

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**"IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN UNA COMERCIALIZADORA
DE GRANOS MEDIANA QUE APLICA NORMAS INTERNACIONALES
DE INFORMACIÓN FINANCIERA"**

TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

REYNA XIOMARA RUIZ AGUILAR

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADA

Guatemala, octubre de 2013

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

| | |
|---------------|--------------------------------------|
| Decano | Lic. José Rolando Secaida Morales |
| Secretario | Lic. Calos Roberto Cabrera Morales |
| Vocal primero | Lic. Luis Antonio Suárez Roldán |
| Vocal segundo | Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez |
| Vocal tercero | Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso |
| Vocal cuarto | P.C. Oliver Augusto Carrera Leal |
| Vocal quinto | P.C. Walter Obdulio Chigüichón Boror |

EXONERADA DE LOS EXÁMENES DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS

De conformidad con los requerimientos establecidos en el capítulo III, artículo 15 y 16 del Reglamento para Evaluación Final de Exámenes de Áreas Prácticas Básicas y Examen Privado de Tesis y al inciso 4.2 del punto 4, del Acta 4-2011 de la sesión celebrada por Junta Directiva el 21 de Febrero de 2011.

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

| | |
|------------|------------------------------------|
| Presidente | Lic. Erik Roberto Flores López |
| Secretario | Lic. Guillermo Salguero Ovalle |
| Examinador | Lic. Gaspar Humberto López Jiménez |

Lic. Carlos R. Mauricio García

Contador Público y Auditor Colegiado No. 4328

*48 Av. "A" 3-37 Zona 2 de Mixco Molino de las Flores I
Mixco, Guatemala, Tel. 2433-6032 ó Cel. 5735-5635*

Guatemala 10 de junio de 2013

Licenciado

José Rolando Secaida Morales

Decano de la Facultad de Ciencias Económicas

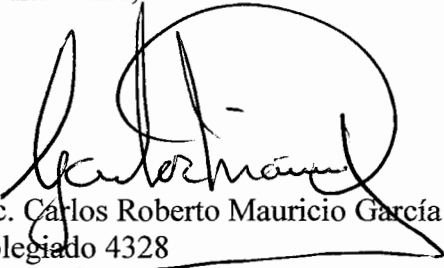
Universidad de San Carlos de Guatemala

Respetable Señor Decano:

De conformidad con la providencia No. DIC.AUD.CAMTEM.14-2013, emitida por la Decanatura de la Facultad de Ciencias Económicas, fui designado como asesor de tesis de la alumna Reyna Xiomara Ruiz Aguilar, quien efectuó la investigación del punto de tesis titulado IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN UNA COMERCIALIZADORA DE GRANOS QUE APLICA LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACION FINANCIERA PARA LAS PYMES, 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 Licenciada.

El trabajo presentado por la alumna Ruiz Aguilar, 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

CMG



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"

Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
VEINTE DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL TRECE.**

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 12-2013 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 30 de agosto de 2013, se conoció el Acta AUDITORIA 128-2013 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 27 de mayo de 2013 y el trabajo de Tesis denominado: "IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN UNA COMERCIALIZADORA DE GRANOS MEDIANA QUE APLICA NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA", que para su graduación profesional presentó la estudiante REYNA XIOMARA RUIZ AGUILAR, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"DID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



LIC. JOSÉ ROLANDO SECALDA MORALES
DECANO



Smp.

Ingrid
CHENSALDO

DEDICATORIA

- A DIOS: Por su misericordia y gran amor, porque puso al ángel más bello para cuidarme y hacerme soñar este logro, porque siempre me guió y me dio luz en los momentos difíciles. Gracias!
- A MIS PADRES: A mi madre Reina María Aguilar por ser ese ángel especial en mi vida. Por ti estoy aquí, ahora sí que este logro es más tuyo que mío. Gracias por tu inmenso amor incondicional, gracias por ser la mejor madre del mundo y nunca podré recompensarte todo lo que has sido en mi vida. A mi viejo José Humberto Ruiz, me has dado buenas lecciones y siempre me ha encantado la forma en que te sientes orgulloso de mí.
- A MIS HERMANOS: Williams y Marvin porque siempre me han cuidado, protegido y sobre todo consentido, gracias porque siempre estarán ahí para apoyarme.
- A: Uziel Alberto Aguilar por el lindo amor que hemos compartido, con esto cierro una etapa de mi vida y espero que Dios me dé la oportunidad de iniciar una nueva junto a ti. Te Amo!
- A MI MEJOR AMIGA: Carol Aguilar por ser esa persona en que siempre podré confiar y a la que puedo llamar hermana. Espero ser un ejemplo para Marito.
- A MIS AMIGOS: Los canchitos, les agradezco porque de cada uno aprendí muchas cosas y siempre fueron un gran apoyo durante el camino, también a mis amigos de administración por sus ánimos y su valiosa amistad porque como dicen que un amigo es un tesoro, me hice rica teniéndolos a todos ustedes.

ÍNDICE

Página

INTRODUCCIÓN.....i

CAPÍTULO I

MARCO GENERAL

| | | |
|---------|---|----|
| 1.1 | Pequeñas y medianas empresas..... | 1 |
| 1.1.1 | Importancia..... | 1 |
| 1.1.2 | Desarrollo de las pequeñas y medianas empresas en Guatemala..... | 2 |
| 1.1.3 | Definición de pequeñas y medianas empresas..... | 4 |
| 1.1.4 | Clasificación de las pequeñas y medianas empresas..... | 5 |
| 1.1.4.1 | Ministerio de Economía..... | 5 |
| 1.1.4.2 | Cámara de la Industria..... | 6 |
| 1.1.4.3 | Federación de Pequeñas y Medianas Empresas en Guatemala. | 7 |
| 1.1.4.4 | Asociación de Exportadores de Guatemala..... | 7 |
| 1.1.4.5 | Clasificación PYMES de otros países..... | 8 |
| 1.1.4.6 | Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)..... | 9 |
| 1.1.5 | Ventajas y desventajas de las pequeñas y medianas empresas. | 10 |
| 1.1.5.1 | Ventajas de las pequeñas y medianas empresas..... | 11 |
| 1.1.5.2 | Desventajas de las pequeñas y medianas empresas..... | 11 |
| 1.2 | Medianas empresas de comercialización de granos (maíz amarillo, maíz destilado, harina de soya) en Guatemala..... | 12 |
| 1.2.1 | Antecedentes históricos de las empresas dedicadas a la venta de granos en Guatemala..... | 12 |
| 1.2.1.1 | Empresa de granos..... | 13 |

| | | |
|---------|---|----|
| 1.2.1.2 | Empresa ubicada en la 12 zona de la ciudad capital..... | 14 |
| 1.2.2 | Estructura organizacional de una empresa comercializadora de granos..... | 18 |
| 1.2.3 | Comercio de las empresas de granos..... | 19 |
| 1.2.3.1 | Valor nutricional de los productos maíz amarillo, maíz destilado, harina de soya..... | 19 |

CAPÍTULO II

MARCO LEGAL APLICABLE A LAS EMPRESAS COMERCIALIZADORA DE GRANOS

| | | |
|-------|---|----|
| 2.1 | Constitución Política de la República de Guatemala..... | 22 |
| 2.2 | Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República y sus Reformas..... | 23 |
| 2.3 | Código de Trabajo, decreto 1441 del Congreso de la República de Guatemala..... | 24 |
| 2.4 | Código Tributario, Decreto 6-91 y sus reformas..... | 26 |
| 2.5 | Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 y sus reformas, Decreto 04-2012..... | 27 |
| 2.5.1 | Reconocimiento de ingresos..... | 28 |
| 2.5.2 | Límite de gastos..... | 28 |
| 2.5.3 | Provisión para garantías..... | 29 |
| 2.5.4 | Inventario obsoleto..... | 29 |
| 2.5.5 | Valor neto realizable..... | 30 |
| 2.5.6 | Provisión para cuentas incobrables..... | 30 |
| 2.5.7 | Reconocimiento de pasivos..... | 30 |
| 2.5.8 | Contrato de construcciones..... | 31 |
| 2.5.9 | Depreciaciones..... | 31 |

| | | |
|--------|--|----|
| 2.5.10 | Deterioro..... | 32 |
| 2.5.11 | Amortización de intangibles..... | 32 |
| 2.5.12 | Contratos de arrendamiento..... | 32 |
| 2.6 | Ley de Actualización Tributaria, Libro I-Impuesto sobre la renta. | 32 |
| 2.7 | Ley del Impuesto Sobre el Valor Agregado, Decreto 27-92 y sus reformas..... | 35 |
| 2.8 | Tratados de Libre Comercio..... | 35 |
| 2.9 | Requisitos para la importación de maíz amarillo, harina de soya y destilado de maíz a Guatemala..... | 37 |

