo.

Determinación del ISR anual 2009 –Artículo 4, 6, 8, 38 y 39-

Se estableció que aplicaron correctamente las normas tributarias contenidas en la ley del ISR para la determinación del resultado del período y para cálculo de la base imponible correspondiente al período anual comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2009.

Otros aspectos identificados

- a) ALPABSA tiene vehículos adquiridos mediante contratos de arrendamiento financiero –LEASING-, estos contratos son elaborados a plazo forzoso de cumplimiento y otorgan al final del plazo la opción a compra.
- b) Las cuotas de los contratos de arrendamiento financiero son reconocidos en el resultado del período como gasto y al momento de formalizar la opción de compra los reconoce como activos fijos depreciables mediante los porcentajes que establece la ley del ISR. En el año 2009 se pagaron las últimas cuotas de arrendamiento del año 2006 (3 años plazo).
- c) Se identificaron mercaderías que ya no están en condiciones para consumo y las que no ha podido retirar del inventario de mercaderías para la venta por haber iniciado el proceso ante el fisco para la autorización correspondiente. Las mercaderías corresponden a períodos anteriores al año 2009.

Se identificaron cuentas bancarias y cuentas por pagar a proveedores registrados en el activo y pasivo, respectivamente, en moneda extranjera que están registrados a las tasas de cambio de referencia utilizadas al momento efectuadas las transacciones por ALPABSA las mismas no están valuadas al cierre del período anual por no estar permitido

por la ley del ISR.

5.4.2 Análisis de puntos críticos en el cálculo del ISR corporativo y en el resultado del período anual 2009

Derivado del análisis conceptual efectuado al resultado contable obtenido por ALPABSA en el año 2009 y reportado en el "Resultado del diagnóstico y bases legales del ISR utilizadas para la preparación de estados financieros", en este apartado se analizan el cálculo del ISR anual corporativo y el estado de resultados para la identificación de puntos críticos a observar previo a la adopción de NIIF. Como primer paso se elaboró la estructura del cálculo del ISR para mostrar los aspectos tomados en consideración para determinar el ISR por las ganancias obtenidas en el período sujeto a estudio para adopción de NIIF por primera vez.

El cálculo del ISR corporativo fue el siguiente:

CUADRO 5.FI.01

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A.			
CÁLCULO DEL ISR			
Por resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 2009			
Cifras expresadas en quetzales (Q.)			
	DESCRIPCIÓN	SUBTOTALES	TOTALES
	UTILIDAD CONTABLE		a) -1,332,120.97
(+)	GASTOS NO DEDUCIBLES		
	Gastos registrados sin documentación de soporte	-222,565.83	b)
	Exceso de gastos del 97% de los ingresos gravados	-600,447.90	c)
	Gastos no deducibles en función de rentas exentas	-1,305.66	d)
	Total Gastos no deducibles		-824,319.39
(-)	RENTAS EXENTAS		
	Intereses bancarios		e) 425,600.00
(-)	OTRAS DEDUCCIONES		
	Exceso de gastos del año 2008		f) 79,628.62
	RENTA IMPONIBLE		-1,651,211.73
	Porcentaje de ISR		31%
	ISR POR PAGAR		g) 511,875.64

Análisis del cálculo del ISR corporativo –Ver cuadro 5.FV.02-

- a) La utilidad contable obtenida por las operaciones efectuadas por ALPABSA en el año 2009 por Q.1,332,120.97 fue sujeto a conciliación, es decir, entre la utilidad contable y la renta imponible por Q.1,651,211.73 hay elementos que se consideraron para determinar correctamente el ISR. La conciliación presentada

está basado sobre la observancia de las normas establecidas en la ley del ISR y de los límites que establece la misma ley para la deducción de determinados gastos a las utilidades obtenidas durante el período anual de operaciones.

- b) Puede observarse que los gastos contabilizados sin documentación de soporte por Q.222,565.83 no son considerados como deducibles de las utilidades obtenidas por ALPABSA durante el año 2009. Lo anterior, por estar normado en la ley del ISR que todos los gastos deben estar soportados con la documentación legal correspondiente al momento de efectuarse las operaciones que los originan para incluirlos en el resultado del período.
- c) Otro aspecto que tiene relevancia en el cálculo del ISR, es la aplicación del límite de costos y gastos equivalente al 97% de los ingresos gravados por la ley del ISR durante el período anual que se liquida, el límite de costos y gastos fue adicionado mediante reforma a la ley del ISR por el artículo 13 del Decreto No. 18-2004 del Congreso de la República de Guatemala y publicado el 29 de junio del año 2004. Para el período en referencia son Q.600,447.90 los costos y gastos que rebasaron el límite establecido por la ley, este importe puede ser aplicado como deducción en el período anual correspondiente al año 2010. Es importante mencionar que a nivel de registros contables se reportan estos gastos en el resultado del período, es decir, no se ajusta la contabilidad, son gastos no deducibles únicamente para la determinación de la base imponible del ISR que se debe pagar al fisco por el año 2009.
- d) También es importante mencionar que la ley del ISR establece que los contribuyentes que tengan rentas gravadas y exentas durante un período anual de operaciones deben aplicar a cada una de las mismas los costos y gastos directamente necesarios para producirlos. En el caso de los gastos reportados por Q.1,305.66 como no deducibles, fueron obtenidos como resultado de la aplicación proporcional de los ingresos obtenidos durante el período anual 2009 por concepto de intereses bancarios que ascendieron a Q.425,600.00 (considerados como exentos por el Decreto No.26-95 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros) a la totalidad de los ingresos brutos obtenidos en el período, al coeficiente obtenido se multiplicó por los gastos directamente vinculados a su obtención. Para el presente caso fueron los sueldos pagados al personal del Departamento de Contabilidad directamente vinculados

con la obtención de los ingresos exentos.

- e) Los intereses bancarios por Q.425,600.00 reportados como rentas exentas, corresponde a la aplicación del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros, en el artículo citado establece que en la declaración del ISR anual deben ser considerados como rentas exentas por haber sido objeto de retención equivalente al 10% al momento de su pago por la institución bancaria.
- f) Como se mencionó en la literal c) anterior, el exceso de costos y gastos es deducible para el siguiente período anual, en consecuencia, el exceso reportado en la declaración jurada anual del ISR del año 2008 por Q.79,628.62 es tomado como una deducción en la determinación de la base imponible correspondiente al año 2009.
- g) Derivado de la aplicación de los lineamientos establecidos por la ley del ISR, el impuesto determinado por el año 2009 es de Q.511,875.64 que será sujeto a conciliación para el ISR que se determine en el resultado al adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información financiera por ALPABSA. El impuesto en referencia está aplicado directamente a los resultados obtenidos por el año 2009 en el estado de resultados que se presenta en el siguiente cuadro.

Los elementos citados en los incisos anteriores deben ser cuidadosamente observados para la determinación y conciliación de diferencias temporarias imponibles y deducibles que corresponderá aplicar ALPABSA en el año 2009 y en los períodos subsiguientes por la adopción de NIIF.

El resultado anual fue el siguiente:

CUADRO 5.FI.02

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A.		
ESTADO DE RESULTADOS (FISCAL)		
Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2009		
Cifras expresadas en quetzales (Q.)		
VENTAS	-57,172,988.17	
Devoluciones y rebajas	1,925.67	
Ventas netas		-57,171,062.50
Costo de ventas		38,521,995.15
Margen bruto		-18,649,067.35
GASTOS DE OPERACIÓN		
Gastos operativos	3,744,581.67	
Gastos de administración	6,507,016.40	a)
Gastos de publicidad y propaganda	5,117,193.33	
Gastos de ventas y mercadeo	2,454,557.91	a)
Total gastos de operación		17,823,349.31
Ganancia en operación		-825,718.04
GASTOS Y PRODUCTOS FINANCIEROS		
Ingresos financieros	-905,693.76	
Gastos financieros	399,290.83	
UTILIDAD CONTABLE		-1,332,120.96
(-)Impuesto Sobre la Renta		511,875.64
Ganancia después del impuesto		-820,245.32
(-)Reserva legal		41,012.27
Ganancia neta del ejercicio		-779,233.05

Análisis del resultado –Ver cuadro 5.FIV.01-

- a) Respecto al estado de resultados del período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2009, es importante hacer énfasis en los gastos de administración por Q.6,507,016.40 y los gastos de ventas y mercadeo por Q.2,454,557.91 reportados como deducciones a las rentas obtenidas en el período anual. Es decir, estos rubros agrupan las depreciaciones y estimaciones utilizadas por ALPABSA conforme la ley del ISR y que serían aumentadas o disminuidas al aplicar políticas contables y estimaciones conforme a NIIF más adelante.
- b) El impuesto determinado es aplicado directamente al renglón denominado “Utilidad Contable” por Q.1,332,120.96 y no es el precisamente el resultado de la aplicación del 31% a la ganancia, sino el resultado de la conciliación efectuada entre la utilidad contable y la renta imponible del período anual que se liquidó.

- c) Conforme al Código de Comercio, se establece la reserva del 5% equivalente a Q.41,012.27 sobre la ganancia obtenida después del impuesto para establecer posteriormente la "Ganancia neta del ejercicio" que asciende a Q.779,233.05 que es distribuible entre los accionistas de ALPABSA previo pago del 3% de timbres fiscales.

5.4.3 Análisis de puntos críticos en el balance del período anual 2009

En el siguiente cuadro se presenta el balance obtenido conforme la aplicación de los lineamientos establecidos por la ley del ISR, el resumen de los aspectos más importantes aplicados al balance esta detallado en el análisis conceptual denominado "Resultado del diagnóstico y bases legales del ISR utilizadas para la preparación de estados financieros" presentado al inicio.

La situación financiera de ALPABSA por el año 2009 es la reportada a continuación:

CUADRO 5.FI.03

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A.					
BALANCE GENERAL (FISCAL)					
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009					
CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES (Q.)					
<u>ACTIVO</u>				<u>PASIVO</u>	
CIRCULANTE				CIRCULANTE	
Efectivo	1,628,098.52		f)	Compañías relacionadas	1,125,964.00
Bancos	14,145,459.00	a)		Proveedores locales	2,036,880.00
Clientes	16,036,520.00	b)	g)	Proveedores del exterior	8,722,159.63
Reserva para cuentas incobrables	-481,095.60	b)		Acreedores	7,120,450.00
Impuestos por cobrar	1,402,102.00			Otros impuestos por pagar	1,628,844.10
Anticipo a proveedores	4,992,894.00		h)	ISR por pagar	511,875.64
Cuentas por liquidar	475,426.00	c)		Sueldos y prestaciones por pagar	228,357.00
Cuentas por cobrar varias	234,871.00			Otras cuentas por pagar	664,329.08
Inventarios	12,376,250.00			Préstamos a corto plazo	10,290,911.70
Total circulante	51,336,386.92			Total pasivo circulante	32,329,771.15
FIJO				FIJO	
Mobiliario y Equipo	1,269,910.14			Provisión para Indemnizaciones	342,938.00
Depreciación acumulada	-1,057,220.54				
Equipo de Cómputo	1,468,277.78				
Depreciación acumulada	-1,224,366.09				
Vehículos	679,272.25				
Depreciación acumulada	-604,643.95				
Mobiliario y Equipo Ventas	393,654.08				
Depreciación acumulada	-371,797.09				
Activos Intangibles	951,811.09			CAPITAL	
Depreciación acumulada	-630,052.64		i)	Autorizado suscrito y pagado	10,000,000.00
Mejoras Propiedad Arrendada	1,560,366.38		ii)	Utilidades acumuladas	8,719,003.41
Depreciación acumulada	-887,462.22			Ganancia del ejercicio	779,233.05
Total fijo	1,547,749.19	d)		Reserva legal	939,928.50
DIFERIDO				Total capital	20,438,164.96
Gastos anticipados	226,738.00	e)			
TOTAL ACTIVO	53,110,874.11			TOTAL PASIVO Y CAPITAL	53,110,874.11

Análisis del balance –Ver cuadros 5.FIV.02, 03 y 04-

- a) En el apartado del ACTIVO CIRCULANTE: en las cuentas bancarias por Q.14,145,459.00 incluyen cuentas bancarias en moneda extranjera (US\$) que están valuados a la fecha de recepción de las cuentas monetarias, la ley del ISR no permite la valuación de estas cuentas bancarias en moneda extranjera al cierre cada período anual. Sin embargo, podría ser valuado por ALPABSA pero estaría reconociendo ganancias por simple valuación de las partidas contables que estarían afectos al pago del ISR.
- b) En el apartado del ACTIVO CIRCULANTE: en la cuenta contable de clientes por Q.16,036,520.00 y la reserva para cuentas incobrables por Q.481,095.60 fueron valuados de conformidad a la ley del ISR, que consiste en aplicar una reserva del 3% sobre la totalidad de cuentas por cobrar comerciales acumuladas durante el período impositivo anual que se liquida al fisco. Es importante mencionar que cualquier reserva superior al porcentaje citado sería ajustado por el fisco ante una eventual fiscalización.
- c) En el apartado del ACTIVO CIRCULANTE: en la cuenta contable de cuentas por liquidar por Q.475,426.00 corresponde a salidas de efectivo que no han sido reconocidos como gastos al cierre del año 2009, sin embargo, los desembolsos en referencia corresponden a gastos que aún no están soportados con la documentación legal correspondiente. Derivado de la limitación que establece la ley del ISR, serán documentados en el año 2010 para su respectiva deducción a los ingresos brutos.
- d) En el apartado de los ACTIVOS FIJOS: están agrupadas todas la cuentas contables que reúnen las características para ser reconocidos como activos fijos conforme la ley del ISR por Q.1,547,749.19 al cierre del período fiscal 2009. La ley en referencia no permite la aplicación de porcentajes mayores a los establecidos en el artículo 19 de la misma ley, cualquier aplicación mayor no sería considerado como gasto deducible el período aplicado y en caso de existir enajenación de los bienes no sería considerado para la determinación de la ganancia o pérdida de capital.

- e) En el apartado del ACTIVO DIFERIDO: están registrados gastos pagados por anticipado por Q.223,738.00 al cierre del período anual 2009, conforme la ley del ISR estos gastos son reconocidos en el resultado del período de forma gradual derivado del consumo que se hacen de los mismos, comúnmente corresponden desembolsos por proveeduría y otros artículos que a la fecha del cierre no han sido consumidos por ALPABSA.
- f) En el apartado del PASIVO CIRCULANTE: está registrado la cuenta por pagar a las compañías relacionadas por Q.1,125,964.00 al cierre del período fiscal 2009, es importante mencionar que las compañías relacionadas prestan al ALPABSA servicios de personal y otros que se originen conforme sus operaciones.
- g) En el apartado del PASIVO CIRCULANTE: se reportan obligaciones a proveedores del exterior por Q.8,722,159.63 al cierre del año 2009, estas cuentas fueron valuadas a la tasa de cambio de referencia de la fecha de adquisición de los documentos de soporte. La ley del ISR no permite la valuación de estas cuentas al cierre de cada período impositivo anual, en caso de aplicar la valuación y registrar gastos por simples partidas contables no serían considerados como deducibles a los ingresos brutos. La ley del ISR, acepta la deducción de pérdidas cambiarias hasta el momento de la cancelación de las cuentas a proveedores, es decir, hasta poseer la documentación fehaciente del pago de divisas.
- h) En el apartado del PASIVO CIRCULANTE: se reporta el impuesto determinado por ALPABSA por las operaciones efectuadas durante el año 2009 y que se canceló al momento de la presentación de la declaración jurada anual del ISR al fisco.
- i) En el apartado del CAPITAL: se reportan las utilidades acumuladas por Q.8,719,003.41 al cierre del período fiscal 2009, sin embargo, estas utilidades se afectarían al momento de la aplicación de NIIF a las operaciones de ALPABSA por la utilización de políticas contables y estimaciones diferentes a los establecidos en la ley del ISR.
- j) En el apartado del CAPITAL: la ganancia obtenida por Q.779,233.05 por el período anual 2009, sería modificada en mayor o menor cantidad como consecuencia de los efectos que se obtengan por la aplicación de NIIF a los resultados del período en referencia.

5.4.4 Aspectos a considerar previo a la adopción de NIIF

Para la conclusión de este apartado inicial (FASE I), que consistió en el diagnóstico de aspectos contables y fiscales a considerar previo a la adopción de NIIF en las operaciones de ALPABSA, se explica a la Gerencia y al Departamento de Contabilidad los siguientes puntos:

- 1) Durante la revisión del cumplimiento de los aspectos fiscales que le corresponde cumplir a ALPABSA como contribuyente del ISR, se determinó que no existen aspectos relevantes que ameriten rectificación de la declaración jurada anual del año 2009, es decir, se cumplieron a cabalidad las normas tributarias establecidas en la ley del ISR y sus reformas.
- 2) En caso de haberse detectado aspectos que impliquen la inobservancia o incorrecta aplicación de las normas establecidas en la ley del ISR, ALPABSA debe efectuar las correcciones que correspondan previo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera a sus operaciones a partir del año 2009.

En referencia a los dos puntos anteriores, es importante que ALPABSA aplique correctamente la ley del ISR para la determinación de la base imponible del impuesto anual, es decir, que efectúe el pago del ISR correctamente en observancia de las normas tributarias para establecer únicamente diferencias temporarias imponibles o deducibles que se compensen en el futuro al adoptar las NIIF.

Cualquier error o inobservancia de la ley del ISR, implicaría esfuerzos innecesarios o complejos en cada período impositivo anual al corregir y actualizar las diferencias que se identifiquen por la propia entidad o al momento de una eventual revisión de sus operaciones por el fisco.

5.5 ADOPCIÓN DE NIIF EN LA ELABORACIÓN DE POLÍTICAS CONTABLES, ESTIMACIONES Y VALUACIONES –FASE II-

En esta sección se presenta el análisis del impacto en los estados financieros por adopción de las normas en referencia, el trabajo se fundamentó en identificar las principales causas que provocan impacto en el reconocimiento de las transacciones contables de ALPABSA durante el año 2009.

En la primera fase aplicada, se evaluó la Norma Internacional de Contabilidad 8, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores –NIC8-, para identificar la aplicabilidad a cada una de las cuentas incluidas en el balance fiscal para la elaboración de políticas contables, pero, principalmente en las cuentas de ACTIVO FIJO que agrupan las adquisiciones efectuadas de: Mobiliario y Equipo de Administración; Mobiliario y Equipo de Ventas; Equipo de Cómputo; Vehículos; Activos Intangibles; y, Mejoras a la Propiedad Arrendada. La última cuenta en referencia, pertenece a las construcciones efectuadas por ALPABSA en el inmueble utilizado para efectuar sus operaciones, el inmueble es cedido por el arrendador mediante un contrato de arrendamiento operativo el cual es renovado anualmente.

En la segunda fase aplicada, consistió en la evaluación de las estimaciones que actualmente aplica ALPABSA a sus operaciones conforme la ley del ISR y se estableció que se modificarían sustentados en NIC 8 para la determinación de: reservas para cuentas incobrables; reservas para inventarios obsoletos o de lento movimiento; y, depreciaciones.

Por último se establecieron las bases para la valuación de cuentas contables registrados originalmente en moneda extranjera.

5.5.1 Políticas contables

Son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos que ALPABSA debe adoptar en la elaboración y presentación de sus estados financieros. En la implementación de las políticas contables se evaluó la aplicación sobre elementos que tienen efecto significativo en las operaciones durante un período anual y no sobre aquellos que no tienen impacto significativo en su utilización.

Las políticas contables fueron seleccionadas conforme la naturaleza de las transacciones o eventos similares en la entidad, es decir, se seleccionaron para que su aplicación sea de manera uniforme, con el debido cuidado de agrupar a las de naturaleza similar a excepción de las que se requirieron una NIIF específica para su tratamiento apropiado.

5.5.2 Políticas contables para la Propiedad Planta y Equipo

En el siguiente cuadro se presenta un extracto de las políticas contables aplicadas a la Propiedad Planta y Equipo, la política que se muestra es la del Mobiliario y Equipo de Administración y Ventas, para los demás bienes que integran el rubro de ACTIVOS FIJOS del balance fiscal de ALPABSA se efectuó el análisis correspondiente de los aspectos especiales aplicables a cada cuenta y utilizados para la aplicación de ajustes para la adopción de NIIF.

CUADRO 5.FII.01

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A. POLÍTICAS CONTABLES UTILIZADAS PARA LA ELABORACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS BASE DE CONTABILIZACIÓN NIIF		
No.	MOBILIARIO Y EQUIPO DE ADMINISTRACIÓN Y VENTAS	
1)	Principio específico	<p>En esta cuenta se agrupa el Mobiliario y Equipo que es utilizado por la entidad en sus operaciones administrativas y de la sala de ventas. Para el debido control de estos bienes se deben implementar registros específicos en estas áreas de la entidad.</p> <p>Para el reconocimiento y medición se utilizará NIC 16, Propiedades Planta y Equipo para cada adquisición que se efectúe y para aplicar de manera uniforme la política contable.</p> <p>Estos bienes serán reconocidos como activos sobre la base de la acumulación o devengo contable establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros.</p>
2)	Requisitos para el reconocimiento	<p>a) Se tiene la probabilidad de obtener beneficios económicos para la entidad; y,</p> <p>b) El costo puede medirse con fiabilidad.</p>
3)	Responsable	Departamento de Contabilidad.
4)	Reglas para su reconocimiento	Modelo del Costo de Adquisición.
5)	Depreciación	<p>Línea recta, mediante la aplicación del porcentaje equivalente al 25% establecido sobre el análisis de la vida útil de los bienes que integran el mobiliario y equipo. El procedimiento para el cálculo de la depreciación será: el costo del activo menos su valor residual que dará como resultado el importe depreciable en cada período.</p> <p>El valor residual aplicable para este tipo de activos es del 5% sobre el costo de adquisición y se revisará conjuntamente con la vida útil y si las expectativas difieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable de acuerdo con NIC 8, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.</p>
6)	Procedimiento de contabilización	El cargo por depreciación se reconocerá en el resultado del ejercicio. Los gastos derivados del mantenimiento diario de estos elementos también se reconocerán en el resultado del ejercicio cuando se incurra en ellos. En el

CUADRO 5.FII.01

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A. POLÍTICAS CONTABLES UTILIZADAS PARA LA ELABORACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS BASE DE CONTABILIZACIÓN NIIF	
	<p>balance se contabilizará por el costo de su adquisición menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor conforme NIC 16, Deterioro del Valor de los Activos.</p> <p>En el Estado de Situación Financiera se contabilizará en el apartado de los Activos no Corrientes.</p>

Como se puede observar, la elaboración de las políticas contables para la Propiedad Planta y Equipo se tomó como base el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros y NIC 16, Propiedades Planta y Equipo. La última en referencia requiere que se aplique el valor residual previo a la aplicación de la importe de la depreciación del período anual que se trate, el valor residual consiste en el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Otro aspecto que es importante mencionar es el deterioro en el valor de los activos registrados en la Propiedad Planta y Equipo, para determinar si estos bienes han sufrido deterioros en su valor NIC 16 establece que se aplicará NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. En la norma que trata el deterioro del valor de los activos explica cómo se deberá proceder para la revisión del importe en libros de los activos, o en su caso, revertir, las pérdidas por deterioro del valor.

Aspectos específicos de las políticas contables en la Propiedad Planta y Equipo

Adicionalmente a los principios específicos establecidos en el cuadro anterior para la elaboración de las políticas contables del Mobiliario y Equipo de Administración y Ventas, a continuación se detallan aspectos que son específicos para las otras cuentas que integran la Propiedad Planta y Equipo.

Equipo de Cómputo

Los aspectos considerados son los siguientes:

- a) Depreciación anual mediante la aplicación del método de línea recta, equivalente al 50% establecido sobre el análisis de la vida útil;

- b) La depreciación se aplicó previa deducción del 5% del valor residual sobre el costo de adquisición establecido para estos bienes; y,
- c) Los gastos que se incurrieron en el mantenimiento de estos bienes fueron reportados directamente al resultado del período anual.

Vehículos

Los aspectos considerados son los siguientes:

- a) Depreciación anual mediante la aplicación del método de línea recta, equivalente al 25% establecido sobre el análisis de la vida útil;
- b) La depreciación se aplicó previa deducción del 10% del valor residual sobre el costo de adquisición establecido para estos bienes;
- c) Los vehículos adquiridos mediante contratos de arrendamiento financiero – LEASING- se les aplicó NIC 17, Arrendamientos, para su reconocimiento y medición, sin embargo, para la depreciación de estos bienes se utilizó NIC 16; y,
- d) Los gastos incurridos en el mantenimiento de estos bienes fueron reportados directamente al resultado del período anual.