CAPÍTULO III

NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES SECCIÓN 29 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

| | | |
|-------|---|----|
| 3.1 | Norma internacional de información financiera para las pequeñas y medianas entidades..... | 39 |
| 3.2 | Creación de NIIF para las PYMES..... | 39 |
| 3.3 | Aprobación de NIIF para las PYMES en Guatemala..... | 40 |
| 3.4 | Importancia de NIIF para las PYMES Sección No. 29 Impuesto a las ganancias..... | 42 |
| 3.5 | Base fiscal..... | 43 |
| 3.6 | Impuestos corrientes..... | 43 |
| 3.7 | Diferencias temporarias..... | 43 |
| 3.8 | Impuestos diferidos activos y pasivos..... | 43 |
| 3.8.1 | Reconocimiento de ingresos..... | 46 |
| 3.8.2 | Ventas por suscripciones..... | 49 |

| | | |
|--------|--------------------------------------|----|
| 3.8.3 | Límite de gastos..... | 51 |
| 3.8.4 | Provisión para garantías..... | 52 |
| 3.8.5 | Inventario obsoleto..... | 54 |
| 3.8.6 | Valor neto realizable..... | 56 |
| 3.8.7 | Provisiones cuentas incobrables..... | 59 |
| 3.8.8 | Reconocimiento de pasivos..... | 61 |
| 3.8.9 | Contrato de construcciones..... | 62 |
| 3.8.10 | Depreciaciones..... | 65 |
| 3.8.11 | Deterioro..... | 69 |
| 3.8.12 | Amortización de intangibles..... | 71 |
| 3.8.13 | Contratos de leasing | 73 |

CAPÍTULO IV

DIFERENCIAS TEMPORARIAS DE UNA EMPRESA COMERCIALIZADORA DE GRANOS QUE APLICA LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA LAS PYMES (CASO PRÁCTICO)

| | | |
|-------|---|----|
| 4.1 | Enunciado..... | 75 |
| 4.2 | Estados financieros de una empresa comercializadora de granos del 01 de Enero al 31 de Diciembre de 2012 según base fiscal..... | 77 |
| 4.3 | Diferencias temporarias..... | 86 |
| 4.3.1 | Depreciación vehículos..... | 86 |
| 4.3.2 | Depreciación de mobiliario y equipo..... | 88 |
| 4.3.3 | Arrendamiento leasing por vehículo..... | 90 |
| 4.3.4 | Deterioro..... | 92 |
| 4.3.5 | Estimación de cuentas incobrables..... | 94 |
| 4.3.6 | Inventario obsoleto..... | 96 |

| | | |
|-------|---|-----|
| 4.3.7 | Reconocimiento de ingresos..... | 98 |
| 4.3.8 | Reconocimiento de pasivos..... | 99 |
| 4.4 | Resumen de ajustes para llevar los estados financieros con base a la Ley del Impuesto sobre la Renta a NIIF para las PYMES..... | 102 |
| 4.5 | Estados financieros de una empresa comercializadora de granos del 01 de enero al 31 de diciembre de 2012 con base financiera..... | 105 |
| 4.6 | Variaciones de estados financieros con base fiscal y base financiera año 2011-2012..... | 114 |
| 4.7 | Integración de Impuestos diferidos activos y pasivos..... | 118 |

CONCLUSIONES

RECOMENDACIONES

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de tesis se basa en la importancia de establecer y analizar las causas que generan las diferencias temporarias entre la NIIF para las PYMES y la Ley del Impuesto Sobre la Renta en una empresa comercializadora de granos, durante el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre 2010; a continuación se presenta un resumen por cada uno de los capítulos que contiene.

La importancia del registro y análisis de las diferencias temporarias, es el registro del gasto, como del impuesto a las ganancias en la base financiera y la base fiscal, para una adecuada toma de decisiones, financieras y de negocios

El capítulo I conforma el marco general sobre las pequeñas y medianas empresas, su definición y clasificación según los países, empresas, asociaciones o normas, la importancia que tienen en el proceso de industrialización, el desarrollo de las empresas en Guatemala y el apoyo obtenido por las instituciones públicas y privadas. De las pequeñas y medianas empresas comercializadores de granos de Guatemala, se detallan los antecedentes históricos, su estructura organizacional y el valor nutritivo de los granos de mayor importancia para el consumo de ganado.

El capítulo II, comprende las principales leyes a las que está sujeta una empresa comercializadora de granos, iniciando con la Constitución Política de la República de Guatemala, que es la primera en la jerarquía de las leyes; el Código de Comercio, que rige a los comerciantes o todos los negocios mercantiles; el Código de Trabajo, que regula los derechos y obligaciones existentes entre el patrón y el trabajador; Código Tributario, detalla las normas tributarias que rigen a toda persona jurídica; Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas , siendo las más importante para la presente tesis debido a que

regula todo Impuesto sobre la Renta obtenida por persona jurídica, también ayuda a la determinación de las diferencias temporarias del Impuesto Diferido; Ley del Impuesto al Valor Agregado; y tratados de libre comercio.

El capítulo III trata de la creación de Norma Internacional de Información Financiera orientada para las Pequeñas y Medianas Entidades, la aprobación de las instituciones internacionales y nacionales, la importancia de la Sección 29 Impuestos a las Ganancias, los impuestos aplicables a las ganancias fiscales así como el reconocimiento de los impuestos corrientes e impuestos diferidos siguientes: Reconocimiento de ingresos, ventas por suscripciones, límites de gastos, provisión para garantía, inventario obsoleto, valor neto realizable, provisiones cuentas incobrables, reconocimiento de pasivo, contrato de contrataciones, depreciaciones, deterioro, amortización de intangibles y contratos de leasing.

El capítulo IV muestra un caso práctico de las diferencias temporarias de una empresa comercializadora de granos, que aplica la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades, contiene el enunciado sobre la empresa "El Mejor Grano, S.A.", el detalle de sus diferencias temporarias por depreciación de vehículos, mobiliario y equipo, arrendamiento leasing de vehículos, deterioro, estimación de cuentas incobrables, inventario obsoleto, reconocimiento de ingresos y reconocimiento de pasivos.

CAPÍTULO I

MARCO GENERAL

1.1 Pequeñas y medianas empresas

Las pequeñas y medianas empresas (PYMES) se caracterizan por ser el grupo más amplio del género empresarial en cualquier país, sea desarrollado o subdesarrollado. Suelen definirse de distintas formas, pero al final la mayoría de los autores coinciden en que es un organismo con independencia de su tamaño que reúne en sí todos los aspectos de una empresa tradicional.

Su forma de manifestarse varía en función del país en que se encuentra, pero en esencia su núcleo básico es el mismo y además se mueve dentro del marco de ventajas y desventajas asociadas a su propio tamaño. Por ello se clasifican de diferentes formas e incluso se agrupan de acuerdo a distintos indicadores. Hoy en día, las políticas de los países se encaminan a darle un mayor valor a este tipo de empresas, por el alto valor que representan para sus respectivas economías, en particular en la generación de empleos.

1.1.1 Importancia

Se utilizan para comercializar o elaborar productos más individualizados, han sido determinantes en el proceso de industrialización, como productoras de bienes de consumo del mercado interno o como proveedoras de insumos y materias primas para grandes empresas.

Sirven a las grandes empresas como auxiliares, debido a que éstas subcontratan el servicio u operación de las PYMES para extenderse en todo tipo de mercado.

1.1.2 Desarrollo de las pequeñas y medianas empresas en Guatemala

En Guatemala, en el Decreto No. 114-97, Ley del Organismo Ejecutivo, menciona en el artículo 32 la misión y visión del Ministerio de Economía, como la responsable de hacer cumplir el régimen jurídico relativo al desarrollo de las actividades productivas no agropecuarias, del comercio interno y externo, a través de promociones de inversión; es también responsable de promover una economía de libre mercado con responsabilidad social.

De esa forma es como nace el Acuerdo Gubernativo de Fomento de Microempresas 213-87, se crea la Comisión Nacional para el Fomento de Microempresas y las Pequeñas Empresas, con la finalidad de apoyar el sector mediante la capacitación empresarial y técnica, la realización de estudios de factibilidad y acceso al crédito, entre sus atribuciones específicas se contaba con elaborar el programa Nacional de Microempresas para que fuese incluido en el Plan Nacional de Desarrollo.

En septiembre de 1990, en el Acuerdo 213-87 había desarrollado una labor positiva impulsando la ejecución del Programa Nacional de Microempresas, este fue modificado al Acuerdo 864-90, agrega en su comisión representantes de organizaciones no gubernamentales que participaron en el programa nacional, así como a tres representantes de Microempresas y Pequeñas Empresas, entre otras modificaciones.

Con el fin de seguir promoviendo el desarrollo del país, mediante la creación de condiciones adecuadas para el surgimiento de nuevos agentes económicos y reorganizar las estructuras de los programas ya existentes, se actualizó el acuerdo en mayo 1994, se realizan modificaciones, y sustituye al Acuerdo Gubernativo 253-94, así como a La Comisión Nacional de Microempresas y Pequeñas Empresas por el Consejo Nacional para el Fomento de

Microempresas y Pequeñas Empresas; en 1997 fue sustituido por el Acuerdo Gubernativo 673-97 donde el Consejo Nacional se adscribió al Ministerio de Economía.

En el año 2000, según el Acuerdo 115-2000, fue fundado el Viceministerio de Desarrollo de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa (MIPYMES), dentro de la organización administrativa del Ministerio de Economía, resultado que generó la necesidad de reestructurar el Consejo y el Programa Nacional para el Fomento de MIPYMES, llevando su última modificación al Acuerdo 178-2001 "Viceministerio de Desarrollo de la Microempresa, Pequeña y Mediana Empresa en Guatemala" siendo el acuerdo en vigencia hasta la fecha. De esta forma, es como la estructura institucional estatal ha realizado el apoyo a las PYMES en Guatemala.

Por otro lado, están las instituciones privadas que han generado el apoyo a las PYMES para su desarrollo y crecimiento, entre las cuales se menciona la Red de Instituciones de Microfinanzas de Guatemala (REDIMIF), constituida formalmente en el año 2001, conformada con 16 instituciones afiliadas, entre ellas asociaciones y fundaciones que trabajan en el sector crediticio.

REDIMIF tiene como objetivo ser una entidad auto sostenible y especializada en el fortalecimiento del sector de instituciones de microfinanzas de Guatemala, entre sus proyectos más importantes ha estado el "Premio Citi a las microempresas, edición Guatemala", con el fin de resaltar el importante papel que tienen los propietarios de las microempresas en la economía local, destacando sus cualidades.

Existen también varias asociaciones y gremiales que son partidarias de contribuir al desarrollo de las PYMES, como la Asociación Guatemalteca de

Exportadores (AGEXPORT) que inició con cinco empresarios en el año 1982 llegando hasta ahora con buenos resultados debido a sus visiones. Entre las actividades más relevantes están las ferias, promociones y variedad de eventos, según a la división a la que pertenezcan, para apoyar a los exportadores, de igual forma tiene cursos de capacitación para el proceso de exportación y negociaciones.

La Federación de las Pequeñas y Medianas Empresas de Guatemala (FEPYME) también es una entidad con apoyo a las PYMES, está conformado aproximadamente con 12 gremiales, los servicios que presta son representación, capacitación y asistenta técnica, financiamiento y cooperación, negocios y otros servicios para apoyar las PYMES en Guatemala. Entre algunas actividades importantes está, el apoyo de impulsar los productos de PYMES introduciéndolos en la empresa Walmart en Guatemala.

Es así como en Guatemala las empresas PYMES se han desarrollado y crecido, por la ayuda de diversas entidades públicas como privadas.

1.1.3 Definición de pequeñas y medianas empresas

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, en su vigésima segunda edición, define empresa, como la unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de presentación de servicios con fines lucrativos.

Entre las definiciones encontradas de pequeñas empresas, está la siguiente: "Aquella empresa que opera una persona natural o jurídica bajo cualquier forma de organización o gestión empresarial, y que desarrolla cualquier tipo de actividad de producción, comercialización de bienes, o de prestación de servicios."(20)

Se puede definir pequeña y mediana empresa de la siguiente forma: entidades que constituyan una persona natural o jurídica, desarrollando actividades industriales, mercantiles o de servicios con el objeto de obtener lucro, siendo pequeña o mediana, según la función del marco regulatorio que cada país y asociación la defina, asignando ciertos límites en el monto de activos totales, número de trabajadores, valores de ventas al año y capital neto, así como también con características específicas de participación.

1.1.4 Clasificación de las pequeñas y medianas empresas

La forma de clasificar a las PYMES varía por país y por las instituciones que la clasifican. En Guatemala existen diversas instituciones que clasifican las PYMES, entre ellas están las siguientes:

1.1.4.1 Ministerio de Economía

El Ministerio de Economía tiene a cargo el Viceministerio de Desarrollo de Microempresas, Pequeñas y Medianas Empresas, regulado con el Acuerdo Gubernativo No. 178-2001 donde en su artículo tres clasifica las microempresas, pequeñas y medianas empresas por la cantidad de trabajadores que posea:

Microempresa: Toda unidad de producción, que realiza actividades de transformación, servicios o comerciales con participación directa del propietario y máximo de diez (10) trabajadores.

Pequeña empresa: Toda unidad de producción, que realiza actividades de transformación, servicios o comerciales con participación directa del propietario y máximo de veinticinco (25) trabajadores.

Mediana empresa: Toda unidad de producción, que realiza actividades de transformación, servicios o comerciales con participación directa del propietario y máximo de sesenta (60) trabajadores.

1.1.4.2 Cámara de la Industria

Tiene como fin promover el desarrollo del sector industrial del país, con responsabilidad a la sociedad guatemalteca, su visión es el desarrollo de una Guatemala moderna, productiva y competitiva, con misión de fortalecer la industria. Es una asociación que promueve sus intereses y responde a sus necesidades con compromiso de mejorar y su excelencia se basa en la calidad del servicio. Esta asociación clasifica las empresas industriales de tres formas, según activos totales, número de empleados y volumen de ventas al año de la siguiente forma:

Microempresa: Que cumpla con cualquiera de las siguientes características; activos totales menores de Q50,000.00, número de empleados de uno a diez o bien volumen de ventas al año menores a Q60,000.00.

Pequeña empresa: Que cumpla con cualquiera de las siguientes características; activos totales de Q50,001.00 a Q500,000.00, número de empleados de 11 a 20 o bien volumen de ventas al año de Q60,001.00 a Q300,000.00.

Mediana empresa: Que cumpla con cualquiera de las siguientes características; activos totales de Q500,001.00 a Q2,000,000.00, número de empleados de 21 a 50 o bien volumen de ventas al año de Q300,001.00 a Q3,000,000.00.

1.1.4.3 Federación de Pequeñas y Medianas Empresas en Guatemala (FEPYME)

Es una asociación no lucrativa, privada con personalidad jurídica propia, que se rige con sus reglamentos propios. Con el propósito de velar por los intereses de las PYMES, entre su visión está reunir la mayor cantidad posibles de PYMES en Guatemala, creando una administración adecuada y creativa, orientando el crecimiento a las empresas para lograr alcanzar un nivel de competitividad conveniente, teniendo como misión velar por los intereses de los asociados, representándoles de forma nacional e internacional, promoviéndoles y fortaleciéndolos, formando su organización en grupos homogéneos. Clasifica las microempresas, pequeñas y medianas empresas por su capital neto (diferencia de activos corrientes menos pasivos corrientes) o por número de empleados.

Microempresa: Es la que posea un capital neto equivalente o menor a US\$3,000.00 o número de empleados de uno a cinco.