Activos Intangibles

Los aspectos considerados son los siguientes:

- a) En esta cuenta se agruparon los bienes y derechos que consisten en programas informáticos, programas contables y licencias de Windows adquiridos por la entidad. Para su reconocimiento, medición, depreciación y valor residual se utilizó NIC 38, Activos Intangibles;
- b) Depreciación anual mediante la aplicación del método de línea recta, equivalente al 50% establecido sobre el análisis de la vida útil y factores tecnológicos;
- c) La depreciación se aplicó directamente al costo reconocido por la entidad, es decir, no se le calculó valor residual por tratarse de bienes que no podrían ser negociados al término de su vida útil; y,

- d) Los gastos incurridos en el mantenimiento de estos bienes fueron reportados directamente al resultado del período anual.

Mejoras a la Propiedad Arrendada

Los aspectos que se consideraron son los siguientes:

- a) Esta cuenta está integrada por construcciones efectuadas por la entidad en inmuebles que no son de su propiedad, estos bienes son utilizados para sus operaciones comerciales y no son reembolsables por el propietario del bien inmueble;
- b) Depreciación anual mediante la aplicación del método de línea recta, equivalente al 5% establecido sobre el análisis de los beneficios económicos que se obtendrán durante la explotación del bien;
- c) La depreciación se aplicó directamente al costo reconocido por la entidad, es decir, no se le calculó valor residual por tratarse de bienes que no podrían ser negociados al término de su vida útil por estar en un inmueble que no es propiedad de la entidad; y,
- d) Los gastos incurridos en el mantenimiento de estos bienes fueron reportados directamente al resultado del período anual.

Arrendamientos financieros de vehículos

Los aspectos que se consideraron son los siguientes:

- a) Esta cuenta está se integró los contratos de arrendamiento efectuados por la entidad. Durante el período anual se confirmó que la entidad tiene contratos de arrendamiento del año 2005 y 2006 pero que al año 2009 aún tienen efectos fiscales, estos contratos otorgan la opción de compra al finalizar el pago de las cuotas de arrendamiento, en todos los casos observados aplicados a un período obligatorio de tres años;
- b) El procedimiento para su contabilización fue el reconocimiento de un activo y un pasivo, equivalente al valor actual de los pagos mínimos más el valor del primer pago efectuado por la entidad al inicio del plazo de arrendamiento. El reconocimiento fue en base a los principios establecidos en NIC 17,

Arrendamientos;

- c) Depreciación anual mediante la aplicación del método de línea recta, equivalente al 25% establecido sobre el análisis de la vida útil de los vehículos;
- e) La depreciación se aplicó previa deducción del 10% del valor residual sobre el costo de adquisición establecido para estos bienes;
- f) El pago de la opción a compra se registró como parte del valor residual indicado en la literal anterior; y,
- d) Los gastos que se incurrieron en el mantenimiento de estos bienes se reportaron directamente al resultado del período anual.

5.5.3 Políticas contables para la ingresos y gastos

La política contable adoptada para el análisis de los ingresos de ALPABSA por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2009 es el reportado en el siguiente cuadro:

CUADRO 5.FII.02

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A. POLÍTICAS CONTABLES UTILIZADAS PARA LA ELABORACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS BASE DE CONTABILIZACIÓN NIIF		
No.	INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS	
1)	Principio específico	Se reconocerán sobre la base de la acumulación o devengo contable establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros. El principio específico para el reconocimiento de los ingresos es la transferencia de beneficios y riesgos por ALPABSA de los bienes o servicios a comercializar.
2)	Responsable	Departamento de Contabilidad.
3)	Reglas para su reconocimiento	La transferencias de beneficios y riesgos al cliente. También se tomará en consideración los descuentos o rebajas otorgadas por ALPABSA.
4)	Procedimiento de contabilización	Los ingresos se reconocerán en el resultado del período al que correspondan al confirmarse las reglas para su reconocimiento. La base de soporte contable que se deberá observar en el registro de los ingresos es NIC 18, Ingresos de Actividades Ordinarias.

Para la evaluación de los ingresos reconocidos durante el período se aplicaron los principios específicos de la actividad económica de ALPABSA, sin establecer diferencias que merecieron la aplicación de ajustes para la adopción de NIIF en la presentación del resultado anual.

En la evaluación de las transacciones que originaron gasto reportado en el estado de resultados se aplicó el siguiente principio:

CUADRO 5.FII.03

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A. POLÍTICAS CONTABLES UTILIZADAS PARA LA ELABORACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS BASE DE CONTABILIZACIÓN NIIF		
No.	GASTOS	
1)	Principio específico	Se reconocerán sobre la base de la acumulación o devengo contable establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros.
2)	Responsable	Departamento de Contabilidad.
3)	Reglas para su reconocimiento	La identificación de las características del desembolso a realizar durante cada período anual de operaciones. Estos no deben corresponder a la adquisición de Propiedad Planta y Equipo.
4)	Procedimiento de contabilización	Se reconocerán en el resultado los gastos que efectivamente correspondan al período de operaciones corrientes.

Para la evaluación de los gastos reconocidos durante el período se aplicaron los principios específicos establecidos en el Marco Conceptual y se determinó que los gastos provenientes de las depreciaciones y estimaciones contables se les aplicó tratamiento especial, no así a los gastos que se incurrieron en el período por transacciones con terceros a los que no se les aplicó ajuste por corresponder a los principios establecidos en la política citada en el cuadro anterior.

5.5.4 Estimaciones contables

Surgen como resultado de las incertidumbres inherentes en el mundo de los negocios, como consecuencia, muchas partidas de los estados financieros no pueden ser valoradas con precisión sino solo estimadas. Debido a lo anterior, se elaboró estimaciones para la preparación de los estados financieros de ALPABSA de conformidad a los lineamientos establecidos en NIC 8.

Reserva para cuentas incobrables

La aplicación de la reserva para cuentas incobrables se efectuó de forma prospectiva a partir del período anual correspondiente al año 2009, para efectos de la aplicación prospectiva, significa que el efecto del cambio de la estimación contable del 3% fijo que establece la ley del ISR a un porcentaje mayor conforme NIC 8 se aplicará a las transacciones desde la fecha de cambio de la estimación.

A continuación se presenta un extracto de las estimaciones efectuadas sobre los principios que establece NIC 8. Se presenta la ilustración de la estimación para cuentas incobrables correspondiente al año 2009 y posteriormente se hace referencia a los aspectos más importantes de otras estimaciones contables que se aplicó a las operaciones de ALPABSA.

El esquema de la estimación para cuentas incobrables es el siguiente:

CUADRO 5.FII.04

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A. ESTIMACIONES CONTABLES UTILIZADAS PARA LA ELABORACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS BASE DE CONTABILIZACIÓN NIIF		
No.	CLIENTES (PROVISIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES)	
1)	Principio específico	Está constituido por la totalidad de transacciones efectuadas con clientes, producto de ventas al crédito que ya fueron reportados en el resultado del período sobre la base de la acumulación o devengo contable establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros.
2)	Requisitos para el reconocimiento	Sobre la base de la probabilidad de obtener beneficios económicos para la entidad. Se aplicará en función del historial de transacciones con el cliente, garantías y volumen de operaciones mensuales.
3)	Responsable	El Departamento de Créditos. Será el encargado de la autorización y plazo de los créditos a otorgar y de la implementación de controles que permitan proporcionar información fiable para la Dirección.
4)	Reglas en el otorgamiento de créditos	<p>De acuerdo a los requisitos para el reconocimiento, se otorgarán en los siguientes plazos: créditos de 1 a 15 días; de 1 a 30 días; de 1 a 45 días y de 1 a 60 días. Debiendo informar periódicamente a la Dirección de la morosidad de los clientes de acuerdo al plazo autorizado para el crédito.</p> <p>Al final de cada período mensual deberán efectuar un análisis de vencimiento que permita identificar los importes que figuran en los plazos anteriormente indicados.</p> <p>El análisis de vencimiento deberá mostrar también las cuentas por cobrar que rebasen los 60 días así: de 1 a 60 días; de 1 a 70 días; de 1 a 80 días; de 1 a 90 días y de 90 días en adelante, por los que deberán iniciar procedimientos administrativos de cobro.</p> <p>El Departamento de Créditos, deberá informar a la Dirección de las cuentas por cobrar en dos grupos: el primer grupo que integra los créditos vigentes y el segundo grupo que integra los créditos con morosidad y por los que se han iniciado procedimiento administrativo de cobro.</p>
5)	Procedimiento de contabilización	<p>En el balance debe contabilizarse la totalidad de las cuentas por cobrar que estén vigentes y los no lo estén. El Departamento de Créditos deberá proporcionar al Departamento de Contabilidad informes periódicos por las cuentas por cobrar con un alto grado de probabilidad de ser declaradas incobrables en el período para elaborar la provisión y reportarlos directamente al resultado del período.</p> <p>En el Estado de Situación Financiera se registrará en los Activos Corrientes.</p>

Reserva para inventarios obsoletos o de lento movimiento

La aplicación de estimaciones para inventarios obsoletos o de lento movimiento, se basa en el principio de que el costo de las existencias puede no ser recuperable en caso de que las mismas estén dañadas, sin han devenido total o parcialmente obsoletas o bien sus precios de mercado han caído al cierre del ejercicio corriente.

Los aspectos más importantes considerados para la aplicación de la reserva fueron los siguientes:

- a) La existencia en los inventarios de mercaderías disponibles para la venta, que no estén en condición de ser comercializados como bebidas de consumo;
- b) La pérdida de la calidad de presentación de cada producto en inventarios disponibles para la venta;
- c) La importación de bebidas alcohólicas que estén dañadas en el transporte; y,
- d) La disminución del valor de los productos en el mercado.

Para el análisis de las mercaderías disponibles en el inventario de ALPABSA, se consideró llevar al gasto del año 2009 mediante aplicación de reserva la totalidad de mercaderías que se tiene alta probabilidad de no ser vendidos.

5.5.5 Valuación de cuentas contables en moneda extranjera

Conforme la Norma Internacional de Contabilidad 21 –NIC 21- Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera, el objetivo de la norma es establecer cómo se incorporan en los estados financieros de una entidad las transacciones efectuadas en moneda extranjera. Basado en lo anterior, define las transacciones en moneda extranjera como toda transacción cuyo importe se denomina o exige su liquidación en una moneda diferente al utilizado por la entidad en sus operaciones.

Los principios utilizados para la aplicación de las valuaciones de cuentas contables en moneda extranjera son los siguientes:

CUADRO 5.FII.05

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A. VALUACIÓN DE CUENTAS CONTABLES EN MONEDA EXTRANJERA BASE CONTABILIZACIÓN NIIF		
No.	TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA	
1)	Principio específico	<p>En el transcurso de las operaciones ordinarias, la entidad podrá efectuar transacciones en moneda nacional y moneda extranjera. La moneda nacional es la moneda funcional sobre la que se informará del resultado de las operaciones, situación financiera de la empresa, los flujos efectivos y el desempeño financiero llevado a cabo por la administración.</p> <p>Estas transacciones serán reconocidas sobre la base de la acumulación o devengo contable establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros.</p>
2)	Responsable	Departamento de Contabilidad.
3)	Reglas para su reconocimiento	<p>a) Certeza de la existencia de pérdidas por devaluación de la moneda extranjera; y,</p> <p>b) Certeza de la existencia de ganancias por la alza del tipo de cambio de la moneda extranjera.</p> <p>Lo anterior se efectuará de acuerdo a las tasas de cambio de referencia emitidas por el Banco de Guatemala al cierre del período anual.</p>
4)	Procedimiento de contabilización	<p>a) Se reconocerá en resultados del período una pérdida por el efecto de la tasa de cambio que implique una disminución en los activos de la entidad; y,</p> <p>b) Se reconocerá una ganancia por el aumento en los tipos de cambio de la moneda extranjera que implique disminución a los pasivos reconocidos por la entidad.</p> <p>El resultado obtenido por estas transacciones se reconocerá en el resultado del período corriente.</p>

A la fecha de presentación del Estado de Situación Financiera, NIC 21 establece que las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando el tipo de cambio de cierre, y como resultado (pérdida o ganancia) de efectuar la conversión de la moneda extranjera a la moneda utilizada por la entidad para la presentación de sus estados financieros (Q.) se aplicará NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias, por el efecto impositivo que tendría en la determinación del resultado.

5.5.6 Análisis conceptual de la adopción de NIIF en los estados financieros

Derivado de los puntos críticos (del balance y estado de resultados) establecidos en la FASE I, a continuación se presenta el análisis conceptual de los elementos de los estados financieros que se afectarían como resultado de la aplicación de NIIF al procesamiento de transacciones, eventos y otras condiciones para la preparación y presentación de los

estados financieros de ALPABSA durante el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2009.

Es importante mencionar que para establecer los efectos que se presentan en el siguiente cuadro, se utilizó el resultado obtenido en la FASE II, determinación de políticas contables, estimaciones y valuación de cuentas en moneda extranjera para el resultado que a continuación se presenta.

CUADRO 5.FII.06

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A.	
ANÁLISIS CONCEPTUAL DE LOS EFECTOS POR ADOPCIÓN DE NIIF	
PERÍODO ANUAL 2009	
DESCRIPCIÓN	EFECTO POR ADOPCIÓN DE NIIF
RESULTADO DEL PERÍODO	
Gastos de administración	Segregación de aquellos gastos que sin efectos por aplicación de políticas y estimaciones contables en base a NIIF.
Gastos de ventas y mercadeo	Ídem.
Impuesto sobre la renta -ISR-	Determinación totalmente diferente al calcularse sobre bases diferentes de contabilización al establecido en la ley. Las diferencias que se determinen deben conciliarse en el período anual.
Reserva legal	Probable disminución por el efecto de establecer ganancias inferiores a los establecidos en base a la ley del ISR.
BALANCE	
ACTIVO	
Bancos en moneda extranjera	Aumento o disminución conforme al comportamiento de los tipos de cambio al cierre del período anual.
Reserva para cuentas incobrables	Aumento o disminución conforme al comportamiento del análisis de la cobrabilidad de clientes al cierre del período anual.
Cuentas por liquidar	Reversión al resultado por tratarse de cuentas que no llenan los requisitos para su reconocimiento en el activo.
Activos fijos	Aumento o disminución de los valores netos conforme al comportamiento de la aplicación retroactiva en las depreciaciones acumuladas.
Gastos anticipados	Reversión al resultado por tratarse de cuentas que no llenan los requisitos para su reconocimiento en el activo.
PASIVO	
Compañías relacionadas	Información sobre los efectos en las operaciones al estar domiciliada en Guatemala.
Proveedores del exterior	Aumento o disminución conforme al comportamiento de los tipos de cambio al cierre del período anual.
ISR por pagar	Conciliación del impuesto reportado en el balance fiscal.
CAPITAL	
Utilidades acumuladas	Aumento o disminución conforme al comportamiento de los efectos retroactivos.
Ganancia del ejercicio	Aumento o disminución conforme al comportamiento de los efectos retroactivos y prospectivos de las estimaciones contables.

5.6 ANÁLISIS DEL IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS POR ADOPCIÓN DE NIIF –FASE III-

En este apartado se presenta el análisis del impacto en los estados financieros por la adopción de NIIF durante el ejercicio anual correspondiente del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2009. Para mejor comprensión del proceso de análisis, se presenta en su orden el impacto en el estado de resultados por la aplicación de depreciaciones, estimaciones contables y efecto de valuaciones efectuadas a las cuentas que integran el estado de resultados, el efecto en el cálculo del ISR y posteriormente se analizan los efectos en el balance.

5.6.1 Análisis del impacto en el estado de resultados y balance

Las causas principales del impacto en el resultado del período son la aplicación de las políticas contables, estimaciones y valuaciones establecidas en la FASE II. El cambio de las políticas contables causó impacto por aplicación RETROACTIVA de las políticas contables establecidas conforme NIC 8 a la Propiedad Planta y Equipo, es decir, a las depreciaciones establecidas conforme la vida útil de los elementos que integran la cuenta en referencia, además, también se aplicaron estimaciones contables con efecto PROSPECTIVO, que consiste en aplicar el ajuste al período anual 2009 y para los siguientes períodos impositivos anuales.

5.6.1.1 Aplicación retroactiva de políticas contables a la Propiedad Planta y Equipo

Respecto a la aplicación de los cambios en políticas contables en ALPABSA, y en relación a la aplicación retroactiva, NIC 8 establece que la entidad ajustará cada componente afectado del patrimonio para el período anterior más antiguo que se presente y deberá revelar información acerca de los demás importes comparativos para cada período anterior presentado, como si la política contable se hubiera aplicado siempre.

Además, NIC 8 establece que corresponde aplicar la política contable de forma retroactiva cuando la entidad cambie una política contable por la aplicación inicial de una NIIF.

La Propiedad Planta y Equipo, lo integran los bienes de activo fijo que son utilizados por la entidad en sus operaciones habituales y que comúnmente tienen duración mayor a un año, la ley del ISR establece los porcentajes máximos para el registro de la depreciación que debe llevarse a resultados del período, la misma consiste en la aplicación de estos

porcentajes máximos sobre el valor de adquisición de estos bienes.

Basados en la vida útil de los bienes en referencia, a continuación se ilustra los porcentajes máximos establecidos en la ley del ISR y las que se aplicarán de conformidad a NIIF a partir del año 2009.

Los porcentajes comparativos son:

CUADRO 5.FIII.01

PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	ISR	BASE LEGAL	NIIF	BASE TÉCNICA
Mobiliario y Equipo de Administración	20%	Artículo 19 literal c)	25%	NIC16.
Equipo de Cómputo	33.33%	Artículo 19 literal e)	50%	Ídem.
Vehículos	20%	Artículo 19 literal d)	25%	Ídem.
Mobiliario y Equipo de Ventas	20%	Artículo 19 literal c)	25%	Ídem.
Activos Intangibles	33.33%	Artículo 19 literal e)	50%	Ídem.
Mejoras a la Propiedad Arrendada	10%	Artículo 19 literal g)	5%	Ídem.

La aplicación de los porcentajes establecidos en base a la Norma Internacional de Contabilidad 16, Propiedades, Planta y Equipo –NIC 16- será sobre el costo de adquisición menos el valor residual que fue designado para cada bien en referencia en la FASE II.

Efecto retroactivo en Mobiliario y Equipo de Administración

Conforme el control contable de las depreciaciones de los bienes que constituyen la cuenta en referencia, se estableció las depreciaciones de mobiliario y equipo adquirido en el año 2004, pero que al año 2009 aún tienen efecto en la depreciación sobre la base del ISR.

CUADRO 5.FIII.02

DEPRECIACIONES APLICADAS MOBILIARIO Y EQUIPO DE ADMINISTRACIÓN EN EL AÑO 2009				
AÑO	DESCRIPCIÓN	ISR 20%	NIC 16 25%	COMPARATIVO
2009	Depreciación Mobiliario y Equipo 2004	20,236.87	0.00	-20,236.87
2009	Depreciación Mobiliario y Equipo 2005	52,036.80	27,800.47	-24,236.33
2009	Depreciación Mobiliario y Equipo 2006	27,132.01	32,219.26	5,087.25
2009	Depreciación Mobiliario y Equipo 2007	42,992.70	51,053.83	8,061.13
2009	Depreciación Mobiliario y Equipo 2008	4,009.50	4,761.28	751.78
2009	Depreciación Mobiliario y Equipo 2009	5,181.68	6,153.25	971.57
	TOTALES	151,589.56	121,988.09	-29,601.47

Análisis:

Como resultado de la aplicación de ambas de contabilización, en la depreciación de la base ISR aún se aplicó al gasto del período Q.20,236.87 por adquisiciones efectuadas en el año 2004, en el resultado comparativo puede observarse efecto de reversión por la misma cantidad pero con efecto negativo. El efecto negativo indica que en el año 2009 la base fiscal alcanza a la base NIC 16, es decir, la vida útil de la adquisición del mobiliario y equipo del año 2004 sobre la base del ISR se determinó 5 años (20% de depreciación anual) y en la base NIC 16 se determinó 4 años (25% de depreciación anual), en consecuencia, y como se podrá observar en el año 2009 en la base de NIC 16 ya no hay efecto en el resultado por depreciaciones.

El gasto total reportado en el ISR por el Mobiliario y Equipo de Administración asciende a Q.151,589.56 y el determinado conforme NIC 16 asciende a Q.121,988.09, estableciéndose entre ambas bases diferencia de Q.-29,601.47 en el gasto por depreciaciones, de más en el ISR por el efecto indicado en las adquisiciones efectuadas en el año 2004.

Efecto retroactivo en Equipo de Cómputo

Conforme el control contable de las depreciaciones de los bienes que constituyen la cuenta en referencia se estableció las depreciaciones del equipo de cómputo adquirido en el año 2006, pero que al año 2009 aún tienen efecto en la depreciación sobre la base del ISR.

CUADRO 5.FIII.03

DEPRECIACIONES APLICADAS EQUIPO DE CÓMPUTO EN EL AÑO 2009				
AÑO	DESCRIPCIÓN	ISR 33.33%	NIC 16 50%	COMPARATIVO
2009	Depreciación Equipo de Cómputo 2006	22,443.59	0.00	-22,443.59
2009	Depreciación Equipo de Cómputo 2007	106,252.63	54,666.38	-51,586.25
2009	Depreciación Equipo de Cómputo 2008	51,863.11	73,904.93	22,041.82
2009	Depreciación Equipo de Cómputo 2009	25,835.75	36,815.94	10,980.19
	TOTALES	206,395.07	165,387.25	-41,007.82

Análisis:

Como resultado de la aplicación de ambas de contabilización, en la depreciación de la base ISR aún se aplicó al gasto del período Q.22,443.59 por adquisiciones efectuadas en

el año 2006, en el resultado comparativo puede observarse efecto de reversión por la misma cantidad pero con efecto negativo. El efecto negativo indica que en el año 2009 la base fiscal alcanza a la base NIC 16, es decir, la vida útil de la adquisición del equipo de cómputo del año 2006 sobre la base del ISR se determinó 3 años (33.33% de depreciación anual) y en la base NIC 16 se determinó 2 años (50% de depreciación anual), en consecuencia, como se podrá observar en el año 2009 en la base de NIC 16 ya no hay efecto en el resultado por depreciaciones.

El gasto total reportado en el ISR por el Equipo de Cómputo asciende a Q.206,395.07 y el determinado conforme NIC 16 asciende a Q.165,387.25, estableciéndose entre ambas bases diferencia de Q.-41,007.82 en el gasto por depreciaciones, de más en el ISR por el efecto indicado en las adquisiciones efectuadas en el año 2006.

Efecto retroactivo en Vehículos

Conforme el control contable de las depreciaciones de los bienes que constituyen la cuenta en referencia se estableció las depreciaciones de los vehículos adquiridos en el año 2004, pero que al año 2009 aún tienen efecto en la depreciación sobre la base del ISR.

CUADRO 5.FIII.04

DEPRECIACIONES APLICADAS VEHÍCULOS EN EL AÑO 2009				
AÑO	DESCRIPCIÓN	ISR 20%	NIC 16 25%	COMPARATIVO
2009	Depreciación Vehículos 2004	7,125.00	0.00	-7,125.00
2009	Depreciación Vehículos 2005	0.00	8,999.80	8,999.80
2009	Depreciación Vehículos 2006	41,750.76	65,053.57	23,302.81
2009	Depreciación Vehículos 2007	0.00	0.00	0.00
2009	Depreciación Vehículos 2008	2,050.00	0.00	-2,050.00
2009	Depreciación Vehículos 2009	312.50	0.00	-312.50
	TOTALES	51,238.26	74,053.37	22,815.11

Aspectos considerados en el cuadro analítico

- a) Los gastos reportados en las adquisiciones del año 2005, corresponden a la capitalización de arrendamientos financieros, en consecuencia, en la base de depreciación del ISR no se reporta gasto por depreciación. El gasto fue reportado directamente a resultados del período por concepto de alquileres de bienes muebles.
- b) En el año 2006 se reportó capitalización de arrendamientos financieros, el efecto está incluido en la base de depreciación NIC 16.

- c) En el año 2007 no se efectuaron adquisiciones de vehículos.
- d) En el año 2008 y 2009 en la base de contabilización del ISR se optó por la opción a compra de los arrendamientos financieros de los vehículos adquiridos en el año 2005 y 2006.

Análisis:

Como resultado de la aplicación de ambas de contabilización, en la depreciación de la base ISR aún se aplicó al gasto del período Q.7,125.00 por adquisiciones efectuadas en el año 2004, en el resultado comparativo puede observarse efecto de reversión por la misma cantidad pero con efecto negativo. El efecto negativo indica que en el año 2009 la base fiscal alcanza a la base NIC 16, es decir, la vida útil de la adquisición de los vehículos del año 2004 sobre la base del ISR se determinó 5 años (20% de depreciación anual) y en la base NIC 16 se determinó 4 años (25% de depreciación anual), en consecuencia, como se podrá observar en el año 2009 en la base de NIC 16 ya no hay efecto en el resultado por depreciaciones.