Pequeña empresa: Es la que posea un capital neto equivalente entre US\$3,001.00 a US\$125,000.00 o número de empleados de seis a veinte.

Mediana empresa: Es la que posea un capital neto equivalente entre US\$125,001.00 a US\$625,000.00 o número de empleados de veintiuno a sesenta.

1.1.4.4 Asociación de Exportadores de Guatemala

Es una entidad no lucrativa, dedicada a promover el desarrollo de las exportaciones de productos en Guatemala. Constituye empresas emprendedoras con el fin de exportar productos o bien prestar servicios de exportación. Tiene como misión: "Hacer de Guatemala un país exportador mediante promoción de crecimiento de exportaciones y basados en la

competitividad; contribuyendo así al desarrollo económico y social de Guatemala en forma sustentable.”(3); clasifica las pequeñas y medianas empresas conforme a sus activos totales:

Pequeña empresa: Menor de Q500,000.00

Mediana empresa: De Q500,000.01 a Q1,200,000.00

1.1.4.5 Clasificación PYMES de otros países

Las clasificaciones así como varían por entidades en Guatemala, también suelen ser diferentes por país, a continuación se presentan algunas de las clasificaciones de algunos países.

a) En México, el criterio de clasificación referente a su tamaño se da de acuerdo a las siguientes características:

Micro: Son las empresas que ocupan hasta quince personas y el valor de sus ventas netas anuales no rebasan el equivalente a \$900,000.00.

Pequeña: Son las empresas que ocupan hasta 100 personas y el valor de sus ventas netas anuales, no rebasan el equivalente a \$9'000,000.00.

Mediana: Son las empresas que ocupan hasta 250 personas y el valor de sus ventas netas anuales no rebasan el equivalente a \$20'000,000.00.

b) En Chile, el criterio de clasificación referente a su tamaño se da de acuerdo a la unidad de fomento-UF, que es un índice de los fondos usados en la industria chilena del crédito, realizando la clasificación de la siguiente forma:

Micro: Son las empresas que tiene ventas anuales hasta 2.400 UF.

Pequeña: Son las empresas que tiene ventas anuales de 2.401UF hasta 25.000UF.

Mediana: Son las empresas que tiene ventas anuales de 25.001UF hasta 100.000 UF.

c) En Perú, criterio de clasificación referente a su tamaño se da de acuerdo a las siguientes características:

Micro: Son las empresas que ocupan hasta diez personas o el valor de sus ventas netas anuales no rebasan el equivalente a UD\$125,000.00.

Pequeña: Son las empresas que ocupan hasta 50 personas y el valor de sus ventas netas anuales, no rebasan el equivalente a US\$1'500,000.00.

Mediana: Son las empresas que ocupan hasta 200 personas y el valor de sus ventas netas anuales no rebasan el equivalente a US\$20'000,000.00.

1.1.4.6 Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, conocido por sus siglas en inglés IASB, creó otra norma por separado de las Normas Internacionales de Información Financiera, para que sea aplicada en otro tipo de empresas, que en varios países las conocen como pequeñas y medianas empresas (PYMES), estas son empresas privadas o entidades sin obligación pública de rendir cuentas, esta norma fue creada con el objetivo de obtener estados financieros con la situación general, el rendimiento y el flujo de efectivo de una entidad, que sean útiles a una variedad de usuarios y para la toma de decisiones sobre la misma. Esta norma es, la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).

El Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG), como entidad rectora de la profesión de Contaduría Pública y Auditoría en el país, en su asamblea general extraordinaria del 29 de junio de 2010, aprobó adoptar las NIIF para las PYMES, para su observancia en Guatemala.

Para efectos de dicha resolución de aprobación de NIIF para las PYMES en Guatemala, se entenderá como pequeñas y medianas empresas como se describe en la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades, Sección 1 párrafo P.12 y P.13:

“Pequeñas y medianas empresas son entidades que:

No tienen obligación pública de rendir cuentas y publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.”(16)

Esta definición es la más importante en el desarrollo de la presente tesis, debido a que las NIIF para las PYMES serán la base en que se trabajarán las diferencias temporarias del Impuesto Sobre las Ganancias. Se entenderán como pequeña y mediana empresa, toda empresa que no tenga obligación de rendir cuentas, que no cotice en bolsa de valores interna o externa y que tengan que publicar estados financieros como información general.

1.1.5 Ventajas y desventajas de las pequeñas y medianas empresas

Como todas las empresas suelen tener sus debilidades y fortalezas, así también las pequeñas y medianas empresas muestran sus ventajas y desventajas por el

tipo de tamaño que representan, muchos autores o entidades tienen diferentes tipos de vista; a continuación se muestran las más generales.

1.1.5.1 Ventajas de las pequeñas y medianas empresas

Las PYMES suelen proveer un desarrollo regional en el área en que se establecen, así también tienen la capacidad de generar empleos absorbiendo una buena parte de la población económicamente activa.

La comunicación entre trabajadores suele ser más amplia y fácil al momento de solucionar problemas.

La planeación y organización no requiere de mucho capital, por lo que permite ampliarse y adaptarse a las condiciones del mercado, haciéndose más flexible ante el aumento o disminución de su oferta si fuese necesario.

Tienen gran movilidad, permitiéndose extenderse y restringiéndose en el tamaño de la planta, así como cambiar fácilmente los procesos técnicos de producción, según se requiera.

Pueden ser eficientes en el abastecimiento de materias primas y servicios para grandes empresas.

1.1.5.2 Desventajas en pequeñas y medianas empresas

Entre las principales se mencionan, el reducido número de clientes que suelen tener y el amplio número de competidores con los que se enfrentan en mercados específicos así como la falta del financiamiento a través de créditos es complicado, aunque en algunos países existen asociaciones de garantía recíproca que son utilizados como aval.

La inversión para mejorar el equipo de trabajo no suele realizarse, debido a la poca inversión disponible.

En algunos casos, los gastos de operación suelen mantenerse altos y mantienen precios altos en sus productos.

La contratación de personal especializado y capacitado en las áreas de mayor importancia no suele efectuarse por no poder pagar los altos salarios.

Los problemas de inflación y devaluación del país, afectan con mayor facilidad el entorno económico de las PYMES.

1.2 Medianas empresas de comercialización de granos (maíz amarillo, maíz destilado, harina de soya) en Guatemala

Las PYMES comercializadoras de granos en Guatemala han ido desarrollándose con el tiempo por lo que es importante conocer, los antecedentes históricos de algunas de las empresas, la forma de la estructura organizacional y la comercialización de los granos por su valor nutricional.

1.2.1 Antecedentes históricos de las empresas dedicadas a la venta de granos en Guatemala

Como anteriormente se mencionó, se entenderá con la definición de PYMES toda empresa que no cotiza en bolsa de valores y toda empresa que tenga obligación de rendir estados financieros con propósito de información general. En Guatemala existen varias empresas de comercialización de granos, entre ellas se tiene la historia de las siguientes:

1.2.1.1 Empresa de granos

Inicia con el proyecto como una empresa, ubicada en el Trébol de la ciudad de Guatemala en el año 1937, con una pequeña planta productora de trigo molido, produciendo 50 quintales diarios con seis trabajadores operacionales, en los años 1944-1947 se vio obligada a trasladarse a la Calzada Raúl Aguilar Batres (ubicación actual), por los proyectos de nuevas calles en la época de la revolución, en este nuevo lugar la empresa compró nueva maquinaria con capacidad de producción de 50 toneladas diarias, el cual representó el aumento en la producción y venta, como también el aumento de empleados operarios.

En el año 1958 con la visión de los propietarios nació como tal “Planta de Granos”, realizó ampliación en la infraestructura de producción, la empresa se dedica a la elaboración de productos agrícolas, iniciando con producto para ganado y a medida que fue creciendo productos para aves de postura y engorde, cerdos (principales concentrados a base de maíz amarillo, destilado de maíz y harina de soya) más adelante alimento para perros y gatos; llegando a producir de 24 toneladas hasta 80 toneladas diarias.

En el año 2006 con proyectos de nuevas maquinarias ampliaron la capacidad hasta 150 toneladas diarias, hoy en día cuentan con una diversidad de líneas de productos y con un personal conformado de 25 empleados administrativos, 75 de operaciones y más de 100 empleados indirectos.

1.2.1.2 Empresa ubicada en la zona 12 de la Ciudad Capital

Es una empresa que nace debido a la oportunidad del mercado de abastecer el comercio agrícola, con productos de consumo animal, maíz amarillo (YC2), destilado de maíz y harina de soya, Guatemala no se da abasto para satisfacer el mercado debido a la poca producción, lo que lleva la necesidad de importar estos productos a proveedores internacionales y sus ventas únicamente son

realizadas a granel (Toneladas Métricas -tm), para granjas de ganado vacuno, ganado porcino o granjas avícolas, entre otras, suele ser dificultoso el adquirirlos, es así como nace el objetivo de la empresa de satisfacer el mercado, realizando la venta a un menor volumen (Quintales -qq-) a toda empresa agrícola con necesidad de obtener estos productos.

En el año 2005 inicia operaciones, con importaciones promedio mensuales de maíz amarillo (YC2) de 70tm, de destilado de maíz teniendo la única importación de 172tm, de harina de soya teniendo importaciones promedio mensuales de 340tm e importando otros productos como lisina 20tm.

En el año 2006 manteniendo su importación, excepto por la lisina que se importó al doble, así como el maíz amarillo (YC2) y el destilado de maíz en año 2007 aumentó sus importaciones a un 100%; en el año 2008 se incluyeron otros productos como Alfalfa Pellet y Afrecho siendo el único año en que se importaron; durante los siguientes años, 2009 y 2010, la empresa aumentó las importaciones de forma progresiva de maíz amarillo (YC2) y destilado de maíz; manteniéndose únicamente desde que inició la harina de soya; se dejó de vender lisina y se compraron otros productos como harina de soya 20 idp.

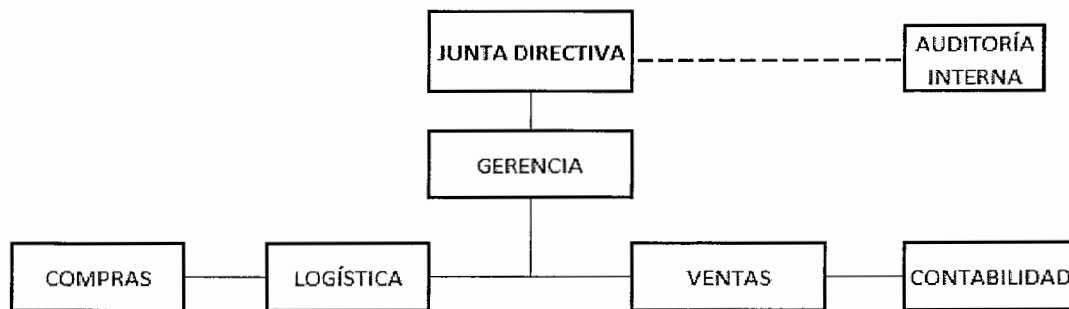
Es así como esta empresa ha abastecido a sus principales clientes, de los productos de mayor consumo para alimento de animales.

1.2.2 Estructura organizacional de una empresa comercializadora de granos

Es la forma de cómo se integran los departamentos, funciones y niveles de mando, así como la cantidad necesaria de colaboradores, se asignan también las tareas para alcanzar los objetivos y metas deseadas. El organigrama es una herramienta que presenta gráficamente la estructura organizacional.

Un modelo básico de organigrama para las empresas comercializadoras de granos es el vertical, el cual consiste en la identificación objetiva de las jerarquías por departamento, ligado por líneas que representan la comunicación de la responsabilidad y autoridad. Es el más utilizado por su fácil comprensión.

GRÁFICA NO. 1
ORGANIGRAMA DE UNA EMPRESA COMERCIALIZADORA DE GRANOS



Fuente: Investigación propia año 2013

Junta Directiva:

Es la que representa la autoridad máxima dentro de la entidad, está conformada por presidente, vicepresidente, director, accionistas principales o los propios dueños. Es la responsable del funcionamiento de todas las órdenes importantes de la empresa.

Auditoría Interna:

Es la encargada de fiscalizar las actividades económicas, financieras y administrativas, con la finalidad que las mismas se realicen cumpliendo las disposiciones legales que le son aplicables y de acuerdo a las políticas administrativas, además tiene como objetivo implementar el control interno para salvaguardar los activos y promover la eficiencia operacional. Este departamento informa directamente a la Junta Directiva.

Gerente:

Es la persona designada por la Junta Directiva que actúa como representante legal de la empresa, es el encargado de planear, desarrollar las metas a corto y largo plazo, coordina los departamentos administrativos para mantener un buen funcionamiento de la empresa, es el responsable de los resultados operacionales y del desempeño financiero.

Compras:

Es el departamento encargado de obtener los productos locales como extranjeros de mejor calidad, al mejor precio y en el tiempo oportuno.

Entre la función principal está la de coordinar las importaciones de los productos, así como dar seguimiento hasta que el mismo se encuentre en las bodegas asignadas; para poder llevar acabo de forma adecuada su proceso, debe recibir con anticipación los detalles de los productos y la cantidad requerida, al momento de tener la información procede a realizar la valuación de precios, debido a que según las fechas de compra estos pueden variar de forma significativa, al pactarlos deben ser autorizados previamente por el gerente, seguido realiza la cotización de honorarios y trámites aduaneros para llevar a cabo la importación sin ningún inconveniente, así como también coordinar el almacenaje de las bodegas que se necesitarán, da seguimiento a la importación hasta que ésta sea recibida totalmente.

Logística:

Este departamento tiene como función principal el control de inventario para evaluar la disponibilidad para ventas y realizar la solicitud para compras.

Su proceso inicia con el apoyo directo para el departamento de ventas, ya que se encarga de recopilar información de clientes, como lo es la constitución de

empresa, representación legal, actualización de registro tributario unificado (RTU), record crediticio, referencias comerciales y contratos de ventas cuando se confirme la venta.

Realiza cronogramas de entregas a clientes, envía órdenes de despacho a la almacenadora para que puedan liberar el producto al cliente, coordina el envío del producto cuando el cliente solicita la entrega en granja, mantiene la información de disponibilidad del inventario para trasladar a ventas y así pueda ofrecer al cliente, cuando el inventario disponible no satisface las solicitudes de ventas se encarga de realizar la solicitud a compras para mantener el stock de inventarios y así satisfacer a los clientes.

Ventas:

Es el encargado de representar a la empresa directamente con los clientes ofreciendo un trato de calidad y buena atención, se encarga de realizar programas de visitas semanales, como también el reporte de las visitas efectuadas.

Al momento de negociar la venta de los productos con el cliente, es el encargado de entregar los contratos firmados a logística y junto con ella realizar el cronograma de despachos; los precios, límites de crédito y plazos de crédito estipulados en los contratos deben ser previamente autorizados por gerencia.

Contabilidad:

Es el encargado de recibir, operar y registrar toda la información generada en los departamentos de compras y ventas.

Este departamento registra las transacciones de compras locales e importaciones, efectúa los pagos en fechas pactadas por medio de emisión de cheque o bien transferencias bancarias; registra las ventas efectuadas al

contado y crédito, opera depreciaciones y prestaciones; se encarga de realizar flujos de efectivo semanal, conciliaciones bancarias diarias, así como también informes financieros mensuales los cuales comprenden balance general, estado de resultados, flujos de efectivo, resultado de patrimonio, notas financieras e integra las cuentas principales como lo son bancos, cuentas por cobrar, inventarios, activos fijos, cuentas por pagar, ventas y gastos.

Es un departamento sumamente importante, ya que genera información financiera para la toma de decisiones de gerencia y presenta un panorama general de la situación de la empresa a junta directiva.

1.2.3 Comercio de las empresas de granos

Las empresas que se dedican a la comercialización de granos, algunas optan por los productos de maíz amarillo, maíz destilado, harina de soya por sus valores nutricionales para el alimento animal y su demanda en el mercado guatemalteco.

Debido a que la producción nacional de estos productos no cubre las demandas se ve en la necesidad de realizar importaciones para satisfacer el mercado.