El gasto total reportado en el ISR por los Vehículos asciende a Q.51,238.26 y el determinado conforme NIC 16 asciende a Q.74,053.37, estableciéndose entre ambas bases diferencia de Q.22,815.11 en el gasto por depreciaciones, de más en el ISR por el efecto indicado en las adquisiciones efectuadas en el año 2004.

Respecto a la depreciación de vehículos por el año 2008 y 2009, corresponde la depreciación únicamente a la base del ISR y no a la base NIC 16, es decir, el importe capitalizado del último pago efectuado al arrendamiento financiero en el año 2008 por Q.10,250.00 y en el año 2009 por Q.2,343.75 fue reportado como valor residual en los respectivos años, en consecuencia no hay depreciación gasto en la base NIC 16.

Análisis de la capitalización de vehículo adquirido en arrendamiento financiero – LEASING-

A continuación se presenta la ilustración de la capitalización del vehículo en arrendamiento financiero cedido a ALPABSA en el año 2006. Se presenta la ilustración por el efecto de las depreciaciones mostradas en el cuadro comparativo anterior.

La información general al inicio fue la siguiente:

Vehículo en arrendamiento financiero en el año 2006

1. Se adquirió un panel marca "ZZ" el 1 de mayo de 2006;
2. El valor razonable de Vehículo es de Q.88,457.05 al momento de su adquisición;
3. El primer pago realizado fue de Q.33,928.57 al inicio del arrendamiento;
4. El plazo del arrendamiento es de 36 meses (3 años), cuotas de Q.1,514.68; y,
5. Al final del plazo forzoso se otorga la opción a compra por Q.2,343.75 que se debe cancelar en el plazo del mes calendario inmediato siguiente al vencimiento del leasing.

CUADRO 5.FIII.05

CAPITALIZACIÓN DE VEHÍCULOS ADQUIRIDOS MEDIANTE ARRENDAMIENTO FINANCIERO AÑO 2006			
	DESCRIPCION	VALOR EN Q.	
	Primer pago efectuado	33,928.57	a)
	Valor actual de los pagos mínimos	46,444.59	b)
	Valor a capitalizar	80,373.16	c)
(+)	Opción a compra	2,343.75	d)
(+)	Intereses pagados durante los tres años	8,083.89	e)
(=)	Total pagado	90,800.80	

Análisis de los aspectos considerados en la capitalización

- a) Corresponde al valor del primer pago efectuado por ALPABSA al inicio del plazo del arrendamiento financiero;
- b) NIC 17 establece que se reconocerá un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si este fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Para el caso en ilustración se aplicó el valor presente de los pagos mínimos;
- c) Para registrar el valor del activo y pasivo se consideró la sumatoria del primer pago efectuado por Q.33,928.57 más el valor actual de los pagos mínimos por Q.46,444.59 al inicio del plazo del arrendamiento financiero. Se tomó el primer pago en efectivo efectuado para la capitalización del activo, por tratarse de un desembolso que no tiene financiamiento durante el plazo del arrendamiento, pero

que forma parte del COSTO DE ADQUISICIÓN del vehículo. El modelo del Costo de Adquisición es la política contable adoptado por ALPABSA en el reconocimiento de los bienes que integran su Propiedad Planta y Equipo.

- d) Es el valor del importe que ALPABSA pagó al finalizar el plazo forzoso del arrendamiento financiero del vehículo y que depreció aplicando el porcentaje del 20% conforme a la ley del ISR y dejó como valor residual conforme NIC 16.
- e) Los intereses pagados por el financiamiento fueron reportados directamente al gasto del período. Conforme NIC 23, Costo por Intereses, no corresponde capitalizar el importe pagado por intereses.

Análisis del pasivo registrado en el balance por la capitalización

Como se indicó en la literal c) del apartado anterior, se efectuaron cargo a la Propiedad Planta y Equipo (Activos no Corrientes) por adquisición del vehículo por Q.80,373.16 y se abonó el efectivo (Activo Corriente) por Q.33,928.57 más cuentas por pagar (Pasivo no Corriente) por Q.46,444.59 para igualar el cargo efectuado.

Basado en lo anterior, en el siguiente cuadro se muestra la amortización del pasivo durante los tres años de plazo forzoso del arrendamiento financiero:

CUADRO 5.FIII.06

DATOS DEL FINANCIAMIENTO	
-Valor de los pagos mensuales-	
Valor Presente	46,444.59
Valor futuro	54,528.48
Número de meses	36
Pagos mensuales	1,514.68
Tasa real anual	10.73%

CUADRO 5.FIII.07

TABLA DE AMORTIZACIÓN DE LA DEUDA POR ARRENDAMIENTO FINANCIERO					
Período	Valor presente al inicio	Pago	Gasto por interés	Capital	Valor presente al final
1	46,444.59	1,514.68	415.42	1,099.26	45,345.33
2	45,345.33	1,514.68	405.59	1,109.09	44,236.24
3	44,236.24	1,514.68	395.67	1,119.01	43,117.23
4	43,117.23	1,514.68	385.66	1,129.02	41,988.21
5	41,988.21	1,514.68	375.56	1,139.12	40,849.09
6	40,849.09	1,514.68	365.38	1,149.30	39,699.79
7	39,699.79	1,514.68	355.10	1,159.58	38,540.21
8	38,540.21	1,514.68	344.72	1,169.96	37,370.25
9	37,370.25	1,514.68	334.26	1,180.42	36,189.83
10	36,189.83	1,514.68	323.70	1,190.98	34,998.85
11	34,998.85	1,514.68	313.05	1,201.63	33,797.22
12	33,797.22	1,514.68	302.30	1,212.38	32,584.84
13	32,584.84	1,514.68	291.46	1,223.22	31,361.62
14	31,361.62	1,514.68	280.51	1,234.17	30,127.45
15	30,127.45	1,514.68	269.48	1,245.20	28,882.25
16	28,882.25	1,514.68	258.34	1,256.34	27,625.91
17	27,625.91	1,514.68	247.10	1,267.58	26,358.33
18	26,358.33	1,514.68	235.76	1,278.92	25,079.41
19	25,079.41	1,514.68	224.32	1,290.36	23,789.05
20	23,789.05	1,514.68	212.78	1,301.90	22,487.15
21	22,487.15	1,514.68	201.14	1,313.54	21,173.61
22	21,173.61	1,514.68	189.39	1,325.29	19,848.32
23	19,848.32	1,514.68	177.53	1,337.15	18,511.17
24	18,511.17	1,514.68	165.57	1,349.11	17,162.06
25	17,162.06	1,514.68	153.51	1,361.17	15,800.89
26	15,800.89	1,514.68	141.33	1,373.35	14,427.54
27	14,427.54	1,514.68	129.05	1,385.63	13,041.91
28	13,041.91	1,514.68	116.65	1,398.03	11,643.88
29	11,643.88	1,514.68	104.15	1,410.53	10,233.35
30	10,233.35	1,514.68	91.53	1,423.15	8,810.20
31	8,810.20	1,514.68	78.80	1,435.88	7,374.32
32	7,374.32	1,514.68	65.96	1,448.72	5,925.60
33	5,925.60	1,514.68	53.00	1,461.68	4,463.92
34	4,463.92	1,514.68	39.93	1,474.75	2,989.17
35	2,989.17	1,514.68	26.74	1,487.94	1,501.23
36	1,501.23	1,514.68	13.40	1,501.23	(0.00)
TOTALES		54,528.48	8,083.89	46,444.59	

El cuadro de amortización anterior, corresponde a la capitalización de un solo contrato de arrendamiento financiero y la amortización efectuada durante los tres años que duró el contrato.

La capitalización de vehículos en arrendamiento financiero fueron los siguientes:

- a) Vehículo No.1 año 2005: Primer pago efectuado Q.38,000.00; y, valor actual de los pagos mínimos Q.61,325.95, Q.99,325.95 en total.
- b) Vehículo No.2 año 2005: Primer pago efectuado Q.60,000.00; y, valor actual de los pagos mínimos Q.80,668.93, Q.140,668.93 en total.

- c) Vehículo No.3 año 2006: Primer pago efectuado Q.33,928.57; y, valor actual de los pagos mínimos Q.46,444.59, Q.80,373.16 en total.

El valor de esta última adquisición corresponde la tabla de amortización de los pagos mínimos efectuados durante el plazo del arrendamiento. Los activos capitalizados por arrendamiento financiero asciende a Q.320,368.04 (Ver cuadro 5.FV.02) que están registrados en el balance comparativo del año 2009 como ajuste a las adquisiciones efectuadas en la base fiscal de contabilización.

Efecto retroactivo en Mobiliario y Equipo de Ventas

Conforme el control contable de las depreciaciones de los bienes que constituyen la cuenta en referencia se estableció las depreciaciones del Mobiliario y Equipo de Ventas adquiridos en el año 2004, pero que al año 2009 aún tienen efecto en la depreciación sobre la base del ISR.

CUADRO 5.FIII.08

DEPRECIACIONES APLICADAS MOBILIARIO Y EQUIPO DE VENTAS EN EL AÑO 2009				
AÑO	DESCRIPCIÓN	ISR 20%	NIC 16 25%	DIFERENCIA
2009	Depreciación Mobiliario y Equipo de Ventas 2004	24,397.76	0.00	-24,397.76
2009	Depreciación Mobiliario y Equipo de Ventas 2005	7,733.06	2,086.41	-5,646.65
2009	Depreciación Mobiliario y Equipo de Ventas 2006	19,600.00	23,275.00	3,675.00
	TOTALES	51,730.82	25,361.41	-26,369.41

Análisis:

Como consecuencia de la aplicación de ambas de contabilización, en la depreciación de la base ISR aún se aplicó al gasto del período Q.24,397.76 por adquisiciones efectuadas en el año 2004, en el resultado comparativo puede observarse efecto de reversión por la misma cantidad pero con efecto negativo. El efecto negativo indica que en el año 2009 la base fiscal alcanza a la base NIC 16, es decir, la vida útil de la adquisición del Mobiliario y Equipo de Ventas del año 2004 sobre la base del ISR se determinó 5 años (20% de depreciación anual) y en la base NIC 16 se determinó 4 años (25% de depreciación anual).

Otro aspecto que es importante mencionar, es el efecto obtenido en el año 2006, como se podrá apreciar, en la base de depreciación NIC 16 son Q.23,275.00 y en la base ISR Q.19,600.00, estableciendo diferencia por Q.3,675.00 de más en la base NIC 16 por las

adquisiciones efectuadas en el año de referencia.

El gasto total reportado en el ISR por el Mobiliario y Equipo de Ventas asciende a Q.51,730.82 y el determinado conforme NIC 16 asciende a Q.25,361.41, estableciéndose entre ambas bases diferencia de Q.-23,369.41 en el gasto por depreciaciones, de más en el ISR por el efecto indicado en las adquisiciones efectuadas en el año 2004.

Efecto retroactivo en Intangibles

Conforme el control contable de las depreciaciones de los bienes que constituyen la cuenta en referencia se estableció las depreciaciones de los Intangibles adquiridos en el año 2004, pero que al año 2009 aún tienen efecto en la depreciación sobre la base del ISR.

CUADRO 5.FIII.09

DEPRECIACIONES APLICADAS ACTIVOS INTANGIBLES EN EL AÑO 2009				
AÑO	DESCRIPCIÓN	ISR 33.33%	NIC 38 50%	DIFERENCIA
2009	Depreciación Activos Intangibles 2006	2,058.23	0.00	-2,058.23
2009	Depreciación Activos Intangibles 2007	66,040.45	72,386.69	6,346.24
2009	Depreciación Activos Intangibles 2008	124,126.47	186,189.71	62,063.24
2009	Depreciación Activos Intangibles 2009	19,227.64	28,841.46	9,613.82
	TOTALES	211,452.79	287,417.86	75,965.07

Análisis:

Como consecuencia de la aplicación de ambas de contabilización, en la depreciación de la base ISR aún se aplicó al gasto del período Q.2,058.23 por adquisiciones efectuadas en el año 2006, en el resultado comparativo, puede observarse efecto de reversión por la misma cantidad pero con efecto negativo. El efecto negativo indica que en el año 2009 la base fiscal alcanza a la base NIC 16, es decir, la vida útil de la adquisición de los Activos Intangibles del año 2006 sobre la base del ISR se determinó 3 años (33.33% de depreciación anual) y en la base NIC 16 se determinó 2 años (50% de depreciación anual).

Otro aspecto que es importante mencionar, es el resultado obtenido en el año 2009, como se podrá apreciar, en la base de depreciación NIC 16 son Q.28,841.46 y en la base ISR Q.19,227.64, estableciendo diferencia por Q.9,613.92 de más en la base NIC 16 por las adquisiciones efectuadas en el año de referencia.

El gasto total reportado en el ISR por Activos Intangibles asciende a Q.211,452.79 y el determinado conforme NIC 16 asciende a Q.287,417.86, estableciéndose entre ambas bases diferencia de Q.75,965.07 en el gasto por depreciaciones, de más en la base NIC 16 que redujeron las utilidades del ALPABSA.

Es importante mencionar que el impacto en los estados financieros es más notorio por tratarse de adquisiciones recientes de Activos Intangibles, como resultado, la base de depreciaciones conforme NIC 16 son mayores a los reportados en el ISR.

Efecto retroactivo en Mejoras a la Propiedad Arrendada

Conforme el control contable de las depreciaciones de los bienes que constituyen la cuenta en referencia se estableció las depreciaciones de las mejoras a la Propiedad Arrendada, inversiones efectuadas en el año 2004, pero que al año 2009 aún tienen efecto en la depreciación sobre la base del ISR.

CUADRO 5.FIII.10

DEPRECIACIÓN MEJORAS A LA PROPIEDAD ARRENDADA EFECTO EN EL GASTO DEL PERÍODO POR DEPRECIACIÓN				
AÑO	DESCRIPCIÓN	ISR 10%	NIC 16 5%	DIFERENCIA
2009	Depreciación MPA 2004	135,292.63	67,646.32	-67,646.31
2009	Depreciación MPA 2005	5,386.73	2,693.37	-2,693.36
2009	Depreciación MPA 2006	15,357.27	7,678.64	-7,678.63
	TOTALES	156,036.63	78,018.33	-78,018.30

Aspectos considerados en el cuadro analítico

- a) ALPABSA tiene firmados contratos de arrendamiento operativo de los bienes inmuebles utilizados en sus operaciones anuales y donde se efectuó la inversión en referencia;
- b) Los contratos con el arrendador del bien inmueble son actualizados al inicio de cada período anual de operaciones mediante cruce de correspondencia en el que se garantiza la utilización del bien inmueble;
- c) Los bienes reportados como Mejoras a la Propiedad Arrendada, son construcciones y remodelaciones efectuadas por ALPABSA que no son reembolsables por el arrendador;
- d) Aún cuando la propiedad del bien inmueble no le pertenece a ALPABSA, los beneficios económicos que se obtendrían durante su utilización si le corresponden

y como consecuencia de ello la depreciación fue estimada a 20 años, equivalente a un porcentaje anual del 5%; y,

- e) Por último, no se le estimó valor residual previo a la aplicación del porcentaje de depreciación anual por no poseer ALPABSA el derecho de negociar el bien construido en propiedad arrendada.

Análisis:

Como consecuencia de los aspectos indicados en el apartado anterior, puede notarse que entre ambas bases de contabilización se determinó diferencia exactamente de la mitad de la depreciación aplicada conforme la ley del ISR al aplicar la depreciación conforme NIC 16. En las depreciaciones correspondientes al año 2004 puede notarse que la calculada sobre la base del ISR asciende a Q.135,292,63 y Q.67,646.32 sobre base NIC 16 por haberse aplicado depreciación anual equivalente al 10% y 5%, respectivamente.

El reconocimiento de activos por concepto de Mejoras a la Propiedad Arrendada, se le aplicó la depreciación sobre la base de los beneficios económicos que ALPABSA obtendría durante su utilización, como consecuencia de lo indicado, conforme a la ley del ISR tiene vida útil de 10 años y conforme a la NIC 16 se le estableció vida útil por 20 años.

El gasto total reportado en el ISR por Mejoras a la Propiedad Arrendada asciende a Q.156,036.63 y el determinado conforme NIC 16 asciende a Q.78,018.33, estableciéndose entre ambas bases diferencia de Q.-78,018.30 en el gasto por depreciaciones, de más en el ISR.

Es importante mencionar que el impacto en los estados financieros es más notorio por la naturaleza de las Mejoras a la Propiedad Arrendada, como resultado, la base de depreciaciones conforme la ley del ISR es mayor a los reportados en NIC 16.

Propiedad Planta y Equipo posterior a adopción de NIIF:

Las cifras netas por la aplicación retroactiva de las políticas y estimaciones fue la siguiente:

CUADRO 5.FIII.11

PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO		
ELEMENTOS	AÑO 2009 ISR	AÑO 2009 NIIF
Mobiliario y Equipo Administración	1,269,910.14	1,269,910.14
(-) Depreciación acumulada	-1,057,220.54	-1,078,894.14
Equipo de Cómputo	1,468,277.78	1,468,277.78
(-) Depreciación acumulada	-1,224,366.09	-1,246,892.91
Vehículos	679,272.25	999,640.29
(-) Depreciación acumulada	-604,643.95	-854,914.96
Mobiliario y Equipo Ventas	393,654.08	393,654.08
(-) Depreciación acumulada	-371,797.09	-373,377.62
Activos Intangibles	951,811.09	951,811.09
(-) Depreciación acumulada	-630,052.64	-796,534.92
Mejoras a la Propiedad Arrendada	1,560,366.38	1,560,366.38
(-) Depreciación acumulada	-887,462.22	-443,731.18
Suman	1,547,749.19	1,849,314.03

El impacto que se obtuvo como resultado de la aplicación de NIIF es de beneficio para la situación financiera de ALPABSA, como se puede observar, la aplicación de políticas contables de forma retroactiva aumentó esta cuenta en Q.301,564.84 al cierre del período anual 2009. Ver cuadro 5.FIV.02

5.6.1.2 Aplicación prospectiva de estimaciones contables

La aplicación prospectiva, de un cambio en una política contable consiste en la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha de efectuado el cambio en la política contable. La aplicación prospectiva del reconocimiento de un cambio en una estimación contable, consiste en el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el período corriente y los períodos futuros afectados por el cambio.

Reserva para cuentas incobrables

Para la elaboración de la reserva para cuentas incobrables, se efectuó el análisis de cobrabilidad de la cartera de clientes al cierre del año 2009, con el objetivo de estudiar con precisión durante el período anual la recuperación de los importes de las ventas efectuadas al crédito y reconocidos en los resultados mediante el método de acumulación

o devengo contable.

El importe reconocido en las cuentas por cobrar asciende a Q.16,036,520.00 al cierre del período anual 2009 y el resultado obtenido del análisis de la cartera de créditos es el siguiente:

CUADRO 5.FIII.12

EL ANÁLISIS DE LA CARTERA 2009	PORCENTAJE S/CARTERA	EQUIVALENTE MONETARIO	PORCENTAJE VENCIDO	MONETARIO VENCIDO
De 1 a 15 días	34.45%	5,525,120.00		
De 16 a 30 días	20.80%	3,335,330.00	55.25%	8,860,450.00
De 31 a 40 días	6.94%	1,112,900.00		
De 41 a 50 días	18.91%	3,032,780.00		
De 51 a 60 días	14.94%	2,395,230.00	40.79%	6,540,910.00
De 61 a 70 días	0.55%	88,160.00		
De 71 a 80 días	0.48%	77,200.00		
De 81 a 90 días	0.59%	94,500.00		
De 91 a 100 días	0.81%	130,150.00		
De 101 a (+) días	1.53%	245,150.00	3.96%	635,160.00
Total por cobrar	100.00%	16,036,520.00	100.00%	16,036,520.00

Análisis:

Como se podrá observar, derivado las reglas para la estimación contable de la reserva para cuentas incobrables definido en la FASE II, de 31 a 60 días se estableció que existe margen mínimo de incobrabilidad de los Q.6,540,910.00 aún cuando ya rebasaron el límite de 30 días establecidos para efectuar la cobrabilidad de las ventas al crédito. La conclusión del margen mínimo de incobrabilidad de las cuentas en referencia fue derivada de la experiencia del Departamento de Créditos durante varios años de conocimiento de los clientes que integran el importe en referencia.

Por las cuentas que asciende a Q.635,160.00 que rebasan el límite de los 61 días aún sin resultados de cobro, se llegó a la conclusión que no será posible el cobro del importe en referencia por tratarse de clientes que fueron influidos por factores económicos y no se tiene claro su recuperación a corto plazo para solventar sus obligaciones con ALPABSA.

Como resultado de la evaluación efectuada a la cobrabilidad de la cartera de clientes, se llegó a la conclusión de aplicar el porcentaje equivalente al 4% de reserva para cuentas incobrables aplicables para el año 2009. El porcentaje en referencia es el importe estimado que ALPABSA ya no recuperará de las ventas efectuadas al crédito y que

reportará como gasto en el resultado del período, fiscalmente se iniciará el proceso de documentación para darles de baja en la contabilidad.

Comparativo entre reserva para cuentas incobrables base fiscal y base NIC 8

Para ilustrar las cifras del ajuste que se aplicará por el impacto de la aplicación de estimaciones conforme NIC 8, se presenta el siguiente cuadro:

CUADRO 5.FIII.13

COMPARATIVO DE LA RESERVA PARA CUENTAS INCOBRABLES ISR Vs NIIF		
DESCRIPCIÓN	ISR	NIC 8
	2009	2009
Cuentas por cobrar -Clientes-	16,036,520.00	16,036,520.00
Porcentaje máximo legal	3%	4%
Reserva para cuentas incobrables	481,095.60	641,460.80

Para determinar el importe que impactó el resultado del período, se presenta el siguiente movimiento de la estimación para cuentas incobrables registradas en el pasivo de ALPABSA:

CUADRO 5.FIII.14

MOVIMIENTO DE LA RESERVA PARA CUENTAS INCOBRABLES ISR Vs NIIF		
CUENTAS	ISR	NIC 8
	AÑO 2009	AÑO 2009
Saldo inicial	457,360.80	609,814.40
Cargos a la reserva (incobrables)	a) 38,205.20	a) 0.00
Abonos a la reserva	b) 61,940.00	b) 31,646.40
Saldo final	481,095.60	641,460.80

Aspectos considerados en el cuadro analítico

- a) Durante el año 2009, ALPABSA efectuó procesos de cobro administrativo y documentó Q.38,205.20 de períodos anteriores conforme los requerimientos que establece la ley del ISR para que proceda la rebaja de la cuenta de clientes contra la reserva para cuentas incobrables. En la base de contabilización establecido conforme NIC 8, no se reportó ningún importe por no haberse determinado importes que impacten el balance del período anual 2009; y,

- b) La reserva para cuentas incobrables reportó en la base del ISR Q.61,940.00 y en la base NIC 8 Q.31,646.40 al cierre del período anual. Tal incremento impactó el resultado fiscal del período al reducir la utilidad por el importe referido y en el resultado base NIIF incremento en los resultados obtenidos por reportar menos gastos deducibles a las rentas obtenidas. La diferencia por Q.30,293.60 es el impacto de menos en el resultado base NIIF.

Reserva para inventarios obsoletos o de lento movimiento

Para la elaboración de la reserva para inventarios obsoletos o de lento movimiento, se analizó la vida útil de los bienes que constituyen el inventario de mercaderías disponibles para la venta, mediante la minuciosa verificación de la calidad de los productos con personal experto (Gerente de Calidad) en bebidas alcohólicas y como resultado del proceso efectuado se estableció el resultado para el período anual 2009.

Productos que resultaron defectuosos:

CUADRO 5.FIII.15

INVENTARIOS OBSOLETOS	AÑO 2009
Cecchi	13,250.00
Viña San Pedro	20,400.00
Cognac Remy Martin	3,150.00
Beefeater, Ginebra	4,380.00
Campari	40,300.00
Buchanan	21,160.00
Santa Rita	14,500.00
Heineken	50,150.00
Freixenet Cava	30,310.00
Campari	90,150.00
Total	a) 287,750.00 b)

Aspectos considerados en el cuadro analítico

- a) En el año 2009, se determinó que los productos valorados por Q.287,750.00 reportados en el cuadro ya no es posible su venta, en consecuencia sobre la base establecida en NIC 2, Inventarios, fue registrado directamente al gasto; y,
- b) Derivado de lo indicado en la literal anterior, por el período anual 2009 se estableció la reserva para valuación de inventarios disponibles para la venta y por el importe referido en el cuadro anterior.

Análisis:

La ley del ISR establece que son deducibles de los ingresos brutos (para determinar la ganancia del período anual), las pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes debidamente comprobados. Es decir, son deducibles siempre que el contribuyente documente correctamente cualquiera de las situaciones indicadas para que proceda la aplicación del gasto a los resultados obtenidos durante el período anual en el que se causen las circunstancias descritas.

El reglamento de la misma ley, aclara, que está prohibida la elaboración de reservas o provisiones para cubrir posibles pérdidas por extravío, rotura, daño, descomposición, destrucción de bienes, etc. que conforman el inventario del contribuyente del impuesto.

Lo anterior impacta los estados financieros sustancialmente al aplicar, conforme NIC 2, el efecto en resultados en el período en que se identifique las pérdidas en los inventarios de mercaderías y conforme la ley del ISR en el siguiente período anual al cumplir con la correcta documentación legal para el soporte de las pérdidas sufridas por ALPABSA y conforme las diversas situaciones tipificadas en la ley y reglamento.

Para mostrar el efecto en la elaboración de la reserva para inventarios obsoletos o de lento movimiento, se presenta el siguiente cuadro:

CUADRO 5.FIII.16

RESERVA PARA INVENTARIOS OBSOLETOS O DE LENTO MOVIMIENTO	
CUENTAS	AÑO 2009
Saldo inicial	221,080.00
Cargos a la reserva	0.00
Abonos a la reserva	a) 287,750.00
Saldo final	b) 508,830.00

Aspectos considerados en el cuadro analítico

- a) Este importe corresponde a la cuantificación del inventario de productos que fueron identificados como obsoletos en su calidad para el consumo humano durante el período anual y que impactarán en el resultado obtenido por ALPABSA conforme la ley del ISR.

- b) Corresponde al importe acumulado en el activo por reserva para inventarios obsoletos o de lento movimiento al cierre del período anual 2009.

5.6.1.3 Valuación de cuentas contables en moneda extranjera

En este apartado se analiza el impacto en los estados financieros por la valuación de cuentas contables en moneda extranjera. NIC 21, Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera, establece que en la fecha de presentación del balance las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando el tipo de cambio de cierre, es decir, el que corresponde al 31 de diciembre del año 2009 conforme las tasas de cambio de referencia publicados por el Banco de Guatemala –BANGUAT-.

Valuación de cuentas bancarias

Como resultado del análisis efectuado al balance de ALPABSA al cierre del período anual, se identificó que posee cuentas bancarias en dólares americanos. Las transacciones y operaciones efectuadas durante el período anual fueron registradas originalmente a la tasa de cambio de referencia del BANGUAT, al cierre también fueron utilizadas las tasas de referencia indicadas.

Durante el año 2009 se efectuó el siguiente reconocimiento inicial:

CUADRO 5.FIII.17

INTEGRACIÓN DE CUENTAS BANCARIAS EN MONEDA EXTRANJERA, RECONOCIMIENTO INICIAL				
BANCO	FECHA DE LA OPERACIÓN	EN US\$	TC DE REFERENCIA	EN Q.
Banco Uno	07/10/2009	125,149.93	8.35056	1,045,072.00
Banco Dos	12/10/2009	220,099.88	8.35811	1,839,618.98
Banco Tres	15/10/2009	69,699.96	8.36348	582,934.23
Banco Cuatro	17/10/2009	125,459.93	8.36081	1,048,946.63
Banco Cinco	21/10/2009	125,099.93	8.35061	1,044,660.73
TOTAL		665,509.63		5,561,232.57

El importe por Q.5,561,232.57 está reportado en el balance elaborado conforme la ley del ISR, esta ley no permite la valuación de estas cuentas a la tasas de referencia al cierre del período fiscal.

Conforme NIC 21 se efectuó la siguiente valuación al cierre del período anual:

CUADRO 5.FIII.18

INTEGRACIÓN DE CUENTAS BANCARIAS EN MONEDA EXTRANJERA, AL CIERRE DEL PERÍODO 2009				
BANCO	FECHA DE LA OPERACIÓN	EN US\$	TC DE REFERENCIA	EN Q.
Banco Uno	31/12/2009	125,149.93	8.31894	1,041,114.76
Banco Dos	31/12/2009	220,099.88	8.31894	1,830,997.70
Banco Tres	31/12/2009	69,699.96	8.31894	579,829.79
Banco Cuatro	31/12/2009	125,459.93	8.31894	1,043,693.63
Banco Cinco	31/12/2009	125,099.93	8.31894	1,040,698.81
Total		665,509.63		5,536,334.69

Para cuantificar el impacto en la situación financiera y resultados de ALPABSA, se efectuó el siguiente cuadro comparativo.

CUADRO 5.FIII.19

RESUMEN DEL AÑO 2009	IMPORTE EN US\$.	IMPORTE EN Q.
Bancos en ME, reconocimiento inicial	665,509.63	5,561,232.57
Bancos en ME, reconocimiento al cierre	665,509.63	5,536,334.69
Diferencial cambiario pérdida	0.00	-24,897.88

Aspectos considerados en el cuadro analítico

- a) El impacto en la situación financiera y el resultado del período asciende a Q.24,897.88 (pérdida) al cierre del período anual 2009. Este importe provocó la disminución del activo en el balance y la disminución de la ganancia conforme NIIF del período anual en referencia.
- b) La pérdida obtenida por la valuación de las cuentas bancarias al cierre no son considerados como gasto deducible a los ingresos conforme la ley del ISR.

Valuación de cuentas por pagar a proveedores

Como resultado del análisis de las cuentas de pasivo reconocidos por ALPABSA en el balance, se identificó cuentas por pagar a proveedores en dólares americanos. El impacto en el balance y resultados del período anual 2009 por las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera en referencia se valoraron conforme las tasas de cambio publicadas por el BANGUAT al 31 de diciembre de 2009.

Durante al año 2009 se efectuó el siguiente reconocimiento inicial de las cuentas por pagar a proveedores del exterior:

CUADRO 5.FIII.20

PROVEEDOR	FECHA DE LA OPERACIÓN	EN US\$	TC DE REFERENCIA	EN Q.
Proveedor "1"	24/08/2009	123,420.00	8.26813	1,020,452.60
Proveedor "2"	25/08/2009	148,360.00	8.27174	1,227,195.34
Proveedor "3"	26/08/2009	112,150.00	8.26344	926,744.80
Proveedor "4"	03/11/2009	80,250.00	8.29952	666,036.48
Proveedor "5"	04/11/2009	72,400.00	8.29289	600,405.24
Proveedor "6"	05/11/2009	89,900.00	8.28624	744,932.98
Proveedor "7"	06/11/2009	115,140.00	8.27872	953,211.82
Proveedor "8"	09/11/2009	120,330.00	8.28099	996,451.53
Proveedor "9"	10/11/2009	45,683.00	8.28945	378,686.94
Proveedor "10"	11/11/2009	145,360.00	8.31069	1,208,041.90
TOTAL		1,052,993.00		8,722,159.63

El importe por Q.8,722,159.63 está reportado en el balance elaborado conforme la ley del ISR, esta ley no permite la valuación de estas cuentas a la tasas de referencia al cierre del período fiscal.

Conforme NIC 21 se efectuó la siguiente valuación al cierre del período anual:

CUADRO 5.FIII.21

INTEGRACIÓN DE LOS PROVEEDORES DEL EXTERIOR, AL CIERRE DEL PERÍODO 2009				
PROVEEDOR	FECHA DE LA OPERACIÓN	EN US\$	TC DE REFERENCIA	EN Q.
Proveedor "1"	31/12/2009	123,420.00	8.31894	1,026,723.57
Proveedor "2"	31/12/2009	148,360.00	8.31894	1,234,197.94
Proveedor "3"	31/12/2009	112,150.00	8.31894	932,969.12
Proveedor "4"	31/12/2009	80,250.00	8.31894	667,594.94
Proveedor "5"	31/12/2009	72,400.00	8.31894	602,291.26
Proveedor "6"	31/12/2009	89,900.00	8.31894	747,872.71
Proveedor "7"	31/12/2009	115,140.00	8.31894	957,842.75
Proveedor "8"	31/12/2009	120,330.00	8.31894	1,001,018.05
Proveedor "9"	31/12/2009	45,683.00	8.31894	380,034.14
Proveedor "10"	31/12/2009	145,360.00	8.31894	1,209,241.12
Total		1,052,993.00		8,759,785.60

Para cuantificar el impacto en la situación financiera y resultados de ALPABSA, se efectuó el siguiente cuadro comparativo.

CUADRO 5.FIII.22

RESUMEN DEL AÑO 2009		EN US\$.	EN Q.
Proveedores, reconocimiento inicial	a)	1,052,993.00	8,722,159.63
Proveedores, reconocimiento al cierre	b)	1,052,993.00	8,759,785.60
Diferencial cambiario pérdida		0.00	37,625.97

Aspectos considerados en el cuadro analítico

- a) El impacto en la situación financiera y el resultado del período asciende a Q.37,625.97 (pérdida) al cierre del período anual 2009. Este importe provocó el aumento del pasivo en el balance y la disminución de la ganancia conforme NIIF del período anual en referencia.
- b) La pérdida obtenida por la valuación de los proveedores del exterior al cierre no son considerados como gasto deducible a los ingresos conforme la ley del ISR.

5.6.1.4 Reversión de cuentas de activo al gasto del período

Entre los lineamientos establecidos por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, está el reconocimiento de gastos en el período que correspondan. Conforme la norma en referencia, cuando una transacción evento o condición llena los requisitos para ser reconocido como gasto, el mismo debe reconocerse en el resultado del período anual que corresponda y no a otro por acumulación de los mismos.

Cuentas por liquidar

Esta cuenta contable del activo está integrada por gastos incurridos durante la operación y que están pendientes de documentación de soporte que para efectos de la ley del ISR deben cumplirse para su reconocimiento en el gasto del período.

El movimiento de la cuenta de activo fue el siguiente:

CUADRO 5.FIII.23

CUENTA POR LIQUIDAR ACTIVO	
DESCRIPCIÓN	Año 2009
Saldo inicial	544,480.00
Cargo (activo)	0.00
Abono (gasto en resultados)	69,054.00
Saldo final	475,426.00

Análisis:

La ley del ISR establece que no son deducibles, de los ingresos del período anual, los costos o gastos no respaldados con la documentación legal correspondiente o que no correspondan al período anual de imposición que se liquida. Como resultado de la aplicación de los lineamientos establecidos por la ley del ISR, ALPABSA no registró directamente al gasto del período Q.69,054 sino los acumula en la cuenta de activo hasta poseer la documentación de soporte.

Al cierre del año 2009, se tenía reportado en el balance de saldos Q.475,426 como cuentas por liquidar en el activo.

Conforme el Marco Conceptual, ALPABSA debe registrar en el resultado del período Q.69,054 como gasto y no en el activo. Como consecuencia, el balance fue impactado por una disminución del importe en referencia y en el resultado del período como un aumento a los gastos utilizados para la determinación de la ganancia conforme NIIF.

Gastos pagados por anticipado

Esta cuenta de activo, constituida por una serie de desembolsos efectuados por ALPABSA y consisten en suministros y otros gastos que aún no han sido consumidos al cierre del período anual. Entre los gastos que agrupa esta cuenta están los seguros pagados durante el período anual y que normalmente cubren un período anual de operaciones a partir de la fecha de adquisición.

El movimiento de la cuenta de activo fue el siguiente:

CUADRO 5.FIII.24

GASTOS ANTICIPADOS ACTIVO	
ACTIVO	Año 2009
Saldo inicial	173,208.00
Cargo (activo)	53,530.00
Abono (gasto en resultados)	0.00
SALDO FINAL	226,738.00

Análisis:

Para el análisis de esta cuenta contable en particular, se determinó que la ley del ISR no permite la deducibilidad a los ingresos del período los costos o gastos que no correspondan al período anual de imposición que se liquida. Como se puede observar

en el cuadro, durante el período anual 2009, ALPABSA registró como gasto Q.53,530.00 que habían permanecido en la cuenta contable transitoria en el área del activo del balance.

Para efectos fiscales es permitida la deducción en el período al que corresponda el gasto, es decir, el gasto proporcional al período corriente se reporta como deducible y la otra parte como "gastos pagados por anticipado" que serán deducidos de los ingresos en el siguiente período anual conforme a la ley del ISR.

Al cierre del año 2009, se tenía reportado en el balance de saldos Q.226,738.00 como gastos pagados por anticipado.

5.6.2 Resumen del impacto en el balance por aplicación retroactiva de estimaciones en las depreciaciones a la Propiedad Planta y Equipo

En este apartado se presenta el resumen de la aplicación retroactiva de las políticas contables a la Propiedad Planta y Equipo en propiedad de ALPABSA al cierre del período anual comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2009.

Los importes que impactan el balance son los siguientes:

CUADRO 5.FIII.25

RESUMEN IMPACTO EN EL BALANCE Y RESULTADOS POR APLICACIÓN RETROACTIVA DE DEPRECIACIONES	
DESCRIPCIÓN	IMPORTE
Mobiliario y Equipo de Administración	-29,601.47
Equipo de Cómputo	-41,007.82
Vehículos	22,815.11
Mobiliario y Equipo de Ventas	-26,369.41
Activos Intangibles	75,965.07
Mejoras a la Propiedad Arrendada	-78,018.30
TOTAL	-76,216.82

Análisis:

- a) Los importes en negativo por Q.-174,997.00 en total, constituyen las reversiones en los gastos por depreciación en la base del ISR. En efecto, los gastos por depreciación calculados sobre la base del ISR comparativamente son superiores a los determinados sobre la base NIC 16 y NIC 38, estas diferencias son tratadas en la conciliación de ISR diferido por el año 2009;

- b) Los importes en positivo por Q.98,780.18 en total, constituyen la aplicación acelerada de la depreciación de los bienes que constituyen los Vehículos y los Activos Intangibles, al cierre del año 2009, el gasto por depreciación sobre base de NIC 16 y NIC 38 son superiores a los establecidos conforme la ley del ISR;
- c) La diferencia neta por Q.-76,216.82 corresponde al impacto que nivela el importe neto de activos reconocidos en el balance conforme a NIIF (de menos) y los reconocidos conforme la ley del ISR (de más); y,
- d) En el resultado del período anual, el importe reportado en saldo negativo por Q.-174,997.00 representa disminución en el gasto y el saldo positivo por Q.98,780.18 corresponde a aumentos. El saldo neto del ajuste a las depreciaciones de la Propiedad Planta y Equipo por Q.-76,216.82 corresponde a la disminución de gastos a los ingresos reportados en el resultado del período conforme a NIIF.

5.6.3 Resumen del impacto en el balance y resultado del período por aplicación prospectiva de estimaciones, valuaciones y reversiones.

En este apartado se presenta el resumen de la aplicación prospectiva de las estimaciones contables utilizadas en el balance y estado de resultados de ALPABSA al cierre del período anual comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2009.

Los importes que impactan el balance son los siguientes:

CUADRO 5.FIII.26

IMPACTO EN EL BALANCE Y RESULTADOS POR ESTIMACIONES Y VALUACIONES	
DESCRIPCIÓN	IMPORTE
Reserva para cuentas incobrables	-30,293.60
Reserva para inventarios obsoletos	287,750.00
Bancos en ME	24,897.88
Proveedores del exterior	-37,625.97
Cuentas por liquidar	-69,054.00
Gastos pagados por anticipado	-53,530.00
NETO	122,144.31

Análisis:

La aplicación prospectiva de estimaciones, valuaciones y reversiones tiene mayor impacto en los estados financieros por adopción de NIIF, sin embargo, el importe neto por Q.481,204.71 es sustancial en el período 2009 por la aplicación a los inventarios obsoletos por Q.287,750 (60% del importe neto) que no tendría mayor efecto en los períodos subsiguientes, lo anterior por tratarse de productos que se habían acumulado en

el transcurso de varios años. El efecto tendría menor importancia relativa si durante cada período anual subsiguiente se registra a la reserva los inventarios obsoletos los productos defectuosos del mismo período que se liquida.

5.7 EFECTO FINANCIERO POR ADOPCIÓN DE NIIF EN LA ELABORACIÓN Y PRESENTACIÓN DEL ESTADO DE RESULTADOS Y BALANCE –FASE IV-

Como resultado de la adopción de Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera, en la contabilización de transacciones de ALPABSA por el año 2009, en este apartado se analiza el efecto financiero obtenido en el resultado del período y en el balance.

Para mayor comprensión, se presentan cuadros comparativos de la información contenida en la contabilidad elaborado conforme las bases que establece la ley del ISR para mostrar los ajustes aplicados para convertir los estados financieros conforme las políticas contables y estimaciones elaboradas de acuerdo a los lineamientos establecidos en las NIIF.

5.7.1 Cuadro comparativo aplicado a los resultados del período

En esta sección se analiza el efecto de la aplicación retroactiva y prospectiva en la determinación del resultado correspondiente al año 2009.

Los efectos están separados de las cuentas que durante el análisis se llegó a la conclusión de que no necesitaban ajustes por la adopción de NIIF previa revisión minuciosa de las transacciones efectuadas por ALPABSA.

La información que se presenta en el estado de resultados, es el producto obtenido por la aplicación práctica del resumen mostrado en la parte final de la FASE III:

CUADRO 5.FIV.01

EFFECTOS EN EL RESULTADO DEL EJERCICIO				
PERÍODO COMPRENDIDO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009				
CONCEPTO	ISR	AJUSTES		NIIF
	2009	DEBE	HABER	2009
INGRESOS, COSTOS Y GASTOS SIN EFECTO POR ADOPCIÓN DE NIIF				
INGRESOS Y COSTOS				
Venta de mercadería	-57,171,062.50	0.00	0.00	-57,171,062.50
Otros ingresos	-445,620.00	0.00	0.00	-445,620.00
Costo de ventas	38,521,995.15	0.00	0.00	38,521,995.15
GASTOS				
Gastos de operación	3,744,581.67	0.00	0.00	3,744,581.67
Gastos de administración	5,105,895.83	0.00	0.00	5,105,895.83
Gastos de publicidad y propaganda	5,117,193.33	0.00	0.00	5,117,193.33
Gastos de ventas y mercadeo	2,454,557.91	0.00	0.00	2,454,557.91
Otros gastos	399,290.83	0.00	0.00	399,290.83
Utilidad sin ajustes	-2,273,167.78	0.00	0.00	-2,273,167.78
GASTOS CON EFECTOS POR ADOPCIÓN DE NIIF				
A) EFECTOS RETROACTIVOS –DEPRECIACIONES-				
Mobiliario y Equipo de Administración	151,589.55		29,601.47	121,988.08
Equipo de Cómputo	206,395.08		41,007.82	165,387.26
Vehículos	51,238.26	22,815.11		74,053.37
Mobiliario y Equipo de Ventas	51,730.82		26,369.41	25,361.41
Activos Intangibles	211,452.79	75,965.07		287,417.86
Depreciación Mejoras a la Propiedad Arrendada	156,036.64		78,018.30	78,018.34
Suman gastos	828,443.14	98,780.18	174,997.00	752,226.32
B) EFECTOS PROSPECTIVOS –ESTIMACIONES-				
Reserva para cuentas incobrables	61,940.00	0.00	30,293.60	31,646.40
Reserva para inventarios	0.00	287,750.00		287,750.00
Suman gastos	61,940.00	287,750.00	30,293.60	319,396.40
C) EFECTOS POR VALUACIÓN				
Pérdida por liquidación de cuentas bancarias en ME año 2008	-460,073.76	217,343.07	0.00	-242,730.69
Pérdida por valuación de cuentas bancarias en ME año 2009	0.00	24,897.88	0.00	24,897.88
Pérdida por liquidación de proveedores ME 2008	441,683.44	0.00	182,415.79	259,267.65
Pérdida por valuación de proveedores ME 2009	0.00	37,625.97	0.00	37,625.97
Suman gastos	-18,390.32	279,866.92	182,415.79	79,060.81
D) EFECTOS POR REVERSIÓN DE ACTIVOS				
Cuentas por liquidar	69,054.00	0.00	69,054.00	0.00
Gastos anticipados	0.00	53,530.00	0.00	53,530.00
Suman gastos	69,054.00	53,530.00	69,054.00	53,530.00
Ganancia antes del ISR	-1,332,120.96	719,927.10	456,760.39	-1,068,954.25

Análisis del efecto en el resultado del año 2009

Previo al análisis de los importes que afectaron el resultado del período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2009, es importante mencionar que las columnas de ajustes –DEBE HABER- reportan efectos de cambios en estimaciones contables aplicadas al ejercicio anual comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2008.

Los ajustes en referencia están sustentados en el requerimiento de información comparativa de NIC 1, Presentación de Estados Financieros, en la que indica que una entidad presentará información comparativa respecto al período anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del período corriente, para el caso sujeto a análisis corresponde al periodo anual 2009.

Derivado del requerimiento que establece NIC 1, los estados financieros de ALPABSA correspondientes al período anual 2008, también se le aplicaron los ajustes correspondientes por concepto de cambios en políticas contables, en estimaciones, valuaciones y reversiones para cumplir con la presentación comparativa de los estados financieros que se presentarán más adelante.

Efectos retroactivos –Depreciaciones-

Los ajustes aplicados en este apartado contienen efectos que reducen los gastos por depreciaciones efectuadas durante el período anual 2009. El efecto neto para las depreciaciones ascienden a Q.76,216.82 de menos en el gasto que mejoran la utilidad obtenida por ALPABSA.

Como se puede observar, en los gastos por concepto de depreciaciones calculadas conforme la ley del ISR ascienden a Q.828,443.14 los que afectan el resultado fiscal obtenido y como resultado de los ajustes aplicados conforme NIIF, las depreciaciones ascienden a Q.752,226.32 que afectaron el resultado previo denominado "Utilidad sin ajustes". Al cierre del año 2009 y basados en la aplicación de los ajustes en referencia se obtiene beneficios en el resultado de ALPABSA derivado del efecto retroactivo de la aplicación de depreciaciones.

Efectos prospectivos –Estimaciones-

El efecto obtenido como resultado de la aplicación de los ajustes por estimaciones contables, aumentan los gastos por reservas constituidas conforme NIIF. El gasto fiscal obtenido asciende a Q.61,940.00 durante el año 2009, sin embargo, por la aplicación de la reserva para inventarios obsoletos se incrementó a Q.287,750.00 el gasto por estimaciones contables. Es muy importante observar la disminución directa al gasto por estimación para cuentas incobrables fiscal por Q.61,940.00 contra la estimación base NIIF por Q.31,646.40 lo que provocó aplicar el ajuste neto por Q.30,293.60 para reportar únicamente lo que corresponde reconocer en base NIIF.

El efecto obtenido durante el período es la reducción a las utilidades que asciende a Q.257,456.40 por el efecto neto de los ajustes aplicados en el resultado obtenido por ALPABSA. Aunque se obtiene disminución de las utilidades anuales, el beneficio consiste en mantener en el activo la cuenta de inventarios conforme su valor razonable al eliminar importes que no serán recuperables en períodos posteriores.

Efectos por valuación de cuentas en moneda extranjera

Para iniciar el análisis del efecto de las valuaciones, el resultado fiscal obtenido asciende a Q.460,073.76 y corresponde a la ganancia por valuación (razón por la que se reporta con saldo negativo en el cuadro analítico), esta ganancia aumenta el efectivo registrado en el balance por cuentas bancarias en moneda extranjera. También se reporta Q.441,683.44 que corresponde a la pérdida por liquidación de las obligaciones con los proveedores del exterior reconocidos en el pasivo durante el año 2008, la pérdida representa disminución en la cuenta bancaria disponible para efectuar las transacciones y el reconocimiento del gasto en resultados por el cumplimiento de los requerimientos fiscales.

Como resultado de los ajustes aplicados, se efectuó ajuste a la ganancia fiscal (Q.460,073.76) derivado de la conversión de las cuentas contables en moneda extranjera a moneda nacional por Q.217,343.07 este efecto fue aplicado por haber reconocido al cierre del año 2008 por la valuación efectuada a la cuenta sobre base NIIF. El efecto financiero asciende a Q.242,730.69 para el año 2009 menor al reportado sobre la base fiscal pero que ya fue reconocido en el período al que efectivamente le corresponde la ganancia por diferencial cambiario.

Por la valuación efectuada en el año 2009, se obtuvo pérdida por diferencial cambiario que asciende a Q.24,897.88 por las divisas reconocidas en el balance durante el año objeto de estudio.

Respecto a las cuentas por pagar a proveedores del exterior, fiscalmente se reporta pérdida que asciende a Q.441,683.44 por la liquidación de las obligaciones reconocidos por ALPABSA durante el año 2008. Como resultado de la valuación efectuada sobre base NIIF, se aplicó ajuste por Q.182,415.79 en el año 2009, producto de la pérdida por valuación de estas cuentas al cierre el año 2008, tal aplicación tiene como resultado la disminución del gasto para el presente año por el reconocimiento de Q.259,267.65 como

pérdida por diferencial cambiario.

Por la valuación efectuada en el año 2009, se obtuvo pérdida por diferencial cambiario que asciende a Q.37,625.97 por las obligaciones reconocidas en el balance.

En términos generales, la ganancia fiscal que asciende a Q.18,390.32 netos por el reconocimiento del diferencial cambiario, está totalmente opuesto a la pérdida por Q.79,060.81 netos que reporta la base NIIF para el año 2009. Aunque el efecto es la disminución de utilidades, el beneficio que representa es el reconocimiento de las pérdidas o ganancias en el período al que efectivamente corresponden.