1.2.3.1 Valor nutricional de los productos maíz amarillo, maíz destilado, harina de soya

El comercio de granos de maíz amarillo, maíz destilado, harina de soya en Guatemala se efectúa por sus condiciones de necesidad para la alimentación de animales, por lo que a continuación se describen los aportes que realiza cada uno de los productos.

Maíz amarillo:

Este producto es utilizado en su mayoría para cubrir la demanda para la industria de alimentos de animales, es incluido en los concentrados como vehículo de los nutrientes o vitaminas, la inclusión de maíz en los concentrados va desde el alimento para ganado de engorde, lechero, ganado porcino y aves de crecimiento y engorde, esto se debe a su valor energético en el almidón.

A continuación se incluye la tabla, que muestra los nutrientes que tiene el maíz amarillo:

Tabla 1**Composición de los principales nutrientes de Maíz Amarillo (%)**

| Nutrientes | % | Nutrientes | % |
|-------------------|----------|-------------------|----------|
| Proteínas | 7.5 | Fibra cruda | 1.95 |
| Humedad | 13 | Potasio | 0.35 |
| Azúcar | 1.7 | Extracto etéreo | 3.25 |
| Fósforo | 0.24 | Materia seca | 87 |
| Cenizas | 1.3 | Azufre | 0.13 |
| Lisina | 0.22 | Calcio | 0.03 |

Fuente: Laboratorio de calidad de una empresa productora de concentrado en Guatemala, 2013.

Maíz destilado:

Los granos secos de destilería con solubles (DDGS) son un subproducto de la fermentación de granos de maíz para la obtención de etanol. Con el incremento de la producción de etanol ha crecido la producción del DDGS y la venta en el mercado se ha realizado con un mejor precio y de mejor calidad.

Los principales usuarios de este producto ha sido la industria animal, se ha realizado en la aplicación de alimentos en el ganado de carne, lechero, acuicultura, aves ponedoras y de engorde.

A continuación se incluye la tabla, que muestra los nutrientes que tiene el maíz destilado:

Tabla 2

Composición de los principales nutrientes de Destilado de Maíz (%)

| Nutrientes | % | Nutrientes | % |
|-------------------|----------|-------------------|----------|
| Proteínas | 26 | Fibra cruda | 5.5 |
| Humedad | 12 | Potasio | 0.95 |
| Azúcar | 2 | Extracto etéreo | 6 |
| Fósforo | 0.7 | Almidón | 8.7 |
| Cenizas | 4.75 | Azufre | 0.8 |
| Lisina | 0.72 | Calcio | 0.07 |

Fuente: Laboratorio de calidad de una empresa productora de concentrado en Guatemala, 2013.

Harina de soya:

Este producto se obtiene del grano de soya en la reducción de su tamaño, el cual se realiza a través del proceso de molido y se tuesta bajo condiciones de calor húmedo para mejorar su valor nutricional. Los procedimientos de tostado normales reducen, pero no eliminan el inhibidor de la tripsina o ureasa, ni reduce de forma significativa las propiedades antigénicas de la harina de soya.

La harina de soya es la forma más simple de proteína de soya con un contenido proteínico de 44% ó 48%, tiene un alto valor nutricional para el ganado lechero y proporciona una dieta adecuada para aumentar la producción de leche.

A continuación se incluye la tabla, que muestra los nutrientes que tiene la harina de soya:

Tabla 3

Composición de los principales nutrientes de Harina de Soya (%)

| Nutrientes | % | Nutrientes | % |
|-------------------|----------|-------------------|----------|
| Proteínas | 46 | Fibra cruda | 4.95 |
| Humedad | 11 | Potasio | 2.1 |
| Ácido Glutámico | 8.22 | Extracto etéreo | 1.1 |
| Azúcar | 7 | Almidón | 0.5 |
| Cenizas | 6.5 | Azufre | 0.47 |
| Ácido Aspártico | 5.37 | Calcio | 0.25 |

Fuente: Laboratorio de calidad de una empresa productora de concentrado en Guatemala, 2013.

CAPÍTULO II

MARCO LEGAL APLICABLE A LAS EMPRESAS COMERCIALIZADORAS DE GRANOS

Este capítulo comprende las principales leyes a las que está sujeta una empresa comercializadora de granos, iniciando con la Constitución Política de la República de Guatemala, que es la primera en la jerarquía de las leyes; el Código de Comercio, donde rige a los comerciantes o todos los negocios mercantiles; el Código de Trabajo, que regula los derechos y obligaciones existentes entre el patrón y el trabajador; Código Tributario, detalla las normas tributarias que rigen a toda persona jurídica; Ley del Impuesto Sobre la Renta, sus reformas y la Ley de Actualización Tributaria Libro I- Impuesto Sobre la Renta, siendo las más importante para la presente tesis debido a que regula todo impuesto sobre la renta obtenida por persona jurídica, también ayuda a la determinación de las diferencias temporarias del impuesto diferido; Ley del Impuesto al Valor Agregado; y, tratados de libre comercio.

2.1 Constitución Política de la República de Guatemala

Establece que el objetivo primordial es la realización del bien común de las personas y familias, así como el deber del Estado de garantizar a los habitantes de la República, la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de las personas.

En materia del régimen de control y fiscalización para las empresas, establece el principio de legalidad en su artículo 239 "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias...”(6)

2.2 Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República y sus reformas

En su artículo primero menciona que es aplicable este Código a todo comerciante de actividad profesional, negocio jurídico mercantil y cualquier cosa mercantil; el artículo segundo menciona que es comerciante el que ejerce en nombre propio con fines de lucro, cualquier actividad relacionada a industria, intermediación de bienes y servicios, banca y auxiliares.

Las sociedades mercantiles aceptadas en Guatemala según el Código de Comercio son: Sociedad Colectiva, en Comandita Simple, en Comandita por Acciones, Responsabilidad Limitada y Sociedad Anónima.

Generalmente, las sociedades mercantiles inscritas en Guatemala están bajo Sociedades Anónimas, cuyos titulares son en virtud de participación en el capital social a través de títulos o acciones nominativas, y los titulares no responden con su patrimonio personal de las deudas de la sociedad, sino únicamente hasta la cantidad máxima de capital aportado.

En el título tercero, artículo 368, obliga a todo comerciante a llevar contabilidad, de acuerdo al sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados, llevando los libros de inventarios, diario, mayor y

estados financieros, los cuales deben ser autorizados por el Registro Mercantil, según artículo 372 también pueden llevar otros libros auxiliares que ayuden a tener una contabilidad organizada.

2.3 Código de Trabajo, Decreto 1441 del Congreso de la República

En este Código se regulan los derechos y obligaciones de los patronos y trabajadores; estableciendo en su artículo primero y segundo las definiciones siguientes:

Patrono es toda persona individual o jurídica que utiliza los servicios de los trabajadores, en virtud de un contrato o relación de trabajo.

Trabajador es toda personal individual que presenta a un patrono sus servicios materiales, en virtud de un contrato o relación de trabajo.

En el artículo 61 establece las obligaciones del patrón, entre los cuales los incisos más importantes a tomar en cuenta son: a) Enviar durante los primeros meses de cada año al Ministerio de Trabajo y Previsión Social, un informe que contenga los datos completos de cada trabajador, los días laborados y el total de egresos realizados por concepto de salarios anuales, b) Preferir en igualdad de circunstancias, a los guatemaltecos sobre quienes no los son, c) Guardar a los trabajadores la debida consideración, absteniéndose maltrato, d) y e) Dar oportunamente a los trabajadores todos los útiles necesarios para desarrollar su trabajo de forma adecuada, así como el lugar seguro para guardarlos, f) Permitir la inspección y vigilancia que las autoridades de trabajo practiquen en su empresa para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones del presente Código, g) Pagar al trabajador el salario que corresponda durante el tiempo que este pierda cuando sea imposibilitado para trabajar por culpa del patrono, h) Conceder al trabajador el tiempo necesario para el ejercicio de voto en las

elecciones populares, sin reducción del salario, j) Procurar por todos los medios la alfabetización de los trabajadores que lo necesiten, ñ) Conceder licencias con goce de sueldo a los trabajadores en los casos de fallecimiento de cónyuge, padres o hijos, cuando contrajera matrimonio, por nacimiento de hijo, para responder citaciones judiciales, o cuando el empleado autorice otros permisos específicos previstos en el convenio de trabajo.