Efectos por reversión de cuentas de activo

En el resultado fiscal, el efecto reportado es de Q.69,054 esta cifra es la que ALPABSA documentó durante el año 2009 de la cuenta registrada en el activo como "Cuentas por liquidar", financieramente, se aplicó ajustes por la misma cantidad con el objetivo de no reportar ningún importe por gastos derivados de la documentación de las cuentas por liquidar. En el resultado base NIIF, fue aplicado el ajuste por Q.544,480.00 que estaba registrado en el balance al cierre del año 2008, como consecuencia ya fue liquidado totalmente la cuenta del activo, por lo que en el año 2009 ya no corresponde el reconocimiento de gastos.

En lo que corresponde a los "Gastos Anticipados", se reporta ajuste al gasto por Q.53,530 en la base de contabilización NIIF, en el resultado fiscal no se reporta por haberse reconocido como un activo y no directamente al gasto. El saldo por Q.173,208.00 que se reportó en el balance del año 2008 fue ajustado como gasto del mismo período, en consecuencia por el año 2009 solo se reportó el importe indicado al inicio.

El efecto neto en obtenido en el ejercicio anual 2009 asciende a Q.15,524.00 de menos en la base de contabilización NIIF, como resultado de la aplicación del gasto al período que efectivamente le corresponde.

5.7.2 Cuadro comparativo aplicado al balance del período

En esta sección se analiza el efecto de la aplicación retroactiva y prospectiva en el balance correspondiente al año 2009.

Para mayor comprensión de los efectos obtenidos en el balance, fueron separados en secciones: Activo, Pasivo y Capital. En cada apartado se analiza el efecto obtenido durante el año 2009 y los efectos que corresponden al año 2008 por aplicación en este período de políticas, estimaciones, valuaciones y reversiones para cumplir con el requisito establecido en NIC 1 respecto a la presentación de información comparativa.

Análisis del efecto en el balance del año 2009

En esta sección se analizan los efectos financieros al 31 de diciembre del año 2009 por la aplicación de políticas contables, estimaciones, valuaciones y reversiones efectuadas conforme NIIF en la elaboración de los estados financieros. Esta sección incluye el efecto acumulado de los ajustes aplicados en el año 2008.

El balance de la base fiscal tiene que convertirse a la base NIIF, razón por la cual en el balance se acumula el efecto ya aplicado en el año 2008 para que conjuntamente con los que corresponden al año 2009 se logre la conversión de la información financiera.

Sección de Activo

El efecto obtenido en la sección del activo se presenta en el siguiente cuadro analítico:

CUADRO 5.FIV.02

EFFECTOS EN EL BALANCE PERÍODO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009				
ACTIVO	I S R	AJUSTES		N I I F
	2009	DEBE	HABER	2009
CORRIENTE				
Inventarios	12,376,250.00			11,867,420.00
Mercadería en sala de ventas	4,075,750.00	0.00	0.00	4,075,750.00
Reserva por obsolescencia	0.00	0.00	508,830.00	-508,830.00
Mercadería en tránsito	2,800,000.00	0.00	0.00	2,800,000.00
Mercadería en bodegas	5,500,500.00	0.00	0.00	5,500,500.00
Clientes	16,081,286.40			15,920,921.20
Clientes locales	16,036,520.00	0.00	0.00	16,036,520.00
Reserva para cuentas incobrables	-481,095.60	30,293.60	190,658.80	-641,460.80
Cheques rechazados	315,371.00	0.00	0.00	315,371.00
Clientes regionales	210,491.00	0.00	0.00	210,491.00
Efectivo	15,773,557.52			15,748,659.64
Caja	1,628,098.52	0.00	0.00	1,628,098.52
Bancos	14,145,459.00	0.00	24,897.88	14,120,561.12
Otras cuentas por cobrar	7,105,293.00			6,629,867.00
Impuestos por cobrar	1,402,102.00	0.00	0.00	1,402,102.00
Anticipo a proveedores	4,992,894.00	0.00	0.00	4,992,894.00
Cuentas por liquidar	475,426.00	0.00	475,426.00	0.00
Cuentas por cobrar varias	234,871.00	0.00	0.00	234,871.00
Gastos anticipados	226,738.00	0.00	226,738.00	0.00
SUMA ACTIVO CORRIENTE	51,563,124.92	30,293.60	1,426,550.68	50,166,867.84
NO CORRIENTE				
Propiedad planta y equipo (nota 4)	1,547,749.19			1,849,314.03

CUADRO 5.FIV.02

EFECTOS EN EL BALANCE PERÍODO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009				
ACTIVO	ISR	AJUSTES		NIIF
	2009	DEBE	HABER	2009
Mobiliario y Equipo de Administración	1,269,910.14	0.00	0.00	1,269,910.14
(-)Depreciación acumulada	-1,057,220.54	29,601.47	51,275.07	-1,078,894.14
Equipo de Cómputo	1,468,277.78	0.00	0.00	1,468,277.78
(-)Depreciación acumulada	-1,224,366.09	41,007.82	63,534.64	-1,246,892.91
Vehículos	679,272.25	320,368.04	0.00	999,640.29
(-)Depreciación acumulada	-604,643.95	0.00	250,271.01	-854,914.96
Mobiliario y Equipo de Ventas	393,654.08	0.00	0.00	393,654.08
(-)Depreciación acumulada	-371,797.09	26,369.41	27,949.94	-373,377.62
Activos Intangibles	951,811.09	0.00	0.00	951,811.09
(-)Depreciación acumulada	-630,052.64	0.00	166,482.28	-796,534.92
Mejoras a Propiedad Arrendada	1,560,366.38	0.00	0.00	1,560,366.38
(-)Depreciación acumulada	-887,462.22	443,731.04	0.00	-443,731.18
ISR diferido activo año 2008	0.00	448,419.41	166,280.58	282,138.83
ISR diferido activo año 2009	0.00	341,939.89		341,939.89
SUMA ACTIVO NO CORRIENTE	1,547,749.19	1,651,437.08	725,793.52	2,473,392.75
TOTAL ACTIVO	53,110,874.11	1,681,730.68	2,152,344.20	52,640,260.59

El análisis de los efectos financieros se efectuó en el orden de las cuentas que están registrados en el balance.

Reserva por obsolescencia de inventarios

El ajuste total incluido en la respectiva cuenta por Q.508,830.00 está integrado por Q.221,080.00 correspondiente a la formación original de la reserva en el año 2008 por los productos que se hallaron defectuosos, más Q.287,750.00 que corresponde al año 2009 también por la misma situación de los productos disponibles para la venta. Como se puede apreciar, el efecto en la situación financiera del año 2009 es materialmente importante al reducir el importe de los inventarios registrados en la sección del activo de ALPABSA.

Aunque el efecto obtenido por la aplicación de la reserva para inventarios obsoletos disminuyó el activo de ALPABSA, le proporciona mayor consistencia a la información reportada en el balance al 31 de diciembre del año 2009.

Reserva para cuentas incobrables

Los ajustes aplicados, en el debe por Q.30,293.60 corresponde a la reversión aplicada por la medición del 3% de la reserva para cuentas incobrables de la base fiscal, el aumento establecido asciende a Q.61,940.00 al cierre del año 2009. El aumento de la reserva sobre la base de medición del 4% conforme NIIF asciende a Q.31,646.40 al cierre del período anual 2009 en consecuencia para nivelar el gasto se reversó Q.30,293.60 a la

reserva fiscal.

El importe registrado en el haber por Q.190,658.80 corresponde al ajuste efectuado por aplicación del 4% a las cuentas por cobrar registradas al cierre del año 2008 y que estaban valuadas con el porcentaje legal del 3%.

Valuación de cuentas bancarias en moneda extranjera

En la cuenta de bancos, no se registra el efecto de la valuación de cuentas del año 2008 en el DEBE por haberse realizado en el año 2009 (cumplido con los requerimientos de la ley del ISR) y la base fiscal de la cuenta "Bancos" por Q.14,145,459.00 ya tiene incluido el efecto por la realización de la ganancia cambiaria por Q.217,343.07 (valuado sobre base NIC 21) al cierre del año 2008 y Q.242,730.69 durante el año 2009, Q.460,073.76 en total. El aumento a la ganancia por Q.242,730.69 está reportado como ajuste a las utilidades base NIIF en el año 2009.

En el año 2009, se aplicó únicamente el ajuste por Q.24,897.88 que redujo la cuenta bancaria de Q.14,145,459.00 a Q.14,120,561.12 por el efecto de la valuación efectuada al cierre del período anual en referencia.

Como se puede identificar, se determinó efecto sustancial que redujo la cuenta bancaria en dólares al cierre del año 2009.

Reversión de cuentas por liquidar

El ajuste reportado por Q.475,426.00 corresponde a la eliminación de la cuenta reportada en activo que no llena las características para su reconocimiento como tal de conformidad al Marco Conceptual. En el año 2008 se reportó ajuste total al gasto por Q.544,480.00 que originalmente registraba esta cuenta en referencia, la diferencia por Q.69,054.00 corresponde al reconocimiento fiscal que efectuó ALPABSA en el año 2009, este ajuste fiscal no tuvo efectos en el resultado del mismo año en la base NIIF.

Reversión de gastos anticipados

El ajuste reportado por Q.226,738.00 corresponde a la eliminación de la cuenta reportada en activo que no llena las características para su reconocimiento como tal de conformidad al Marco Conceptual. En el año 2008 se reportó ajuste total al gasto por Q.173,208.00 que originalmente registraba esta cuenta en referencia, la diferencia por Q.53,530.00

corresponde al aumento a la cuenta que fiscalmente que efectuó ALPABSA en el año 2009.

Como consecuencia del aumento en referencia, en el resultado del año 2009 se aplicó ajuste por Q.53,530.00 para llevar directamente al gasto el aumento efectuado fiscalmente y que en base NIIF no llena los requisitos para ser reconocido como activo en el balance.

Depreciaciones acumuladas

En relación a la aplicación retroactiva de las políticas contables y estimaciones de la Propiedad Planta y Equipo, es importante mencionar que NIC 1, Presentación de los Estados Financieros, establece que una entidad que revele información comparativa presentará, como mínimo, dos estados de situación financiera. Además establece, que cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente presentará, como mínimo, tres estados de situación financiera.

Los estados de situación financiera son los siguientes:

- 1) Al cierre del período corriente, corresponde al año 2009;
- 2) Al cierre del período anterior, corresponde al año 2008; y,
- 3) Al principio del primer período comparativo, corresponde al año 2007.

Basado en los principios anteriores, los efectos incluidos en la situación financiera del año 2009 son los efectos acumulados del año 2007, 2008 y 2009 por la aplicación retroactiva de las políticas contables y estimaciones para la depreciación de los bienes que constituyen la Propiedad Planta y Equipo.

- a) Mobiliario y Equipo de Administración: Registra importes por Q.29,601.47 en el DEBE y Q.51,275.07 en el HABER; el primer importe corresponde a la disminución de la depreciación aplicada en mayor cantidad sobre base NIC 16 durante períodos anteriores, es decir, la depreciación sobre base ISR en el año 2009 alcanza en el importe referido la depreciación acelerada aplicada por NIC 16; el segundo importe está integrado por la aplicación de ajustes en el año 2007 por Q.45,013.16 y en el año 2008 por Q.6,261.91 correspondiente a la aplicación de depreciaciones superiores a los determinados conforme la ley del ISR.

- b) Equipo de Cómputo: Registra importes por Q.41,007.82 en el DEBE y Q.63,534.64 en el HABER; el primer importe corresponde a la disminución de la depreciación aplicada en mayor cantidad sobre base NIC 16 durante períodos anteriores, es decir, la depreciación sobre base ISR en el año 2009 alcanza en el importe referido la depreciación acelerada aplicada por NIC 16; el segundo importe está integrado por la aplicación de ajustes en el año 2007 por Q.27,404.31 y en el año 2008 por Q.36,130.33 correspondiente a la aplicación de depreciaciones superiores a los determinados conforme la ley del ISR.
- c) Vehículos: Registra importe por 250,271.01 en el DEBE; el efecto obtenido en este rubro es materialmente importante por causa de la capitalización de bienes adquiridos mediante contratos de arrendamiento financiero en el año 2005 por Q.239,994.88 y en el año 2006 por Q.80,373.16, Q.320,368.04 en total. El efecto financiero es más evidente por no presentar cargos por la nivelación de depreciaciones conforme la ley del ISR, sino estas afectaron directamente el gasto en cada período anual al que correspondieron las rentas mensuales pagadas por arrendamiento.

Además de lo indicado, la situación financiera de ALPABSA se incrementó desde el momento de la capitalización de los arrendamientos financieros, como consecuencia, los bienes reportados en la cuenta "Vehículos" nunca serán iguales a los que se reportarán en la base del ISR por capitalizar únicamente la opción a compra que ofrece el arrendatario al finalizar el plazo forzoso del arrendamiento financiero.

- d) Mobiliario y Equipo de Ventas: Registra importes por Q.26,369.41 en el DEBE y Q.27,949.94 en el HABER; el primer importe corresponde a la disminución de la depreciación aplicada en mayor cantidad sobre base NIC 16 durante períodos anteriores, es decir, la depreciación sobre base ISR en el año 2009 alcanza en el importe referido la depreciación acelerada aplicada por NIC 16; el segundo importe está integrado por la aplicación de ajustes en el año 2007 por Q.45,250.41 (aún mayor en base NIC16) y en el año 2008 por Q.-17,300.47 donde ya se mostró el efecto de nivelación de la depreciación fiscal.

- e) Activos Intangibles: Registra importe por 166,482.28 en el HABER; el efecto obtenido en este rubro es materialmente importante por causa de la acumulación de depreciaciones superiores a los determinados fiscalmente. Los importes acumulados por los tres años son: Q.44,551.60 en el año 2007, Q.45,965.61 en el año 2008 y Q.75,965.07 correspondiente al año 2009.

El efecto financiero como resultado de la aplicación de la depreciación de estos bienes al 50% anual es materialmente importante, al reportar activos valorados conforme la situación real de estos bienes.

- f) Mejoras a la Propiedad Arrendada: Registra importe por 443,731.04 en el DEBE como resultado de la aplicación del porcentaje equivalente al 5% basado en los beneficios económicos que se obtendrán durante la explotación del bien en referencia. En la base fiscal se aplicó depreciación anual del 10% sobre estos bienes de activo, sin embargo, derivado del análisis efectuado se concluye que tal porcentaje no es el adecuado.

Otro aspecto que es importante mencionar es que el ajuste aplicado es igual al importe que finalmente queda registrado conforme NIC 16 por Q.443,731.18 que resulta de la aplicación al inicio de un porcentaje igual al 50% de menos al aplicado fiscalmente por ALPABSA. Como se puede observa, el efecto obtenido es financieramente importante para la presentación del Estado de Situación Financiera por el año 2009.

El objetivo de incluir en los ajustes del año 2009 importes correspondientes al año 2007 y 2008, radica en la necesidad de mostrar el efecto del consumo de los gastos conforme la ley del ISR, es decir, la depreciación aplicada conforme NIC 16 fue superior en períodos anteriores (ajustes aplicados en el haber) y conforme trascurren los período anuales se compensan con las depreciaciones (ajustes aplicados en el debe) calculadas conforme los porcentajes legales establecidos en la ley del ISR.

Adición de bienes a la Propiedad Planta y Equipo –Vehículos-

Como resultado de la revisión detallada de los contratos de arrendamiento firmados por ALPABSA, se concluyó que el tratamiento más adecuado que correspondió aplicar es la que corresponde a la figura del "Arrendamiento Financiero", es decir, fiscalmente no se establece el procedimiento a emplear en este tipo de contratos que tienen como

característica esencial “La transferencia de beneficios y transferencia de riesgos” de los bienes objeto de arrendamiento entre arrendador y arrendatario. Derivado de tal situación, se efectuó la capitalización por Q.320,368.04 por los arrendamientos de vehículos en propiedad de ALPABSA.

En el balance del año 2009 se muestra comparativamente tal situación, con el objetivo de evidenciar el efecto financiero que se obtiene al capitalizar los contratos de arrendamiento, se reportó Q.320,368.04 en el año 2009 por no estar considerado en el balance fiscal del mismo año.

Activos diferidos –ISR diferido-

Estos activos son originados como resultado de la aplicación de gastos relativamente mayores en la base de contabilización NIIF en la determinación del resultado anual de ALPABSA. Por la naturaleza de las cuentas en referencia se reportan como ajustes Q.448,419.41 en el DEBE y Q.166,280.58 en el HABER, correspondiente al saldo final del año 2008 y consumo efectuado por el año 2009, respectivamente.

Se reportaron específicamente con la denominación “ISR diferido activo año 2008” para mostrar el efecto en el activo no corriente del consumo anual de estos activos que son considerados como beneficio para la situación financiera de ALPABSA al cierre de cada período impositivo anual de operaciones.

Al cierre del período anual 2009, el ISR activo del año 2008 reporta saldo final por Q.282,138.83 que será consumido por ALPABSA en los períodos anuales subsiguientes y también se reporta ISR activo del año corriente por Q.341,939.89 como beneficio a la situación financiera.

Sección de pasivo

El efecto obtenido en la sección del pasivo se presenta en el siguiente cuadro analítico:

CUADRO 5.FIV.03

EFECTOS EN EL BALANCE				
PERÍODO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009				
PASIVO	ISR	AJUSTES		N I I F
	2009	DEBE	HABER	2009
CORRIENTE				
Préstamos bancarios	-10,290,911.70			-10,290,911.70
Banco de la Cerveza, S.A.	3,145,000.00	0.00	0.00	3,145,000.00
Banco de la Cebada, S.A.	2,664,810.85	0.00	0.00	2,664,810.85
Banco del Aguardiente, S.A.	0.00	0.00	0.00	0.00
Banco el Azulón, S.A.	1,959,786.00	0.00	0.00	1,959,786.00
Banco el Alcohol, S.A.	2,521,314.85	0.00	0.00	2,521,314.85
Proveedores y acreedores	-17,879,489.63			-17,917,115.60
Proveedores del exterior	8,722,159.63	0.00	37,625.97	8,759,785.60
Proveedores locales	2,036,880.00	0.00	0.00	2,036,880.00
Acreedores	7,120,450.00	0.00	0.00	7,120,450.00
Otras cuentas por pagar	-3,033,405.82			-3,033,405.82
Otros impuestos por pagar	1,628,844.10	0.00	0.00	1,628,844.10
ISR por pagar	511,874.64	0.00	0.00	511,875.64
Sueldos y prestaciones por pagar	228,357.00	0.00	0.00	228,357.00
Otras cuentas por pagar	664,329.08	0.00	0.00	664,329.08
ISR diferido pasivo 2008	0.00	67,376.35	67,376.35	0.00
ISR diferido pasivo 2009	0.00	0.00	0.00	0.00
Compañías relacionadas (nota 5)	-1,125,964.00	0.00	0.00	-1,125,964.00
SUMA PASIVO CORRIENTE	-32,329,771.15	67,376.35	105,002.32	-32,367,397.12
NO CORRIENTE				
Provisión para indemnizaciones	-342,938.00	0.00	0.00	-342,938.00
Leasing por pagar	0.00	5,925.60	5,925.60	0.00
SUMA PASIVO NO CORRIENTE	-342,938.00	5,925.60	5,925.60	-342,938.00
TOTAL PASIVO	-32,672,709.15	73,301.95	110,927.92	-32,710,335.12

El análisis de los efectos financieros se efectuó en el orden de las cuentas que están registrados en el balance.

Valuación de cuentas de proveedores en moneda extranjera

En la cuenta de Proveedores del Exterior, no se registra el efecto de la valuación de cuentas del año 2008 en el DEBE por haberse realizado en el año 2009 (cumplido con los requerimientos de la ley del ISR) y la base fiscal de la cuenta "Proveedores de Exterior" por Q.8,722,159.63 ya tiene incluido el efecto por la realización de la pérdida cambiaria por Q.182,415.79 (valuado sobre base NIC 21) al cierre del año 2008 y Q.259,267.65 durante el año 2009, Q.441,683.44 en total. El aumento a la pérdida cambiaria por Q.259,267.65 está reportado como ajuste a las utilidades base NIIF en el año 2009.

En el año 2009, se aplicó únicamente el ajuste por Q.37,625.97 que aumentó la cuenta de Proveedores del Exterior de Q.8,722,159.63 a Q.8,759,785.60 por el efecto de la valuación efectuada al cierre del período anual en referencia.

Como se puede identificar en el balance, se determinó efecto sustancial que aumentó la cuenta de proveedores en dólares al cierre del año 2009.

Pasivos diferidos –ISR diferido-

Estos pasivos son originados como resultado de la determinación de ganancias por valuación de cuentas bancarias que no son reconocidos en el resultado elaborado conforme la ley del ISR. Por la naturaleza de las cuentas en referencia se reportan como ajustes Q.67,376.35 en el DEBE y Q.67,376.35 en el HABER, correspondiente a la liquidación de las divisas efectuados en el año 2009.

Se reportó específicamente con la denominación “ISR diferido pasivo año 2008” para mostrar el efecto en el pasivo corriente por la realización de las ganancias cambiarias conforme la ley del ISR, es decir, sobre base NIIF se efectuó la provisión de la obligación con el fisco que fue incluido en el resultado del ejercicio 2009 para la determinación del ISR por pagar.

El efecto financiero obtenido por la aplicación de NIIF, consistió en reportar la obligación real a cargo de ALPABSA al cierre del año 2008 independientemente de la documentación de soporte para registrar la ganancia cambiaria. En el año 2009, se elimina la obligación en la situación financiera por documentarse las ganancias cambiarias conforme la ley del ISR.

Leasing por pagar

Esta cuenta representa obligación reconocida sobre la base establecida en NIC 17, Arrendamientos, es decir, los arrendamientos financieros a plazo forzoso documentados por ALPABSA fueron reconocidos como activos en la Propiedad Planta y Equipo a la fecha de los contratos de arrendamiento y al mismo tiempo se efectuó el reconocimiento del pasivo. Desde la fecha de reconocimiento del arrendamiento financiero en el balance de ALPABSA, se efectuaron los pagos al arrendador del importe total reconocido como pasivo y que fiscalmente están documentados por los pagos de cuotas mensuales a plazo original de 3 años con opción a compra al final del mismo.

Como se puede observar en el balance, en el año 2009 se canceló la última cuota de los contratos de arrendamiento financiero del año 2006 (tres años en total) por Q.5,925.60 y como consecuencia se elimina totalmente la obligación contraída por ALPABSA conforme los lineamientos establecidos en NIC 17.

Sección de capital

El efecto obtenido en la sección del capital se presenta en el siguiente cuadro analítico:

CUADRO 5.FIV.04

EFECTOS EN EL BALANCE PERÍODO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009				
CAPITAL	ISR	AJUSTES		NIIF
	2009	DEBE	HABER	2009
PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS				
Capital autorizado suscrito y pagado	-10,000,000.00			-10,000,000.00
Utilidades acumuladas	-8,719,003.41	770,051.51	320,368.04	-8,269,319.94
Ganancia del ejercicio	-779,233.05	19,124.49		-760,108.56
Reserva legal	-939,928.50	39,431.53		-900,496.97
TOTAL PATRIMONIO	-20,438,164.96	828,607.53	320,368.04	-19,929,925.47
SUMA PASIVO Y CAPITAL	-53,110,874.11	901,909.48	431,295.96	-52,646,280.60
ACTIVO - (PASIVO Y CAPITAL)	0.00	2,583,640.16	2,583,640.16	0.00

El análisis de los efectos financieros se efectuó en el orden de las cuentas que están registrados en el balance.

Utilidades acumuladas

Los efectos mostrados en esta sección corresponden a Q.770,051.51 en el DEBE y Q.320,368.04 en el HABER. El primer importe corresponde al efecto acumulado por la aplicación de depreciaciones aceleradas conforme NIC 16 y NIC 38 a los bienes que constituyen la Propiedad Planta y Equipo al cierre del año 2007 por Q.39,976.99 (en la depreciación acumulada: cargos por Q.287,694.44 y abonos por Q.327,671.43), es decir, las utilidades acumuladas se afectaron por la aplicación retroactiva de las políticas contables para el reconocimiento de activos y por la aplicación de las depreciaciones que en su momento afectaron la determinación del resultado del período y para no afectar el resultado del período anual 2007 el efecto financiero neto de disminución se aplica a las utilidades acumuladas. Además, al efecto neto del año 2007 se le sumó el efecto de disminución de la utilidad por Q.730,074.52 en el resultado del período anual 2008 por la aplicación de NIIF.

Respecto a los Q.320,368.04 en el HABER, corresponde a la capitalización de los arrendamientos financieros, es decir, este importe se registra en su totalidad para mostrar el efecto en los resultados del período por la aplicación de mayor importe de gastos a la determinación de los resultados conforme la ley del ISR. En este escenario, se muestra el efecto total a las utilidades acumuladas durante los tres años de pago de los arrendamientos financieros más el primer pago en cada contrato de arrendamiento que requiere el arrendador, que al inicio sumaron Q.320,368.04 correspondientes a arrendamientos financieros del año 2005 y 2006. Se muestra la cifra en referencia para demostrar que aún cuando fueron adquiridos en períodos históricos, al cierre del año 2009 aún tienen efectos por la depreciación aplicada sobre la base de la vida útil (cuatro años) de los vehículos adquiridos en arrendamiento financiero y la contraparte de este aumento en las utilidades acumuladas está en la cifra mostrada en el debe por Q.770,051.51, cifra que agrupa el efecto de las depreciaciones, de los vehículos en arrendamiento financiero, inclusive.

Se reporta por separado para mostrar el efecto en la situación financiera de los arrendamientos financieros contabilizados sobre la base establecida en NIC 17, Arrendamientos y NIC 16, Propiedades Planta y Equipo.

Ganancia del ejercicio

El importe por Q.19,124.49 corresponde a la disminución de utilidades obtenidas como resultado de la aplicación de NIIF en las depreciaciones, estimaciones, valuaciones y reversiones efectuadas durante el año 2009, en términos generales estos gastos superaron los registrados conforme a las bases de reconocimiento establecidos en la ley del ISR durante el período en referencia.

Reserva legal

El importe registrado por Q.39,431.53 corresponde al ajuste acumulado a la reserva constituida conforme los lineamientos para la práctica mercantil establecidos en el Código de Comercio. En efecto, durante el año 2008 se determinó ajuste de menos por Q.38,424.97 y por Q.1,006.56 en el año 2009 por la aplicación del porcentaje equivalente al 5% de las ganancias obtenidas por ALPABSA después del ISR que correspondió aplicar en cada período en referencia. El efecto, indicado está en correlación con las utilidades obtenidas durante al año 2008 y 2009 por la aplicación de NIIF en la

contabilización de transacciones y de más eventos por las operaciones efectuadas.

5.8 EFECTO FISCAL POR ADOPCIÓN DE NIIF EN EL ESTADO DE RESULTADOS Y BALANCE –FASE V-

En esta fase se analiza el efecto fiscal que se produce como resultado de la adopción de Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera en la contabilización de transacciones de ALPABSA por el año 2009. Para mayor comprensión de los efectos fiscales, se presenta como escenario principal el estado de resultados de forma comparativa para demostrar las utilidades obtenidas en ambas bases de contabilización, también se presentará el cálculo del ISR conforme la ley del ISR y comparativo con la determinación del ISR basado en la aplicación de NIIF.

5.8.1 Análisis del efecto en el resultado del periodo anual 2009

A continuación se analiza el resultado fiscal y el resultado contable obtenido durante al año 2009 por ALPABSA.

Los resultados comparativos son los siguientes:

CUADRO 5.FV.01

CUADRO ANALÍTICO DE EFECTOS FISCALES EN EL RESULTADO POR EL PERÍODO COMPRENDIDO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009				
CONCEPTO	ISR	AJUSTES		NIIF
	2009	DEBE	HABER	2009
INGRESOS, COSTOS Y GASTOS SIN EFECTO POR ADOPCIÓN DE NIIF				
INGRESOS Y COSTOS				
Venta de mercadería	-57,171,062.50	0.00	0.00	-57,171,062.50
Otros ingresos	-445,620.00	0.00	0.00	-445,620.00
Costo de ventas	38,521,995.15	0.00	0.00	38,521,995.15
GASTOS				
Gastos de operación	3,744,581.67	0.00	0.00	3,744,581.67
Gastos de administración	5,105,895.83	0.00	0.00	5,105,895.83
Gastos de publicidad y propaganda	5,117,193.33	0.00	0.00	5,117,193.33
Gastos de ventas y mercadeo	2,454,557.91	0.00	0.00	2,454,557.91
Otros gastos	399,290.83	0.00	0.00	399,290.83
Utilidad sin ajustes	-2,273,167.78	0.00	0.00	-2,273,167.78
GASTOS CON EFECTOS POR ADOPCIÓN DE NIIF				
A) EFECTOS RETROACTIVOS –DEPRECIACIONES-				
Mobiliario y Equipo de Administración	151,589.55		29,601.47	121,988.08
Equipo de Cómputo	206,395.08		41,007.82	165,387.26
Vehículos	51,238.26	22,815.11		74,053.37
Mobiliario y Equipo de Ventas	51,730.82		26,369.41	25,361.41
Activos Intangibles	211,452.79	75,965.07		287,417.86
Depreciación Mejoras a la Propiedad Arrendada	156,036.64		78,018.30	78,018.34
Suman gastos	828,443.14	98,780.18	174,997.00	752,226.32
B) EFECTOS PROSPECTIVOS –ESTIMACIONES-				
Reserva para cuentas incobrables	61,940.00	0.00	30,293.60	31,646.40
Reserva para inventarios	0.00	287,750.00		287,750.00
Suman gastos	61,940.00	287,750.00	30,293.60	319,396.40

CUADRO 5.FV.01

CUADRO ANALÍTICO DE EFECTOS FISCALES EN EL RESULTADO POR EL PERÍODO COMPRENDIDO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009				
CONCEPTO	ISR	AJUSTES		NIIF
	2009	DEBE	HABER	2009
<i>C) EFECTOS POR VALUACIÓN</i>				
Pérdida por liquidación de cuentas bancarias en ME año 2008	-460,073.76	217,343.07	0.00	-242,730.69
Pérdida por valuación de cuentas bancarias en ME año 2009	0.00	24,897.88	0.00	24,897.88
Pérdida por liquidación de proveedores ME 2008	441,683.44	0.00	182,415.79	259,267.65
Pérdida por valuación de proveedores ME 2009	0.00	37,625.97	0.00	37,625.97
Suman gastos	-18,390.32	279,866.92	182,415.79	79,060.81
<i>D) EFECTOS POR REVERSIÓN DE ACTIVOS</i>				
Cuentas por liquidar	69,054.00	0.00	69,054.00	0.00
Gastos anticipados	0.00	53,530.00	0.00	53,530.00
Suman gastos	69,054.00	53,530.00	69,054.00	53,530.00
GANANCIA CONTABLE	-1,332,120.96	719,927.10	456,760.39	-1,068,954.25

Aspectos fiscales

Se analizaron los aspectos específicos limitados por la ley del ISR en la determinación del resultado anual de ALPABSA y que si fueron considerados por la aplicación de NIIF a las transacciones y eventos durante el período anual en referencia.

Depreciaciones

La ley del ISR establece que son deducibles a los ingresos brutos obtenidos durante el período anual de operaciones, los que están calculados sobre la base de los porcentajes fijos definidos por la misma ley y que varían conforme la naturaleza de los activos fijos reconocidos por el contribuyente y que utiliza para la generación de rentas gravadas por la ley tributaria.

Derivado de lo indicado, los gastos que excedan los porcentajes máximos legales son considerados como "gastos no deducibles" de las utilidades del período por la ley del ISR, estos límites fueron rebasados al aplicar porcentajes de depreciación superiores a los porcentajes máximos definidos por la ley basados en la vida útil y de los beneficios económicos que se esperan obtener de los bienes que integran la Propiedad Planta y Equipo.

Conforme NIIF la vida útil de los bienes depreciables es menor al establecido por la norma tributaria, en consecuencia, se reportaron importes mayores de gasto a las ganancias del período y que son considerados como no deducibles por la ley, pero, en el transcurso del tiempo son igualadas por la depreciación fiscal.

El efecto neto por Q.76,216.82 originado por el cargo de Q.98,780.18 y por el abono de Q.174,997 se concilió para demostrar el efecto impositivo en el año 2009.

Estimación para cuentas incobrables

La ley del ISR establece que es deducible a las utilidades del período anual el 3% sobre los importes registrados en el activo por concepto de cuentas por cobrar comerciales. La reserva registrada en el balance fiscal fue calculada al cierre del período anual para reportar la parte que corresponde reconocer como gasto del período. Sin embargo, en la base de contabilización NIIF se calculó el 4% sobre el total de cuentas por cobrar reportadas en el activo al cierre del período fiscal.

El efecto fiscal es el que corresponde al 1% de más reconocido en la base contable, en las utilidades del año 2009 son considerados como gastos no deducibles a las ganancias.

El efecto neto por Q.30,293.60 originado por la disminución de gastos en la base NIIF se concilió para mostrar el efecto impositivo en el año 2009.

Reserva para inventarios obsoletos

La ley del ISR no permite la aplicación de estimaciones para soportar pérdidas por obsolescencia de inventarios en propiedad del contribuyente, derivado de lo anterior, la aplicación de la reserva por Q.287,750.00 no es considerado como gasto deducible en el período anual. El efecto en referencia se concilió para mostrar el efecto impositivo en el año 2009.

Valuación de cuentas contables en moneda extranjera

Fiscalmente las pérdidas obtenidas por la valuación de cuentas contables en moneda extranjera son considerados como no deducibles a los ingresos del período anual en el que se apliquen las valuaciones, son considerados deducibles por la ley del ISR cuando se producen como consecuencia de la negociación de divisas y la operación esté debidamente documentada.

Fiscalmente las ganancias cambiarias por valuación de cuentas contables en moneda extranjera son consideradas como ingresos brutos afectos al pago del ISR en el período anual en el que se determine la ganancia.

Específicamente en la aplicación de estas transacciones se utiliza el método de lo efectivamente percibido para efectos de la deducción de la pérdida cambiaria o del reconocimiento de la ganancia cambiaria en el resultado del período anual 2009.

El fisco es del criterio de que las pérdidas originadas por la valuación de cuentas en moneda extranjera deben ser consideradas como gastos no deducibles y las ganancias como rentas no afectas al impuesto del período anual.

El efecto neto por Q.97,451.13 originado por el cargo de Q.279,866.92 y por el abono de Q.182,415.79 se concilió para demostrar el efecto impositivo en el año 2009.

Reversión de activos

Fiscalmente los gastos no soportados con la documentación legal correspondiente son considerados no deducibles a los ingresos brutos del período anual en el que se originan, en consecuencia, el ajuste efectuado por Q.53,530.00 al gasto como resultado de la eliminación del activo se concilió para mostrar el efecto impositivo en el año 2009.

Ganancia contable

Derivado de la aplicación de la ley de ISR se obtuvo ganancias por Q.1,332,120.96 y sobre la base NIIF Q.1,068,954.25 durante el período anual 2009. Como se podrá observar, la base sujeto a conciliación para determinar la base imponible del ISR es totalmente diferente en ambas bases de contabilización, sin embargo, el ISR se pagó cumpliendo a cabalidad las normas establecidas en la ley del ISR.

La diferencia neta de las ganancias por Q.263,166.71 fue sujeto a conciliación para evidenciar que ALPABSA no incurre en infracciones fiscales (sustanciales y formales) al aplicar NIIF en la preparación y presentación de sus estados financieros.

5.8.2 Análisis en el cálculo del ISR

Derivado de las normas establecidas en la ley del ISR para la determinación de la base imponible del impuesto, a continuación se presenta el esquema de los elementos utilizados para la determinación del ISR por el período anual 2009.

Conciliación entre la utilidad contable y la renta imponible

La aplicación el porcentaje equivalente al 31% anual sobre las utilidades se efectúa conforme los lineamientos establecidos en la ley del ISR, es decir, a la utilidad contable se le suman los gastos considerados no deducibles por ya haberse restado a los ingresos brutos para la determinación de la ganancia; se le restan los ingresos que son considerados exentos por la misma ley, es decir, las que ya pagaron el respectivo impuesto durante el período anual de operaciones mediante pago directo o retención; y, otras deducciones, en este caso está corresponde a la deducción del exceso de costos y gastos del 97% de los ingresos gravados correspondientes al año 2008.

La conciliación fue efectuada de la siguiente manera:

CUADRO 5.FV.02

CÁLCULO DEL ISR CORPORATIVO POR GANANCIAS OBTENIDAS EN EL AÑO 2009				
DESCRIPCIÓN	ISR		NIIF	
	SUBTOTALES	TOTALES	SUBTOTALES	TOTALES
UTILIDAD CONTABLE		-1,332,120.96		-1,068,954.25
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES				
Gastos no deducibles identificados por ALPABSA	-222,565.83		-222,565.83	
Exceso de costos y gastos del 97% de los ingresos gravados	-600,447.90		0.00	
Gastos no deducibles en función de rentas exentas	-1,305.66	-824,319.39	-1,305.66	-223,871.49
(-) RENTAS EXENTAS				
Intereses bancarios		425,600.00		425,600.00
(-) OTRAS DEDUCCIONES				
Exceso de costos y gastos del 97% del año 2008		79,628.62		0.00
RENTA IMPONIBLE		-1,651,211.73		-867,225.74
Tipo impositivo		31%		31%
ISR POR PAGAR		511,875.64		268,839.98

Gastos sin documentación de soporte (gastos no deducibles identificados por ALPABSA)

Estos gastos son los que fueron identificados por ALPABSA y que no pueden deducirse de los ingresos brutos obtenidos durante el período anual que se liquida. Regularmente están constituidos por desembolsos que no fueron correctamente documentados, además, por el pago de multas, intereses, recargos a impuestos que no fueron pagados conforme los plazos establecidos por las leyes tributarias correspondientes. El efecto que

resulta de registrarlos con saldo negativo es el aumento a la utilidad contable que ya fue afectada por la deducción de los gastos en referencia.

Los gastos sin documentación de soporte por Q.222,565.83 también se le suman a la ganancia obtenida conforme NIIF, tal sumatoria se efectuó por tratarse de una diferencia permanente que no puede ser compensable en períodos posteriores. Es decir, para la determinación del ISR diferido por la aplicación de NIIF es aplicable únicamente para las diferencias temporarias entre ambas bases de contabilización y no para las que constituyen diferencias permanentes.

Exceso de costos y gastos del 97% de los ingresos gravados

El importe registrado por Q.600,447.90 en el cálculo y que aumenta las ganancias obtenidas conforme la ley del ISR, son los que no corresponde su deducción en el período anual 2009 sino hasta el período anual 2010. El impedimento legal para la utilización del exceso de costo y gastos que superan el 97% de los ingresos gravados no implica la aplicación de ajustes a la utilidad o pérdida obtenida en el período anual que se liquida sino únicamente el traslado de los gastos a la determinación del ISR por el año 2010 en el formulario de la declaración jurada anual.

Para la determinación del exceso se aplicó la siguiente operación:

CUADRO 5.FV.03

CÁLCULO DEL EXCESO DE COSTOS Y GASTOS DEL 97% DE INGRESOS		
DESCRIPCIÓN	SUBTOTALES	TOTALES
INGRESOS		
Ingresos ordinarios	-57,171,002.50	
Otros ingresos	-905,613.76	
Total ingresos brutos	-58,076,756.26	
(-) Ingresos exentos	425,600.00	
Ingresos gravados	-57,651,156.26	
Margen deducible 97%		55,921,621.57
COSTOS Y GASTOS		
Costo de ventas	38,521,995.15	
Gastos de operación	18,222,640.15	
Costos y gastos brutos	56,744,635.30	
(-) Gastos no deducibles	222,565.83	
Costos y gastos netos		56,522,069.47
Gastos no deducibles		-600,447.90
Ganancia del período ISR	-1,332,120.96	

Como se puede observar en el cuadro anterior, los costos y gastos netos del período ascendió al 98% de los ingresos gravados del año 2009, en consecuencia, el 1% (Q.600,447.90) se declaró como gasto no deducible a los ingresos gravados para mantener una ganancia fiscal obligatoria del 3%.

En la determinación del ISR de la base NIIF, no es considerado esta deducción de costos y gastos a las utilidades por tratarse de diferencias temporarias que se aplican al siguiente período anual de operaciones.

Gastos no deducibles en función de rentas exentas

Estos gastos son considerados como no deducibles a los ingresos brutos del período por corresponder a rentas que conforme la ley está exenta del pago del respectivo impuesto anual equivalente al 31% de las utilidades obtenidas. Es decir, la ley establece que del total de ingresos declarados como exentos hay una parte de los gastos incurridos en la obtención de estos ingresos que deben ser considerados como no deducibles en el período anual.

Al respecto, la ley establece que los contribuyentes que tengan rentas gravadas y exentas aplicarán a cada una de las mismas los costos y gastos directamente necesarios para producirlos y en el caso que por su naturaleza no puedan aplicarse directamente los costos y gastos que sean necesarios para la producción de ambos tipos de renta, deberán ser distribuidos en forma directamente proporcional a cada una de dichas rentas.

CUADRO 5.FV.04

CÁLCULO DE GASTOS NO DEDUCIBLES POR RENTAS EXENTAS	
DESCRIPCIÓN	IMPORTE EN Q.
INGRESOS	
Ingresos ordinarios	-57,171,062.50
Otros ingresos	-905,693.76
Total ingresos brutos	-58,076,756.26
(-) Ingresos exentos	425,600.00
Factor	0.0073282329
Gastos administrativos	178,168.46
Gastos no deducibles	1,305.66

Como se podrá observar, durante el período anual se incurrió en una serie de gastos administrativos entre los que se encuentran los necesarios para la obtención de las rentas exentas, en consecuencia, se aplicó un porcentaje obtenido en relación a las rentas

exentas y el total de los ingresos brutos para determinar el importe que debió ser declarado como gasto no deducible en el año 2009.

Este importe fue tomado en cuenta para la determinación del impuesto a las ganancias obtenidas conforme NIIF por tratarse de una diferencia permanente entre ambas bases de contabilización.

Exceso de costos y gastos del 97% de los ingresos gravados del año 2008

Al cierre del ejercicio anual 2008, el exceso de costos y gastos del 97% de los ingresos gravados declarado como no deducible fue de Q.79,628.62 que correspondió deducirlo en el cálculo del ISR del año 2009.

Como se puede observar, en la base de contabilización NIIF no se considera la aplicación de este gasto para la determinación del impuesto por haberse aplicado al resultado obtenido en el año 2008 y por tratarse de una diferencia temporaria.

Utilidad del período anual

La base imponible del impuesto obtenida conforme la ley del ISR es de Q.1,651,211.73 y conforme NIIF Q.867,225.74 por el año 2009, en consecuencia el ISR determinado es de Q.511,875.64 y Q.268,839.98, respectivamente. Sin embargo, el impuesto que se pagó al fisco es el que corresponde a la ganancia determinada conforme la ley del ISR.

La diferencia por Q.243,035.66 entre el impuesto determinado en ambas bases fue conciliado para demostrar la correcta aplicación de las bases legales establecidas en la ley del ISR para el cálculo del impuesto anual que se pagó al fisco.

5.8.3 Conciliación de diferencias temporarias para la determinación del ISR

En este apartado se analiza las diferencias que concilian el ISR determinado en la base a la ley tributaria y el establecido en base a NIIF por el año 2009. La conciliación que se presenta es el resultado de la correcta aplicación de ambas normas de contabilización en la determinación del resultado y el impuesto que correspondió pagar al fisco por las utilidades obtenidas.

La conciliación fue efectuada de la siguiente forma:

CUADRO 5.FV.05

CONCILIACIÓN DEL ISR DIFERIDO CORRESPONDIENTE AL AÑO 2009 BASE DE CONTABILIZACIÓN FISCAL Vs NIIF		
BASE IMPONIBLE	-1,651,211.73	-867,225.74
Contabilización base ley del ISR		
ISR gasto	511,875.64	
ISR por pagar (PAGADO)		511,875.64
SUMAN	511,875.64	511,875.64
Conciliación ISR fiscal Vs ISR NIIF		
	DEBE	HABER
ISR gasto NIIF	268,839.98	
ISR por pagar FISCAL		511,875.64
EFFECTOS RETROACTIVOS –DEPRECIACIONES-		
ISR diferido activo Mobiliario y Equipo de Administración, reversión		9,176.45
ISR diferido activo Equipo de Computo, reversión		12,712.42
ISR diferido activo Vehículos	7,072.68	
ISR diferido activo Mobiliario y Equipo de Ventas, reversión		8,174.52
ISR diferido activo Activos Intangibles	23,549.17	
ISR diferido activo Mejoras a la Propiedad Arrendada, reversión		24,185.67
EFFECTOS PROSPECTIVOS –ESTIMACIONES		
ISR diferido activo Reserva para Cuentas Incobrables, reversión		9,391.02
ISR diferido activo Reserva por obsolescencia de inventarios	89,202.50	
EFFECTOS POR VALUACION		
ISR diferido activo (ganancia) por liquidación de divisas, 2008	67,376.35	
ISR diferido activo (pérdida) por valuación de divisas, 2009	7,718.34	
ISR diferido activo (pérdida) por liquidación de proveedores en ME, 2008		56,548.89
ISR diferido activo (pérdida) por valuación de proveedores en ME 2009	11,664.05	
EFFECTOS POR REVERSIÓN DE ACTIVOS		
ISR diferido activo (gasto) por cuentas por liquidar		21,406.74
ISR diferido activo (gasto) por gastos anticipados	16,594.30	
EXCESO DE COSTOS Y GASTOS DEL 97% DE INGRESOS GRAVADOS		
ISR diferido activo exceso de costos y gastos del 97%, reversión 2008		24,684.87
ISR diferido activo exceso de costos y gastos del 97% 2009	186,138.85	
SUMAN	678,156.22	678,156.22

ISR pagado al fisco

El impuesto que se pagó al fisco fue el determinado conforme la ley del ISR que ascendió a Q.511,875.64 por el ejercicio anual correspondiente al año 2009. El impuesto determinado por la aplicación de NIIF que ascendió a Q.268,839.98 fue conciliado por las diferencias temporarias imponibles y deducibles (reversiones) correspondientes al período en referencia.

La integración del ISR por Q.243,035.66 (diferencia entre ISR fiscal y NIIF) se concilió de la siguiente manera: importe por Q.341,939.89 que corresponde al ISR diferido activo por diferencias temporarias deducibles en el año 2009, más reversión de ISR diferido pasivo por diferencias temporarias imponibles del año 2008 por Q.67,376.35, Q.409,316.24 en total, con saldo deudor; y, Q.166,280.58 por reversión de ISR diferido activo del año 2008 con saldo acreedor.

Como se puede confirmar en la conciliación del ISR diferido, no existen infracciones sustanciales y formales tipificadas por la ley del ISR y Código Tributario en la aplicación de NIIF en la preparación y presentación de estados financieros. En efecto, el impuesto anual que ALPABSA pagó por las ganancias obtenidas en el año 2009 fue sobre los lineamientos establecidos en la ley, el importe del ISR anual por Q.511,875.64 está registrado como una cuenta por pagar de ambas bases de contabilización al 31 de diciembre del año 2009.

RESULTADO DEL EFECTO FINANCIERO Y FISCAL

Como se evidenció en cada una de las cuentas contables analizadas en la FASE III por aplicación de NIIF y los efectos analizados en FASE IV y V, la adopción de las normas en referencia, son de gran utilidad para proporcionar entre otras características, confianza y fiabilidad a los estados financieros para propósitos financieros de ALPABSA. El Consejo de Administración y la Gerencia podrán tomar decisiones más confiables al soportarse sobre información financiera que representa la realidad de las transacciones, eventos y condiciones durante cada período anual de operaciones en el mercado nacional, además los estados financieros adoptan categoría y credibilidad ante terceros al estar preparados y presentados sobre bases de normas contables reconocidas mundialmente.

Conjuntamente a las ventajas financieras por la adopción de NIIF, fiscalmente no representa contingencias fiscales para el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustanciales de ALPABSA con el fisco durante cada período anual de operaciones, sin embargo, se reitera la correcta aplicación de las normas establecidas en la ley del ISR.

5.9 ANEXOS POR ADOPCIÓN DE NIIF EN LA ELABORACIÓN Y PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

En esta sección se incluye la información y la metodología que se utilizó para la adopción de NIIF en la preparación y presentación de los estados financieros de ALPABSA por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2009. Como se indicó en el desarrollo de la FASE IV y V, NIC 1, Presentación de los Estados Financieros, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente presentará como mínimo, tres estados de situación financiera.

Se presentarán las que corresponden al año 2007 y 2008, el año 2009 ya fue objeto de evaluación en el desarrollo del trabajo de adopción de NIIF, en consecuencia ya no se presentará en esta sección de anexos.

5.9.1 Estado de Situación Financiera al principio del primer período comparativo

En esta sección se presenta el balance correspondiente al período anual 2007 afectado por la aplicación retroactiva de políticas contables y estimaciones en la Propiedad Planta y Equipo. El balance fue segregado en dos partes, la primera comprende la sección del ACTIVO, la segunda comprende PASIVO Y CAPITAL, para mayor comprensión de los ajustes aplicados.