Así como hay obligaciones para el patrono también el Código establece las obligaciones de los trabajadores, en su artículo 63, siendo las principales obligaciones las siguientes: a) Desempeñar el servicio contratado bajo la dirección del patrono o su representante, a cuya autoridad quedan sujetos en todo lo concerniente al trabajo, b) Ejecutar el trabajo con eficiencia, cuidado y esmero apropiados en la forma, tiempo y lugar convenidos, c) Restituir al patrono los materiales no usados y conservar en buen estado los instrumentos y útiles que se les faciliten para el trabajo, d) Tener buenas costumbres durante el trabajo, e) Presentar los auxilios necesarios en caso de siniestros o riesgo inminente en que las personas o intereses del patrono estén en peligro, sin derecho a remuneración adicional, f) Someterse a reconocimiento médico, sea al solicitar su ingreso al trabajo o durante este, solicitud del patrono o petición del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, g) Guardar los secretos técnicos, comerciales o de fabricación de los productos a cuya elaboración concurren directa o indirectamente, con tanta más fidelidad cuanto más alto sea el cargo del trabajador, h) observar rigurosamente las medidas preventivas que acuerden las autoridades competentes y las que indiquen los patronos, para seguridad y protección personal de ellos o de sus compañeros de labores, o de los lugares donde trabajan.

2.4 Código Tributario, Decreto 6-91 y sus reformas

Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas, esto según su artículo primero, es así como toda empresa jurídica queda sujeta a este Código.

El título I, capítulo III, establece las clases de tributo a los que se encuentran sujetos, entre los cuales están: Los impuestos, son los que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente; arbitrios, son todos los tributos decretados a favor de una municipalidad; contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, son las que tienen un determinante hecho generador, para beneficio del contribuyente.

En el artículo 14 establece que la obligación tributaria, se constituye un vínculo jurídico, de carácter personal entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos de ella. Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias en calidad de contribuyente o responsable.

Entre las obligaciones del sujeto pasivo se menciona, que está obligado al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por el Código Tributario o por normas legales especiales, como el pago de todas las sanciones e intereses, esto según el artículo 23.

Establece como hecho generador o hecho imponible el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo o bien la base por la cual se calcula el tributo.

En el artículo 112 establece como responsabilidad de los contribuyentes el de facilitar las tareas de determinación y recaudación, fiscalización e investigación de la Administración Tributaria y en especial llevar los libros y registros, inscribir los registros que correspondan, aportando los datos y comunicar las

modificaciones de los mismos, presentar las declaraciones, así como cumplir con cualquier otro deber formal que indiquen otras disposiciones legales; facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, toda inspección o verificación en cualquier ámbito del negocio; permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercadería, relacionados con hechos generadores y obligaciones tributarias; comunicar cualquier cambio de situación tributaria; acudir a las oficinas tributarias cuando su presentación sea requerida; proporcionar a la Administración Tributaria la información que le requieran referente a actos, contratos y otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos.

2.5 Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 y su reforma Decreto 04-2012

Esta ley establece y regula el impuesto sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica que se origine de la inversión de capital, trabajo o de combinación, obtenido en el territorio nacional, de acuerdo al artículo primero; esta ley tendrá vigencia hasta el año 2012.

En el capítulo VI decreto 26-92, establece que son rentas brutas todo conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza gravados o exentos; y en el capítulo XI artículo 38 establece como renta imponible para el régimen optativo, la renta bruta sin los costos y gastos necesarios para conservar la fuente productora de rentas gravadas, sumando los gastos no deducibles y restado de las rentas exentas, es así como establece sus costos y gastos deducibles y sus rentas exentas en cada uno de sus artículos.

Es por ello que se entenderá como renta imponible el valor sobre el cual se calcula el porcentaje del impuesto a pagar. El porcentaje del impuesto a pagar

se establece en el artículo 72 del Decreto 26-92, para las personas inscritas en el régimen optativo del treinta y uno por ciento (31%).

2.5.1 Reconocimiento de ingresos

En el artículo número 47 Decreto 26-92, menciona que el sistema de contabilidad a adoptar por los contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad completa, para atribuir los resultados que obtengan en cada período de imposición, tanto ingresos como egresos, debe ser bajo el método de lo devengado. Este método consiste en registrar las operaciones cuando ocurren independientemente del cobro o pago.

También menciona que los otros contribuyentes pueden optar el método de lo percibido bajo previa autorización de la administración y que toda vez adoptado un método, solamente puede cambiarse bajo autorización específica de la Administración Tributaria y de acuerdo a lo mencionado en el artículo 21 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

2.5.2 Límite de gastos

En el artículo número 39 inciso j) Decreto 26-92, dice “a partir del período de imposición ordinario inmediato siguiente al inicio de actividades, el monto de costos y gastos del período que exceda al noventa y siete por ciento (97%) del total de los ingresos. Este monto excedente podrá ser trasladado exclusivamente al período fiscal siguiente, para efecto de deducción.”(10)

Lo que se entiende en este artículo es que, independientemente una empresa presente ganancia incluyendo todos sus gastos, únicamente para el cálculo del impuesto serán considerados los gastos que estén dentro del 97% de sus ingresos gravados quedando así el resto deducibles para el siguiente período de

imposición o bien la empresa presente pérdidas en el período, deberá pagar un impuesto en el cual se tomará como renta imponible el 3% de los ingresos.

2.5.3 Provisión para garantías

Para el cálculo del impuesto Sobre la Renta no son deducibles las provisiones o reservas para garantías, debido a que en su artículo 39 Decreto 26-92 y su reforma Decreto 04-2012 menciona los gastos no deducibles, específicamente en el inciso c) y d), el cual indica que todos los costos o gastos que no se encuentren respaldados con documentos legales o que no correspondan al período anual de imposiciones a liquidar no serán deducibles, al igual en el artículo 38 Decreto 26-92, entre los gastos deducibles únicamente acepta las reservas de prestaciones, cuentas por cobrar y reservas para riesgos de las compañías de seguros y fianzas en los incisos, f), q) y r) respectivamente.

2.5.4 Inventario obsoleto

Todo inventario perdido por extravío, robo, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, toda vez estén debidamente comprobados, será gasto deducible, según el artículo 38, inciso ñ) Decreto 26-92.

Como se menciona en el párrafo anterior, el inventario únicamente puede ser dado de baja si se encuentra debidamente comprobado, en el artículo 15 del reglamento menciona los documentos aceptados para respaldar las operaciones contables, entre ellas la más importante es el caso de descomposición o destrucción de bienes, el cual debe de ser comprobado por un auditor fiscal de la Administración Tributaria, quien suscribirá un acta para constar la baja del inventario, si dentro de un plazo de 30 días hábiles no responde a la solicitud, la deducción será válida levantando un acta notarial del hecho.

2.5.5 Valor neto realizable

Se refiere al ajuste del valor del inventario, por costo mayor al precio de venta del inventario existente. Dado que el artículo 15 inciso 4 del reglamento Acuerdo Gubernativo Número 206-2004 no acepta la formación de reservas o provisiones para cubrir pérdidas futuras y en el artículo 38 inciso ñ) Decreto 26-92, mencionado anteriormente, no se acepta gasto deducible si no están debidamente comprobados.

La forma en que se registrará la pérdida por costo mayor al precio de venta será al momento de realizar efectivamente la venta, teniendo como comprobante la factura emitida con un precio menor.

2.5.6 Provisión para cuentas incobrables

La provisión aceptada máxima a los contribuyentes que no apliquen el sistema de deducción directa será el 3% sobre los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar, según el artículo 38 inciso q) Decreto 26-92.

2.5.7 Reconocimiento de pasivos

El reconocimiento de costos y gastos, el cual contablemente afecta una segunda parte siendo esta Cuentas por pagar, establece que no podrán ser registradas hasta no tener un documento contable legal, de acuerdo a lo establecido en lo siguiente:

Artículo 39 Gastos no Deducibles, inciso c) Decreto 26-92 y su reforma Decreto 04-2012 "Los no respaldados por la documentación legal correspondiente. Se entiende por documentación legal la exigida por esta Ley, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos y otras disposiciones legales tributarias y aduaneras, para efectos de comprobar los actos afectos a dichos impuestos. Lo anterior,

salvo cuando por disposición legal la deducción pueda acreditarse por medio de partida contable.”(10,13)

2.5.8 Contrato de construcciones

En el artículo 51 del Decreto 26-92 y el artículo 34 del Decreto 10-2012 menciona que las empresas de construcción o que realicen trabajos de inmuebles, cuyas operaciones generadoras de rentas comprendan más de un período de imposición deberán de establecer su renta neta bajo el método de avance según sus cuatro formas.