Sección de activo

En esta unidad se presenta el efecto retroactivo en la Propiedad Planta y Equipo correspondiente a períodos anteriores al año corriente, sin embargo, los efectos obtenidos por la aplicación de ajustes son materialmente importantes al reportar correctamente el valor de estos bienes en propiedad de ALPABSA conforme NIIF.

La sección del activo presenta las siguientes cifras:

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A.				
Balance comparativo al 31 de diciembre de 2007				
Cifras expresadas en quetzales (Q.)				
SECCIÓN DE ACTIVO				
ACTIVO	I S R	AJUSTES		N I I F
	2007	DEBE	HABER	2007
CORRIENTE				
Inventarios	13,211,654.00			13,211,654.00
Mercadería en sala de ventas	7,194,000.00	0.00	0.00	7,194,000.00
Reserva por obsolescencia	0.00	0.00	0.00	0.00
Mercadería en tránsito	0.00	0.00	0.00	0.00
Mercadería en bodegas	6,017,654.00	0.00	0.00	6,017,654.00
Clientes	12,591,048.54			12,591,048.54
Clientes locales	12,363,500.00	0.00	0.00	12,363,500.00
Reserva para cuentas incobrables	-370,890.00	0.00	0.00	-370,890.00
Cheques rechazados	398,152.47	0.00	0.00	398,152.47
Cuentas por cobrar clientes regionales	200,286.07	0.00	0.00	200,286.07
Efectivo	10,493,434.13			10,493,434.13
Bancos	8,988,498.66	0.00	0.00	8,988,498.66
Caja	1,504,935.47	0.00	0.00	1,504,935.47
Otras cuentas por cobrar	9,561,922.00			9,561,922.00
Anticipo a proveedores	6,760,560.00	0.00	0.00	6,760,560.00
Impuestos por cobrar	2,337,126.00	0.00	0.00	2,337,126.00
Cuentas por cobrar varias	251,446.00	0.00	0.00	251,446.00
Cuentas por liquidar	212,790.00	0.00	0.00	212,790.00
Gastos anticipados	261,498.00	0.00	0.00	261,498.00
SUMA ACTIVO CORRIENTE	46,119,556.67	0.00	0.00	46,119,556.67
NO CORRIENTE				
Propiedad planta y quipo (nota 4)	2,328,508.40			2,608,899.45
Mejoras a la Propiedad Arrendada	1,560,366.38	0.00	0.00	1,560,366.38
(-)Depreciación acumulada	-575,388.96	287,694.44	0.00	-287,694.52
Mobiliario y Equipo de Administración	1,211,068.64	0.00	0.00	1,211,068.64
(-)Depreciación acumulada	-740,899.66	0.00	45,013.16	-785,912.82
Equipo de Cómputo	1,163,147.69	0.00	0.00	1,163,147.69
(-)Depreciación acumulada	-839,527.51	0.00	27,404.31	-866,931.82
Vehículos	666,678.50	320,368.04	0.00	987,046.54
(-)Depreciación acumulada	-488,341.60	0.00	165,451.95	-653,793.55
Activos Intangibles	441,861.47	0.00	0.00	441,861.47
(-)Depreciación acumulada	-222,775.17	0.00	44,551.60	-267,326.77
Mobiliario y Equipo de Ventas	393,654.08	0.00	0.00	393,654.08
(-)Depreciación acumulada	-241,335.46	0.00	45,250.41	-286,585.87
SUMA ACTIVO NO CORRIENTE	2,328,508.40	608,062.48	327,671.43	2,608,899.45
TOTAL ACTIVO	48,448,065.07	608,062.48	327,671.43	48,728,456.12

Con saldo deudor, se reporta aumento por Q.608,062.48 como resultado de la aplicación del porcentaje menor equivalente al 5% de las Mejoras a la Propiedad Arrendada (10% fiscal) y en la capitalización de los arrendamientos financieros.

Otro aspecto que incide materialmente en la Propiedad Planta y Equipo es el aumento en las depreciaciones acumuladas como resultado de la aplicación retroactiva de políticas contables, el efecto total asciende a Q.327,671.43 y que tiene como consecuencia la reducción de las utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2007.

Además, puede notarse que no es afectado ningún importe que conforma el ACTIVO CORRIENTE, por haberse aplicado de forma prospectiva las estimaciones elaboradas conforme NIC 8.

La aplicación retroactiva se aplicó a los bienes que integran la Propiedad Planta y Equipo por tratarse de bienes que fueron afectados históricamente en la vida útil al cambiar el porcentaje de depreciación anual conforme la naturaleza de cada elemento que integra la cuenta en mención.

Sección de Pasivo y Capital

En esta unidad se presentan los resultados sustanciales obtenidos en el ajuste a las depreciaciones como consecuencia de la aplicación de políticas retroactivas y estimaciones a la Propiedad Planta y Equipo.

El pasivo y capital presenta las siguientes cifras:

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A.				
Balance comparativo al 31 de diciembre de 2007				
Cifras expresadas en quetzales (Q.)				
SECCIÓN DE PASIVO Y CAPITAL				
PASIVO Y CAPITAL	I S R	AJUSTES		N I I F
	2007	DEBE	HABER	2007
PASIVO				
CORRIENTE				
Préstamos bancarios	-16,695,361.00			-16,695,361.00
Banco el Azulón, S.A.	6,733,033.00	0.00	0.00	6,733,033.00
Banco de la Cerveza, S.A.	5,145,000.00	0.00	0.00	5,145,000.00
Banco de la Cebada, S.A.	3,187,848.00	0.00	0.00	3,187,848.00
Banco del Aguardiente, S.A.	1,629,480.00	0.00	0.00	1,629,480.00
Banco el Alcohol, S.A.	0.00	0.00	0.00	0.00
Proveedores y acreedores	-9,863,012.08			-9,863,012.08
Acreedores	5,811,252.08	0.00	0.00	5,811,252.08
Proveedores del exterior	3,038,820.00	0.00	0.00	3,038,820.00
Proveedores locales	1,012,940.00	0.00	0.00	1,012,940.00
Otras cuentas por pagar	-2,844,926.99			-2,844,926.99
Impuestos por pagar	1,729,142.00	0.00	0.00	1,729,142.00
Otras cuentas por pagar	505,400.99	0.00	0.00	505,400.99
ISR por pagar	405,130.00	0.00	0.00	405,130.00
Sueldos y prestaciones por pagar	205,254.00	0.00	0.00	205,254.00
Compañías relacionadas (nota 5)	-747,090.00	0.00	0.00	-747,090.00
SUMA PASIVO CORRIENTE	-30,150,390.07	0.00	0.00	-30,150,390.07
NO CORRIENTE				
Provisión para indemnizaciones	115,360.00	0.00	0.00	115,360.00
Leasing por pagar	0.00	0.00	34,208.58	34,208.58
SUMA PASIVO NO CORRIENTE	-115,360.00			-149,568.58
TOTAL PASIVO	-30,265,750.07			-30,299,958.65
PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS				
Capital autorizado suscrito y pagado	-10,000,000.00			-10,000,000.00
Utilidades acumuladas	-7,355,179.00	39,976.99	286,159.46	-7,601,361.47
Ganancia del ejercicio	0.00			0.00
Reserva legal	-827,136.00			-827,136.00
TOTAL PATRIMONIO	-18,182,315.00			-18,428,497.47
SUMA PASIVO Y CAPITAL	-48,448,065.07	648,039.47	648,039.47	-48,728,456.12
ACTIVO - (PASIVO Y CAPITAL)	0.00			0.00

En la sección del PASIVO NO CORRIENTE, se reporta las cuentas por pagar por arrendamientos financieros pendientes al cierre del año 2007. Aunque estas adquisiciones fueron efectuadas en el año 2005 y 2006, al balance del período en referencia aún tienen efectos en el pasivo reconocido al momento de la capitalización de los activos.

Además puede notarse el efecto en las utilidades acumuladas por la aplicación de las depreciaciones con porcentajes superiores a los que establece la ley del ISR, la primera cifra con saldo deudor corresponde al efecto neto aplicado en las depreciaciones acumuladas y la segunda cifra con saldo acreedor muestra el efecto en las utilidades acumuladas por la aplicación acelerada del gasto por arrendamientos financieros.

Conforme a NIC 1, Presentación de Estados Financieros, se cumplió con afectar el saldo inicial del primer período comparativo, balance final del año 2007 es el inicial del año 2008 que se presenta de forma comparativa con el año 2009.

5.9.2 Estado de Situación Financiera y Estado del Resultado Integral del primer período comparativo

En esta sección se presenta el balance correspondiente al período anual 2008 afectado por la aplicación RETROACTIVA de políticas contables y estimaciones en la Propiedad Planta y Equipo. Además se presentan los efectos PROSPECTIVOS de las estimaciones contables y valuaciones efectuadas por adopción de NIIF.

El balance fue segregado en dos partes, la primera comprende la sección del ACTIVO, la segunda comprende PASIVO Y CAPITAL, para mayor comprensión de los ajustes aplicados.

Sección de activo

En esta unidad se presenta el efecto total del impacto en el activo por adopción de NIIF por el período anual 2009. Se muestra este período para cumplir con los requisitos establecidos en NIC 1, Presentación de Estados Financieros, para la presentación comparativa de la situación financiera de ALPABSA.

La sección del activo presenta las siguientes cifras:

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A.				
Balance comparativo al 31 de diciembre de 2008				
Cifras expresadas en quetzales (Q.)				
SECCIÓN DE ACTIVO				
ACTIVO	I S R	AJUSTES		N I I F
	2008	DEBE	HABER	2008
CORRIENTE				
Inventarios	11,730,500.00			11,509,420.00
Mercadería en sala de ventas	5,050,200.00	0.00	0.00	5,050,200.00
Reserva por obsolescencia	0.00	0.00	221,080.00	-221,080.00
Mercadería en tránsito	1,500,000.00	0.00	0.00	1,500,000.00
Mercadería en bodegas	5,180,300.00	0.00	0.00	5,180,300.00
Clientes	15,378,091.20			15,187,432.40
Clientes locales	15,245,360.00	0.00	38,205.20	15,207,154.80
Reserva para cuentas incobrables	-457,360.80	38,205.20	190,658.80	-609,814.40
Cheques rechazados	386,314.00	0.00	0.00	386,314.00
Cuentas por cobrar clientes regionales	203,778.00	0.00	0.00	203,778.00
Efectivo	13,076,989.00			13,294,332.07
Caja	2,889,271.00	0.00	0.00	2,889,271.00
Bancos	10,187,718.00	217,343.07	0.00	10,405,061.07
Otras cuentas por cobrar	8,704,881.69			8,160,401.69
Impuestos por cobrar	1,950,557.00	0.00	0.00	1,950,557.00
Anticipo a proveedores	6,024,280.69	0.00	0.00	6,024,280.69
Cuentas por liquidar	544,480.00	0.00	544,480.00	0.00
Cuentas por cobrar varias	185,564.00	0.00	0.00	185,564.00
Gastos anticipados	173,208.00	0.00	173,208.00	0.00
SUMA ACTIVO CORRIENTE	49,063,669.89	255,548.27	1,167,632.00	48,151,586.16
NO CORRIENTE				
Propiedad Planta y Equipo (nota 4)	2,047,943.58			2,273,291.60
Mobiliario y Equipo de Administración	1,231,116.12	0.00	0.00	1,231,116.12
(-)Depreciación acumulada	-905,630.98	0.00	51,275.07	-956,906.05
Equipo de Cómputo	1,318,737.01	0.00	0.00	1,318,737.01
(-)Depreciación acumulada	-1,017,971.02	0.00	63,534.64	-1,081,505.66
Vehículos	676,928.50	320,368.04	0.00	997,296.54
(-)Depreciación acumulada	-553,405.69	0.00	227,455.90	-780,861.59
Mobiliario y Equipo de Ventas	393,654.08	0.00	0.00	393,654.08
(-)Depreciación acumulada	-320,066.27	17,300.47	45,250.41	-348,016.21
Activos Intangibles	814,240.89	0.00	0.00	814,240.89
(-)Depreciación acumulada	-418,599.85	0.00	90,517.21	-509,117.06
Mejoras a la Propiedad Arrendada	1,560,366.38	0.00	0.00	1,560,366.38
(-)Depreciación acumulada	-731,425.59	365,712.74	0.00	-365,712.85
ISR diferido activo año 2008	0.00	477,968.23	29,548.82	448,419.41
SUMA ACTIVO NO CORRIENTE	2,047,943.58	1,181,349.48	507,582.05	2,721,711.01
TOTAL ACTIVO	51,111,613.47	1,436,897.75	1,675,214.05	50,873,297.17

ACTIVO CORRIENTE: en esta sección están agrupados los efectos prospectivos de la aplicación de estimaciones y valuaciones efectuadas durante el período anual 2008, con saldo deudor se presenta impacto que aumentó la situación financiera por Q.255,548.27 y como contraparte las disminuciones en el activo por Q.1,167,632.00 en el período anual, impacto neto por Q.912,083.73 en el período. Es importante mencionar, que la cifra con saldo deudor, corresponde el 61% a la aplicación de reversiones de cuentas que no llenan los requisitos para su reconocimiento como activos, estas cuentas fueron reconocidos directamente al gasto del período y 35% que corresponde a la aplicación de reservas para inventarios obsoletos y reserva para cuentas incobrables, 96% en total.

Sin embargo, es importante mencionar que el impacto sustancial en los estados financieros se produce únicamente en este período inicial comparativo, en el subsiguiente el efecto será menor favoreciendo la situación financiera de ALPABSA al reconocer elementos de ACTIVO de acuerdo a la realidad financiera.

ACTIVO NO CORRIENTE: en esta sección se acumula el efecto aplicado en el año 2007 por Q.608,062.48 y Q.327671.43 en el saldo deudor y acreedor, respectivamente, más la aplicación de los efectos que corresponden al año 2008. Como consecuencia, se reporta en el saldo deudor por Q.1,181,349.48 y acreedor por Q.507,582.03 al cierre del período.

Como se puede notar, en este período se reportan los cargos y abonos al ISR DIFERIDO por haber afectado el resultado del período por la aplicación de estimaciones contables, valuaciones y reversiones. El ISR diferido se presenta como beneficio por haber pagado ALPABSA el impuesto conforme la ley del ISR, este beneficio se consumirá conforme se utilicen los gastos (de más) que lo originaron y se documenten correctamente en los siguientes períodos anuales de operaciones.

En el año 2008, ALPABSA tuvo una reducción de neta de Q.238,316.30 en la sección del pasivo que afecta de forma positiva la situación financiera al brindarle solidez a la información que se presenta.

Se acumula el efecto retroactivo del año 2007, por no tener el balance fiscal emitido por ALPABSA al cierre de período anual 2008 los efectos aplicados a la situación financiera del año 2007.

Sección de Pasivo y Capital

Los efectos sustanciales en la sección del pasivo y capital están en correlación con los efectos mostrados en la sección del activo.

Las cifras aplicadas en esta sección son las siguientes:

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A.				
Balance comparativo al 31 de diciembre de 2008				
Cifras expresadas en quetzales (Q.)				
SECCIÓN DE PASIVO Y CAPITAL				
PASIVO Y CAPITAL	I S R	AJUSTES		N I I F
	2008	DEBE	HABER	2008
PASIVO				
CORRIENTE				
Préstamos bancarios	-8,138,445.95			-8,138,445.95
Banco de la Cerveza, S.A.	3,804,402.50	0.00	0.00	3,804,402.50
Banco de la Cebada, S.A.	2,211,228.75	0.00	0.00	2,211,228.75
Banco del Aguardiente, S.A.	0.00	0.00	0.00	0.00
Banco el Azulón, S.A.	2,003,798.70	0.00	0.00	2,003,798.70
Banco el Alcohol, S.A.	119,016.00	0.00	0.00	119,016.00
Proveedores y acreedores	-19,090,723.63			-19,273,139.42
Proveedores del exterior	10,106,118.44	0.00	182,415.79	10,288,534.23
Proveedores locales	2,541,240.00	0.00	0.00	2,541,240.00
Acreedores	6,443,365.19	0.00	0.00	6,443,365.19
Otras cuentas por pagar	-2,820,580.09			-2,887,956.44
Otros impuestos por pagar	1,596,574.97	0.00	0.00	1,596,574.97
Sueldos y prestaciones por pagar	211,307.00	0.00	0.00	211,307.00
Otras cuentas por pagar	504,694.10	0.00	0.00	504,694.10
ISR por pagar	508,004.02	0.00	0.00	508,004.02
ISR diferido pasivo 2008	0.00	0.00	67,376.35	67,376.35
Compañías relacionadas (nota 5)	-1,281,998.00	0.00	0.00	-1,281,998.00
SUMA PASIVO CORRIENTE	-31,331,747.67	0.00	249,792.14	-31,581,539.81
NO CORRIENTE				
Leasing por pagar	0.00	28,282.98	34,208.58	-5,925.60
Provisión para indemnizaciones	-161,946.18	0.00	0.00	-161,946.18
SUMA PASIVO NO CORRIENTE	-161,946.18	28,282.98	34,208.58	-167,871.78
TOTAL PASIVO	-31,493,693.85	28,282.98	284,000.72	-31,749,411.59
PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS				
Capital autorizado suscrito y pagado	-10,000,000.00			-10,000,000.00
Utilidades acumuladas	-7,355,179.00	39,976.99	314,442.44	-7,629,644.45
Ganancia del ejercicio	-1,363,824.39	730,074.52		-633,749.87
Reserva legal	-898,916.23	38,424.97		-860,491.26
TOTAL PATRIMONIO	-19,617,919.62	808,476.48	314,442.44	-19,123,885.58
SUMA PASIVO Y CAPITAL	-51,111,613.47	836,759.46	598,443.16	-50,873,297.17
ACTIVO - (PASIVO Y CAPITAL)	0.00	2,273,657.21	2,273,657.21	0.00

PASIVO CORRIENTE: muestra el efecto por la valuación de cuentas contables en moneda extranjera y el registro del ISR diferido pasivo, Q.249,792.14 en total, que aumenta la obligación por pagar de ALPABSA al cierre del año 2008. En relación al ISR diferido pasivo, corresponde a las ganancias registradas en el resultado del período por la valuación de cuentas contables en moneda extranjera, al no estar registrados en la base fiscal, en base NIIF se registró la ganancia y la respectiva obligación por el impuesto aplicado.

PATRIMONIO: muestra el efecto acumulado del impacto financiero por aplicación de NIIF en al cierre del año 2007 y los efectos retroactivos mostrados por depreciaciones acumuladas al cierre del año 2008. Además los respectivos ajustes aplicados por el año 2008 en por las utilidades y la reserva legal obtenidos conforme la ley del ISR y NIIF.

Estado del Resultado Integral comparativo del año 2008

En el año 2008 se presentan los ajustes que impactaron significativamente el resultado del período derivado de la adopción de NIIF.

Las cifras que impactaron el resultado son los siguientes:

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A.				
ESTADO DE RESULTADOS COMPARATIVO				
del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008				
Cifras expresadas en quetzales (Q.)				
CONCEPTO	I S R	AJUSTES		N I I F
	2008	DEBE	HABER	2008
<u>INGRESOS, COSTOS Y GASTOS SIN EFECTOS POR ADOPCIÓN DE NIIF</u>				
<u>INGRESOS Y COSTOS</u>				
Venta de mercadería	-54,540,782.61	0.00	0.00	-54,540,782.61
Otros ingresos	-603,526.00	0.00	0.00	-603,526.00
Costo de ventas	36,227,222.50	0.00	0.00	36,227,222.50
<u>GASTOS</u>				
Gastos de operación	3,648,421.67	0.00	0.00	3,648,421.67
Gastos de administración	4,200,723.50	0.00	0.00	4,200,723.50
Gastos de Publicidad y propaganda	5,366,252.50	0.00	0.00	5,366,252.50
Gastos de ventas y mercadeo	2,431,103.77	0.00	0.00	2,431,103.77
Otros gastos	401,674.17	0.00	0.00	401,674.17
Utilidad sin ajustes	-2,868,910.50	0.00	0.00	-2,868,910.50
<u>GASTOS CON EFECTOS POR ADOPCIÓN DE NIIF</u>				
<u>A) EFECTOS RETROACTIVOS –DEPRECIACIONES-</u>				
Mobiliario y Equipo de Administración	164,731.32	6,261.91		170,993.23
Equipo de Cómputo	178,443.50	36,130.33		214,573.83
Vehículos	65,064.10	62,003.95		127,068.05
Mobiliario y Equipo de Ventas	78,730.82		17,300.47	61,430.35
Activos Intangibles	195,824.68	45,965.61		241,790.29
Mejoras a la Propiedad Arrendada	156,036.64		78,018.30	78,018.34
Suman	838,831.06	150,361.80	95,318.77	893,874.09
<u>B) EFECTOS PROSPECTIVOS –ESTIMACIONES-</u>				
Reserva para cuentas incobrables	86,470.80	190,658.80		277,129.60
Reserva para inventarios	0.00	221,080.00		221,080.00
Suman	86,470.80	411,738.80		498,209.60
<u>C) EFECTOS POR VALUACIONES</u>				
Ganancia por valuación de cuentas bancarias en ME	0.00		217,343.07	-217,343.07
Pérdida por valuación de proveedores ME	0.00	182,415.79		182,415.79
Suman	0.00	182,415.79	217,343.07	-34,927.28
<u>D) EFECTOS POR REVERSIÓN DE ACTIVOS</u>				
Cuentas por liquidar	0.00	544,480.00	0.00	544,480.00
Gastos anticipados	0.00	173,208.00	0.00	173,208.00
Suman	0.00	717,688.00	0.00	717,688.00
Ganancia antes del ISR	-1,943,608.64	1,462,204.39	312,661.84	-794,066.09

El efecto neto del período por Q.1,149,542.55 impacta sustancialmente en la determinación del resultado del ejercicio anual correspondiente al año 2008. Derivado de lo anterior, en la base fiscal se obtuvo resultado por Q.1,943,608.64 y en base NIIF Q.794,066.09 por el período anual liquidado ante el fisco.

La disminución de las utilidades conforme NIIF, no implicó la omisión del pago de ISR al fisco por haberse pagado el impuesto determinado en base a la ley del ISR, en consecuencia, el impuesto pagado de más (en base a NIIF) se reportó como ISR diferido activo en el balance de situación financiera que será compensado cuando los gastos determinados y documentados conforme la ley del ISR nivelen los reportados de más en base a la aplicación de políticas y estimaciones por la adopción de NIIF.

5.9.3 Estados financieros elaborados conforme NIIF

En este apartado se presentan los estados financieros elaborados conforme NIIF correspondientes al período anual 2009. La presentación comparativa es requerida por NIC 1 por la aplicación adopción de NIIF en la preparación y presentación de estados financieros.

Estado de Situación Financiera de apertura y final

En este apartado se presenta el balance de apertura y final del período anual correspondiente al año 2008. La presentación del Estado de Situación Financiera es requerida por NIC 1 por la aplicación adopción de NIIF por primera vez en la preparación y presentación de estados financieros que incluyan la aplicación retroactiva de políticas y estimaciones contables.

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A.		
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA Y FINAL		
Del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2008		
Cifras expresadas en quetzales (Q.)		
CUENTAS CONTABLES	APERTURA AÑO 2008	FINAL AÑO 2008
ACTIVO ORRIENTE		
Inventarios	13,211,654.00	11,509,420.00
Clientes	12,591,048.54	15,187,432.40
Efectivo	10,493,434.13	13,294,332.07
Otras cuentas por cobrar	9,561,922.00	8,160,401.69
Gastos anticipados	261,498.00	0.00
SUMA ACTIVO CORRIENTE	46,119,556.67	48,151,586.16
NO CORRIENTE		
Propiedad planta y equipo	2,608,899.45	2,273,291.60
ISR diferido activo año 2008	0.00	448,419.41
SUMA ACTIVO NO CORRIENTE	2,608,899.45	2,721,711.01
TOTAL ACTIVO	48,728,456.12	50,873,297.17
PASIVO CORRIENTE		
Préstamos bancarios	-16,695,361.00	-8,138,445.95
Proveedores y acreedores	-9,863,012.08	-19,273,139.42
Otras cuentas por pagar	-2,844,926.99	-2,820,582.09
Compañías relacionadas	-747,090.00	-1,281,998.00
ISR diferido pasivo 2008	0.00	-67,376.35

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A.		
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA Y FINAL		
Del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2008		
Cifras expresadas en quetzales (Q.)		
CUENTAS CONTABLES	APERTURA AÑO 2008	FINAL AÑO 2008
SUMA PASIVO CORRIENTE	-30,150,390.07	-31,581,541.81
NO CORRIENTE		
Provisión para indemnizaciones	-115,360.00	-161,946.18
Leasing por pagar	-34,208.58	-5,925.60
SUMA PASIVO NO CORRIENTE	-149,568.58	-167,871.78
TOTAL PASIVO	-30,299,958.65	-31,749,413.59
PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS		
Capital autorizado suscrito y pagado	-10,000,000.00	-10,000,000.00
Utilidades acumuladas	-7,601,361.47	-7,629,642.45
Ganancia del ejercicio	0.00	-633,749.87
Reserva legal	-827,136.00	-860,491.26
TOTAL PATRIMONIO	-18,428,497.47	-19,123,883.58
SUMA PASIVO Y CAPITAL	48,728,456.12	-50,873,297.17

Estado del Resultado Integral y Estado de Situación Financiera del año 2009 y 2008

Estado del Resultado Integral

El resultado obtenido por ALPABSA durante el período anual 2009 es el presentado a continuación:

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A.		
ESTADO DEL RESULTADO INTEGRAL		
Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2009 y 2008		
Cifras expresadas en quetzales (Q.)		
CUENTAS CONTABLES	2009	2008
INGRESOS		
Venta de mercadería	-57,171,062.50	-54,540,782.61
Otros ingresos	-445,620.00	-603,526.00
Ganancias cambiarias	-242,730.69	-217,343.07
Costo de ventas	38,521,995.15	36,227,222.50
Gastos de operación	3,744,581.67	3,648,421.67
Gastos de administración	5,105,895.83	4,200,723.50
Gastos de Publicidad y propaganda	5,117,193.33	5,366,252.50
Gastos de ventas y mercadeo	2,454,557.91	2,431,103.77
Otros gastos operativos	694,717.90	1,398,333.39
Depreciaciones	752,226.32	893,874.09
Ganancia en operación	-1,468,245.08	-1,195,740.26
Gastos financieros	399,290.83	401,674.17
Ganancia antes del ISR	-1,068,954.25	-794,066.09
Impuesto Sobre la Renta	268,839.98	126,960.96
Ganancia después del ISR	-800,114.27	-667,105.13
Reserva legal	40,005.71	33,355.26
GANANCIA NETA	760,108.56	633,749.87

La situación financiera de ALPABSA por el período anual 2009 y 2008 es la presentada a continuación:

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A.		
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA		
Al 31 de diciembre de 2009 y 2008		
Cifras expresadas en quetzales (Q.)		
CUENTAS CONTABLES	AÑO 2009	AÑO 2008
ACTIVO		
CORRIENTE		
Inventarios	11,867,420.00	11,509,420.00
Cientes	15,920,921.20	15,187,432.40
Efectivo	15,748,659.64	13,294,332.07
Otras cuentas por cobrar	6,629,867.00	8,160,401.69
SUMA ACTIVO CORRIENTE	50,166,867.84	48,151,586.16
NO CORRIENTE		
Propiedad planta y equipo (nota 4)	1,849,314.03	2,273,291.60
ISR diferido activo año 2008	282,138.83	448,419.41
ISR diferido activo año 2009	341,939.89	0.00
SUMA ACTIVO NO CORRIENTE	2,473,392.75	2,721,711.01
TOTAL ACTIVO	52,640,260.59	50,873,297.17
PASIVO		
CORRIENTE		
Préstamos bancarios	-10,290,911.70	-8,138,445.95
Proveedores y acreedores	-17,917,115.60	-19,273,139.42
Otras cuentas por pagar	-3,033,407.82	-2,820,582.09
Compañías relacionadas	-1,125,964.00	-1,281,998.00
ISR diferido pasivo 2008	0.00	-67,376.35
SUMA PASIVO CORRIENTE	-32,367,399.12	-31,581,541.81
NO CORRIENTE		
Provisión para indemnizaciones	-342,938.00	-161,946.18
Leasing por pagar	0.00	-5,925.60
SUMA PASIVO NO CORRIENTE	-342,938.00	-167,871.78
TOTAL PASIVO	-32,710,337.12	-31,749,413.59
PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS		
Capital autorizado suscrito y pagado	-10,000,000.00	-10,000,000.00
Utilidades acumuladas	-8,269,317.94	-7,629,642.45
Ganancia del ejercicio	-760,108.56	-633,749.87
Reserva legal	-900,496.97	-860,491.26
Total patrimonio de los accionistas	-19,929,923.47	-19,123,883.58
SUMA PASIVO Y CAPITAL	-52,640,260.59	-50,873,297.17

Estado de Cambios en el Patrimonio

El movimiento en el patrimonio de ALPABSA fue el siguiente:

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A.				
ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO				
Al 31 de diciembre de 2009 y 2008				
Cifras expresadas en quetzales (Q.)				
CUENTAS CONTABLES	CAPITAL PAGADO	RESERVA LEGAL	UTILIDADES RETENIDAS	TOTAL
Saldos al 31 de diciembre de 2007	10,000,000.00	827,136.00	7,601,361.47	18,428,497.47
Efecto capitalización de leasing	0.00	0.00	28,280.98	28,280.98
Ganancia neta	0.00	0.00	633,749.87	633,749.87
Traslado a reserva legal	0.00	33,355.26	0.00	33,355.26
Saldos al 31 de diciembre de 2008	10,000,000.00	860,491.26	8,263,392.32	19,123,883.58
Efecto capitalización de leasing	0.00	0.00	5,925.62	5,925.62
Ganancia neta	0.00	0.00	760,108.56	760,108.56
Traslado a reserva legal	0.00	40,005.71	0.00	40,005.71
Saldos al 31 de diciembre de 2009	10,000,000.00	900,496.97	9,029,426.50	19,929,923.47

Estado de flujos de efectivo

En el cuadro siguiente se presenta el efecto en los flujos de efectivo durante los años 2008 y 2009.

ALCOHOLES PARA EL BRINDIS, S.A.
ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO
Por los años terminados al 31 de diciembre de 2009 y 2008
Cifras expresadas en quetzales (Q.)

CUENTAS CONTABLES	AÑO 2009	AÑO 2008
<i>Efectivo por actividades de operación</i>		
Efectivo recibido de clientes	-733,488.80	-2,596,393.46
Efectivo recibido por otras operaciones	1,530,534.69	1,401,520.31
Disminución en inventario de mercaderías	-358,000.00	1,702,234.00
Aumento en depreciaciones	752,226.31	893,874.10
Gastos anticipados	0.00	261,498.00
ISR diferido activo 2008	166,280.58	-448,416.46
ISR diferido activo 2009	-341,939.89	0.00
Efectivo pagado a proveedores	-1,356,023.82	9,410,127.41
Efectivo pagado por otras operaciones	212,827.73	-24,344.93
Compañías afiliadas	-156,034.00	534,908.00
Aumento de provisión para indemnizaciones	180,991.82	46,586.18
ISR diferido pasivo 2008	-67,376.35	67,376.35
Aumento en reserva legal	40,005.71	33,355.59
Resultado del período	760,108.56	633,756.14
Suman actividades de operación	630,112.54	11,916,081.22
<i>Efectivo por actividades de Inversión</i>		
Adquisición de activos fijos	-328,248.74	-558,267.22
<i>Efectivo por actividades de Financiamiento</i>		
Préstamos a corto plazo	2,152,463.77	-8,556,916.05
Disminución de efectivo y equivalentes de efectivo durante el período	2,454,327.57	2,800,897.94
(+) Efectivo y equivalentes al inicio del año	13,294,332.07	10,493,434.13
Efectivo y equivalentes al final del año	15,748,559.64	13,294,332.07

Notas a los Estados Financieros

Se presentan únicamente las que corresponden a los cambios con mayor relevancia en la situación financiera de ALPABSA.

(1) Breve historia de la empresa

Alcoholes para el Brindis, S.A. fue constituida de conformidad con las leyes de Guatemala a principios del año 1999 con un plazo indefinido de operaciones, el nombre comercial de la misma es "ALPABSA". El objeto de la referida es la importación y comercialización de bebidas alcohólicas de consumo humano en el territorio nacional así como otros bienes complementarios y afines con su actividad económica principal.

(2) Unidad monetaria y tipo de cambio

Los estados financieros se expresan en quetzales, moneda oficial de la República de Guatemala. A partir del 16 de marzo de 1994 la Junta Monetaria autorizó que el valor del quetzal con respecto al dólar de los Estados Unidos de América se fijara en el mercado bancario nacional a través de la oferta y demanda de divisas.

Al 31 de diciembre de 2009 el tipo de cambio de referencia era de Q.8.31894 por US\$. 1.00 y para el 31 de diciembre de 2008 era de Q. 7.67324 por US\$. 1.00.

(3) Políticas contables

Los estados financieros están preparados de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera las cuales requieren que se realicen estimaciones de algunos rubros de dichos estados financieros, las políticas más importantes se describen a continuación:

Propiedad Planta y Equipo:

Las adquisiciones de Propiedad Planta y Equipo se registran al costo, las mejoras que prolongan la vida útil de los activos se registran al costo y las reparaciones menores se llevan al estado de resultados.

Las depreciaciones se calculan en base a la vida útil estimada de los mismos como se indica a continuación:

CUENTA	VIDA ÚTIL
Mobiliario y Equipo	4 Años
Equipo de Cómputo	2 Años
Vehículos	4 Años
Intangibles	2 Años
Mejoras a la Propiedad Arrendada	20 Años

Provisión Para Cuentas Incobrables:

La provisión para cuentas incobrables se estima mediante el análisis de cobrabilidad de los clientes al cierre de cada período anual.

Inventarios

Se valúan al costo o valor neto de realización, el que sea menor. El método utilizado para la valuación es el promedio ponderado.

Reconocimiento de Ingresos

La entidad registra sus ventas bajo el método de lo devengado.

Transacciones en Moneda Extranjera

Se registran en moneda nacional al tipo de cambio vigente al momento de la operación. Los saldos de activos y pasivos en moneda extranjera son re-expresados en moneda nacional al final de cada mes, de acuerdo con el tipo de cambio de referencia del Banco de Guatemala y el efecto correspondiente es incluido como parte de los resultados del año.

(4) Propiedad Planta y Equipo

El movimiento de la Propiedad Planta y Equipo en el año 2009 sobre la base de registro del ISR es el siguiente:

CUENTA	2009			
	Saldo inicial	Adiciones	Retiros	Saldo Final
Mobiliario y Equipo de Administración	1,231,116.12	38,794.02	0.00	1,269,910.14
Equipo de Cómputo	1,318,737.01	149,540.77	0.00	1,468,277.78
Vehículos	676,928.50	2,343.75	0.00	679,272.25
Mobiliario y Equipo de Ventas	393,654.08	0.00	0.00	393,654.08
Intangibles	814,240.89	137,570.20	0.00	951,811.09
Mejoras a la Propiedad Arrendada	1,560,366.38	0.00	0.00	1,560,366.38
TOTAL	5,995,042.98	328,248.74	0.00	6,323,291.72

El movimiento de las depreciaciones acumuladas sobre la base de registro del ISR son las siguientes:

CUENTA	2009			
	Saldo inicial	Adiciones	Retiros	Saldo final
Mobiliario y Equipo de Administración	905,630.98	151,589.56	0.00	1,057,220.54
Equipo de Cómputo	1,017,971.02	206,395.07	0.00	1,224,366.09
Vehículos	553,405.69	51,238.26	0.00	604,643.95
Mobiliario y Equipo de Ventas	320,066.27	51,730.82	0.00	371,797.09
Intangibles	418,599.85	211,452.79	0.00	630,052.64
Mejoras a la Propiedad Arrendada	731,425.59	156,036.63	0.00	887,462.22
TOTAL	3,947,099.40	828,443.13	0.00	4,775,542.53

El efecto en el gasto por aplicación retroactiva de la depreciación en la Propiedad Planta y Equipo por aplicación de NIIF por primera vez fue el siguiente:

Para el año 2008 se presentó el siguiente movimiento en las depreciaciones gasto del período.

CUENTA	2008			
	Base ISR	Aumento	Reversión	Saldo final
Mobiliario y Equipo de Administración	164,731.32	6,261.91	0.00	170,993.23
Equipo de Cómputo	178,443.51	36,130.33	0.00	214,573.84
Vehículos	65,064.09	62,003.95	0.00	127,068.04
Mobiliario y Equipo de Ventas	78,730.81	0.00	17,300.47	61,430.34
Intangibles	195,824.68	45,965.61	0.00	241,790.29
Mejoras a la Propiedad Arrendada	156,036.63	0.00	78,018.30	78,018.33
TOTAL	838,831.04	150,361.80	95,318.77	893,874.07

Para el año 2009 se presentó el siguiente movimiento en las depreciaciones gasto del período.

CUENTA	2009			
	BASE ISR	AUMENTO	REVERSIÓN	Saldo final
Mobiliario y Equipo de Administración	151,589.56	0.00	29,601.47	121,988.09
Equipo de Cómputo	206,395.07	0.00	41,007.82	165,387.25
Vehículos	51,238.26	22,815.11	0.00	74,053.37
Mobiliario y Equipo de Ventas	51,730.82	0.00	26,369.41	25,361.41
Intangibles	211,452.79	75,965.07	0.00	287,417.86
Mejoras a la Propiedad Arrendada	156,036.63	0.00	78,018.30	78,018.33
TOTAL	828,443.13	98,780.18	174,997.00	752,226.31

Como resultado de los movimientos mostrados, se originó diferencias temporarias imponibles (ISR diferido) y sus respectivas reversiones que afectaron directamente al resultado del período de la siguiente manera:

El movimiento del Mobiliario y Equipo en el año 2009 registrado sobre bases de contabilización NIIF, son los siguientes:

CUENTA	2009			
	Saldo inicial	Adiciones	Retiros	Saldo final
Mobiliario y Equipo Administración	1,231,116.12	38,794.02	0.00	1,269,910.14
Equipo de Cómputo	1,318,737.01	149,540.77	0.00	1,468,277.78
Vehículos	997,296.54	2,343.75	0.00	999,640.29
Mobiliario y Equipo Ventas	393,654.08	0.00	0.00	393,654.08
Intangibles	814,240.89	137,570.20	0.00	951,811.09
Mejoras a la Propiedad Arrendada	1,560,366.38	0.00	0.00	1,560,366.38
TOTAL	6,315,411.02	328,248.74	0.00	6,643,659.76

El movimiento de depreciaciones acumuladas es el siguiente:

CUENTA	2008			2009
	Saldo inicial	Adiciones	Retiros	Saldo final
Mobiliario y Equipo Administración	956,906.05	121,988.09	0.00	1,078,894.14
Equipo de Cómputo	1,081,505.66	165,387.25	0.00	1,246,892.91
Vehículos	780,861.59	74,053.37	0.00	854,914.96
Mobiliario y Equipo Ventas	348,016.21	25,361.41	0.00	373,377.62
Intangibles	509,117.06	287,417.86	0.00	796,534.92
Mejoras a la Propiedad Arrendada	365,712.85	78,018.33	0.00	443,731.18
Total	4,042,119.42	752,226.31	0.00	4,794,345.73

(5) Compañías relacionadas

Alcoholes para el Brindis, S.A. efectúa transacciones comerciales con Más Alcohol para el Brindis, S.A. (Compañía relacionada) lo que probablemente influye en la esencia de las transacciones efectuadas entre ambas, es decir, que tales transacciones no sean los mismos que los que se convendrían con otros proveedores de bienes o servicios con total independencia.

Al 31 de diciembre de 2007 y 2006, el saldo por pagar a la compañía relacionada es la que se muestra en la página siguiente:

COMPAÑÍA RELACIONADA	AÑO 2009	AÑO 2008
Más Alcohol para el Brindis, S.A.	1,125,964.00	1,281,998.00

Las transacciones en referencia son producto de servicios prestados en los correspondientes períodos anuales en referencia.

(6) Revelación de aspectos REQUERIDOS por NIC 16 y aplicados en las nuevas políticas contables de la Propiedad Planta y Equipo

- A. Norma Internacional de Contabilidad: Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.
- B. La nueva política contable fue aplicada en función de la medición de la vida útil de los elementos que conforman la Propiedad Planta y Equipo de ALPABSA.
- C. El efecto en obtenido mediante la aplicación de la nueva política contable a la Propiedad Planta y Equipo de ALPABSA en el año 2007, 2008 y 2009 se presenta a continuación:

EFFECTO EN EL AÑO 2007

EFFECTO EN UTILIDADES ACUMULADAS DEL BALANCE EN EL AÑO 2007

DESCRIPCIÓN	IMPORTE
Mobiliario y Equipo de Administración	45,013.16
Equipo de Cómputo	27,404.31
Vehículos	165,451.95
Mobiliario y Equipo de Ventas	45,250.41
Intangibles	44,551.60
Mejoras a la Propiedad Arrendada	-287,694.44
Total ajuste a utilidades acumuladas en 2007	39,976.99

EFFECTO EN EL AÑO 2008

RESUMEN DEPRECIACIÓN GASTO 2008	FISCAL	NIC 16	DIFERENCIA	ISR DIFERIDO ACTIVO (REVERSIÓN)
Mobiliario y Equipo de Admón.	164,731.32	170,993.23	6,261.91	1,941.19
Equipo de Cómputo	178,443.51	214,573.84	36,130.33	11,200.40
Vehículos	65,064.09	127,068.04	62,003.95	19,221.22
Mobiliario y Equipo de Ventas	78,730.81	61,430.34	-17,300.47	-5,363.15
Intangibles	195,824.68	241,790.29	45,965.61	14,249.34
Mejoras a la Propiedad Arrendada	156,036.63	78,018.33	-78,018.30	-24,185.67
SUMAN	838,831.04	893,874.07	55,043.03	17,063.33

EFFECTO EN EL AÑO 2009

RESUMEN DEPRECIACIÓN GASTO 2009	FISCAL	NIC 16	DIFERENCIA	ISR DIFERIDO ACTIVO (REVERSIÓN)
Mobiliario y Equipo de Admón.	151,589.56	121,988.09	-29,601.47	-9,176.45
Equipo de Cómputo	206,395.07	165,387.25	-41,007.82	-12,712.42
Vehículos	51,238.26	74,053.37	22,815.11	7,072.68
Mobiliario y Equipo de Ventas	51,730.82	25,361.41	-26,369.41	-8,174.52
Activos Intangibles	211,452.79	287,417.86	75,965.07	23,549.17
Mejoras a la Propiedad Arrendada	156,036.63	78,018.33	-78,018.30	-24,185.67
SUMAN	828,443.13	752,226.31	-76,216.82	-23,627.21

CONCLUSIONES

1. Se confirmó que la adopción de NIIF en el procesamiento de transacciones y eventos ocurridos en las operaciones de Alcoholes para el Brindis, S.A. –ALPABSA- por el período anual 2009, provocó efectos cuantitativos en la esencia de la información utilizada para la preparación y presentación de los estados financieros, además, se confirmó que tales efectos no implicaron la falta de confiabilidad de la información presentada.
2. Se confirmó que las principales causas financieras que provocaron efectos cuantitativos son las que corresponden a la aplicación de políticas, estimaciones y valuaciones para el reconocimiento y medición de las inversiones registradas en la Propiedad Planta y Equipo, para la medición de activos sujetos a cambios en su valor y la valuación de activos y pasivos, respectivamente.
3. Se confirmó que las principales causas fiscales, corresponden a las limitaciones que impone la ley del ISR en el reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos durante cada período anual que se liquida al fisco. Lo que origina la preparación de estados financieros basados en criterios rígidos e inflexibles en el procesamiento de las transacciones de la entidad con el objetivo del cumplimiento de las normas tributarias por ALPABSA como sujeto pasivo del impuesto ante el fisco.
4. Otro de los aspectos que se confirmó es el impacto más importante en los estados financieros del primer período anual que se presenta de forma comparativa al año 2009, es decir, el que corresponde al año 2008. El impacto importante se debió a que es el primer período anual en el que se aplicaron en el resultado los efectos de la aplicación retroactiva y prospectiva de políticas y estimaciones, además de la aplicación del Marco Conceptual para el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos en el procesamiento de transacciones efectuadas por ALPABSA durante el año 2009. Sin embargo, se concluye que aún cuando el efecto se traduce en impacto materialmente importante que redujo las utilidades del período de forma significativa en los resultados obtenidos conforme NIIF, el beneficio que se obtiene es la mejora de la situación financiera al proporcionar mayor consistencia y fiabilidad a los estados financieros; en el año 2009 aumenta de forma progresiva el resultado obtenido y la información presentada en el Estado de Situación Financiera refleja la situación real alcanzada por ALPABSA por sus operaciones en el mercado local.

RECOMENDACIONES

1. Se recomienda a Alcoholes para el Brindis, S.A. –ALPABSA- continuar en períodos subsiguientes con la aplicación de NIIF en la contabilización de sus transacciones y de más eventos que ocurran durante sus operaciones ordinarias anuales para la preparación y presentación de sus estados financieros. La aplicación de NIIF permitirá a la Administración y a los usuarios de la información financiera a conocer la verdadera situación financiera y el rendimiento financiero obtenido al cierre de cada período anual, también les permitirá tomar las decisiones adecuadas y oportunas de conformidad las expectativas que esperan obtener en relación a la empresa.
2. Se recomienda a ALPABSA cumplir a cabalidad con la ley del ISR para la determinación del impuesto anual sobre las utilidades, lo anterior permitirá únicamente el manejo de diferencias temporarias imponibles y deducibles que se originen como resultado de la aplicación de NIIF y no por la omisión o incumplimiento de la aplicación de las normas establecidas en la ley del ISR. Es decir, la determinación de utilidades diferentes a los establecidos conforme a la ley del ISR no implica incurrir en infracciones sustanciales y formales al pagar siempre el ISR conforme la ley del ISR.
3. Por último, se recomienda a las autoridades de la Escuela de Auditoría de la Universidad de San Carlos de Guatemala a implementar programas de estudio que incluyan la aplicación práctica de NIIF a sus clases magistrales con el objetivo de preparar futuros profesionales conocedores de su utilización y cumplimiento en el ámbito nacional. Por otra parte, también se recomienda a otras instituciones que agrégan a los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría a proponer proyectos que contribuyan a la información y capacitación constante de sus agremiados respecto a la correcta aplicación de NIIF a las empresas que constituyen el sector empresarial en Guatemala, además se recomienda el acercamiento a las autoridades estatales encargadas de la aplicación de las leyes tributarias que correspondan para establecer los procedimientos que sean necesarios para demostrar que la aplicación de NIIF amplía sustancialmente la información que se puede obtener del rendimiento de las empresas y que en ningún momento se pretende obstaculizar sus funciones, entre otras, de recaudación y fiscalización de los tributos que le corresponde percibir al fisco.

BIBLIOGRAFÍA

Fuentes primarias

1. A. Finney, Harry. E. Miller, Herbert.

Curso de Contabilidad, Introducción I. Editorial Limusa, S.A. de C.V. Grupo Noriega Editores, Balderas 95, México, D.F. C.P. 06040. Tercera Reimpresión. Páginas 790.

2. Chiavenato, Idalberto

Iniciación a la Organización y Técnica Comercial. McGraw Hill, Impreso en México, julio de 1993. Páginas 84.

3. Congreso de la República de Guatemala.

Decreto Número 2-70, Código de Comercio. Ediciones Legales Comercio e Industria, 2007. Páginas 279.

4. Congreso de la República de Guatemala.

Decreto Número 26-92 y sus Reformas, Ley del Impuesto Sobre la Renta. Editoriales Legales Comercio e Industria, 2008. Páginas 62.

5. Congreso de la República de Guatemala.

Decreto Número 27-92 y sus Reformas, Ley del Impuesto al Valor Agregado. Editoriales Legales Comercio e Industria, 2008. Páginas 41.

6. Congreso de la República de Guatemala.

Decreto Número 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad. Editoriales Legales Comercio e Industria, 2008. Páginas 6.

7. Congreso de la República de Guatemala.

Decreto Número 26-95 y sus Reformas, Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros. Editoriales Legales Comercio e Industria, 2008. Páginas 4.

8. Congreso de la República de Guatemala.

Decreto Número 21-2004, Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas. Páginas 8.

9. Congreso de la República de Guatemala.

Decreto 09-2002, Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada. Páginas 8.

10. Congreso de la República de Guatemala.

Decreto Número 90-97, Código de Salud. Páginas 63, Lexénesis.

11. Congreso de la República de Guatemala.

Decreto Número 1-85, Ley Electoral y de Partidos Políticos. Páginas 148, Lexénesis.

12. International Accounting Standards Board –IASB-, International Financial Reporting standard –IFRS-.

13. Lair, Ribeiro.

Generar Beneficios. Ediciones Urano, S.A., Pág. 99.

14. Pallares, Zoilo. Romero, Diego. Herrera Manuel.

Hacer Empresa. Fondo Editorial Nueva Empresa, cuarta edición, 2005, Pág. 41.

Fuentes secundarias

1. Banco de Guatemala, Tipos de Cambio e Información Cambiaria. <http://www.banguat.gob.gt/>
2. Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala. <http://www.cpa.org.gt/>
3. Colegio de Economistas Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas. <http://www.ccee.org.gt/>

4. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.
<http://www.igcpa.org.gt/igcpa/>
5. Portal, Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–.
<http://portal.sat.gob.gt/>
6. Velasco, Sarat & Asociados, S.C. Aspectos Relevantes de las Normas Internacionales de Información Financiera.