2.5.9 Depreciaciones

Es el valor de deducción por el uso de un activo fijo según su vida útil, hay tres formas de cálculo: Números dígitos, unidades producidas y línea recta. En el artículo 18 y 19 del Decreto 26-92 establece, que el método permitido para la deducción es con base a línea recta y los porcentajes máximos que permite en cada uno de los rubros de activo fijo, los más relevantes están los siguientes:

| | |
|--------|---|
| 5% | Edificios; |
| 20% | Inmuebles, mobiliario y equipo de oficina, maquinaria, vehículos, aviones, remolques, barcos, contenedores; |
| 25% | Herramientas, cristalería, mantelería, cubiertos; |
| 33.33% | Equipo de cómputo y programas. |

En el artículo 16 del Decreto 26-92, menciona que en caso no se deduzca la cantidad de depreciación permitida en un período de imposición o bien se realizará por un valor inferior a la cantidad máxima, el contribuyente no tendrá derecho de deducir la cuota en los períodos posteriores.

2.5.10 Deterioro

Es el registro que se genera al momento que un activo fijo pierde valor por desgaste extraordinario, según el artículo 18 del Decreto 26-92, únicamente permite el registro por depreciación en activos fijos según sus porcentajes máximos autorizados.

2.5.11 Amortización de intangibles

En el artículo 23 Decreto 26-92, establece que los costos incurridos por la adquisición de bienes intangibles como lo son marcas de fábrica o de comercio, los procedimientos de fabricación, patentes de inversión, derecho de propiedad intelectual u otros similares se podrá deducir por el método de línea recta en cuotas anuales sucesivas e iguales, el período será según las condiciones de adquisición o creación sin ser menor a cinco años, en el caso de los derechos de llaves no podrán ser menor a diez años.

2.5.12 Contratos de arrendamiento

Este arrendamiento consiste en el alquiler de un bien utilizado para la producción de la renta con opción de compra al finalizar el contrato. La ley del impuesto Sobre la Renta permite únicamente los contratos de arrendamientos operativos los cuales consisten en el alquiler de bienes muebles o inmuebles utilizados para la producción de la renta sin opción de compra, esto según el artículo 38 inciso k) del Decreto 26-92.

2.6 Ley de Actualización Tributaria, libro I – Impuesto Sobre la Renta

Esta ley entra en vigencia a partir del año 2013 y en su artículo primero establece como objeto que se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en ese libro, sean nacionales o extranjeros, residentes o no en el país, y el impuesto se genera cada vez que se produce una renta gravada.

Establece como renta tres tipos: las de actividades lucrativas, de trabajo, de capital y ganancias de capital, en el artículo 2.

Una empresa comercializadora de granos tiene como renta la de actividades lucrativas, que establecen que son generadas dentro del territorio nacional, con o sin establecimiento permanente, así como las rentas que provengan de la producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala según el inciso b), artículo 4.

En el artículo 20 establece como renta bruta el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas, y en el artículo 19 establece como renta imponible para el Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, el cálculo de la renta bruta deduciendo la renta exenta y los costos y gastos deducibles, sumando los costos y gastos para la generación de rentas exentas.

El tipo impositivo aplicable a la renta imponible será de veinticinco por ciento (25%) según el artículo 36.

Debido que a partir del año 2013 entra en vigencia la presente ley, a continuación se presentan únicamente las referencias legales por las cuales afectan las diferencias temporarias.

a) Reconocimiento de ingresos: Sigue vigente, según el artículo 52.

- b) Límite de gastos:** Esta diferencia temporaria a partir del año 2013 ya no aplica, debido a que ya no establece porcentaje máximo de costo y gastos (regla 97-3).

- c) Provisión para garantías:** Para el año 2013 la diferencia de provisión para garantía continua de igual forma según el Decreto 10-1012, artículo 23 costos y gastos no deducibles en el inciso d) y e), así como también en el artículo 21 costos y gastos deducibles en el numeral 8, 20 y 21.

- d) Inventario obsoleto:** Sigue vigente, según el artículo 21 numeral 17.

- e) Valor neto realizable:** Sigue vigente, según el artículo 21 numeral 17 y su reglamento artículo 14 numeral 1.

- f) Provisión para cuentas incobrables:** Sigue vigente, según el artículo 21 numeral 20.

- g) Reconocimiento de pasivos:** Sigue vigente, según el artículo 23 inciso d).

- h) Contrato de contrataciones:** Sigue vigente, según el artículo 34.

- i) Depreciaciones:** Sigue vigente, según el artículo 25 y 28, teniendo la única modificación que a acepción de las licencias de software se depreciarán a un diez por ciento (10%).

- j) Deterioro:** Sigue vigente, de igual forma según el artículo 28.

k) **Amortización de intangibles:** Aplica de igual forma según el artículo.

l) **Contratos de arrendamiento:** Sigue vigente, según el artículo 21, numeral 13.

2.7 Ley de Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 y sus reformas

El Impuesto al Valor Agregado conocido con sus siglas IVA, se genera por:

- Ventas, permutas, arrendamiento o donaciones de bienes muebles e inmuebles;
- Prestación de servicios en territorio nacional;
- Importaciones;
- Adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo la masa hereditaria o finalización de proindiviso;
- Retiro de bienes muebles efectuados por contribuyente, propietario, socio, director o empleado para uso personal, ya sea de su propia producción, o compra para la reventa, o cualquiera que sea su naturaleza jurídica;
- Destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, caso fortuitos o de fuerza mayor o delitos contra patrimonio;
- Aportaciones de bienes inmuebles a sociedades.

Según lo establece en el artículo 3 de la ley.

En el artículo 2 establece los conceptos más importantes a conocer para efecto de la ley, entre los más relevantes están los siguientes:

Venta: Se entenderá como acto o contrato que sirva para transferir a títulos onerosos el dominio total o parcial de bienes muebles e inmuebles en el territorio nacional, según inciso uno.

Servicios: La acción o prestación que una persona hace para otra, por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia, esto según inciso dos.

Contribuyente: Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley, de acuerdo al inciso 6.

Período impositivo: Un mes calendario según el inciso 7.

La tarifa única aplicada al IVA es del 12% sobre la base imponible el cual deberá estar incluido en el precio de venta de bienes y servicios, esto según el artículo 10 de la ley.

El débito fiscal corresponde al impuesto generado por las operaciones de venta y servicios realizados por el contribuyente en un período de imposición.

Crédito fiscal procede del derecho por la adquisición de bienes y utilización de servicios, o se impliquen a actos gravados.

El importe a pagar por el impuesto es el que resulte de la diferencia entre débito y crédito fiscal en cada período impositivo, esto según el artículo 19.

En caso el crédito fiscal sea mayor al débito, quedará como remanente de crédito para el siguiente período de imposición, según artículo 21; el único caso en que se devolverá crédito fiscal es a las empresas que tengan el derecho y se dediquen a la exportación, presten servicios o vendan bienes a personas exentas de impuestos, según artículo 23.

2.8 Tratados de Libre Comercio

Los Tratados de Libre Comercio son acuerdos suscritos entre dos o más países, los cuales contienen normas para reglamentar la lealtad en la competencia de las importaciones y restricciones de las exportaciones y presentan especial relevancia en el sector agroalimentario donde existen altas distorsiones en los precios originados por el apoyo que muchos países le brindan a dicho sector; asimismo, debido a que en todo Tratado de Libre Comercio se negocian aranceles preferenciales se deben observar ciertas normas de origen, que no son más que reglas que se establecen entre los países que firman un Tratado de Libre Comercio con el objeto de asegurar que los bienes que reciben preferencia en virtud de dicho tratado, provengan de los países participantes del acuerdo; asimismo, con dichas normas se evita que terceros países se beneficien indebidamente de acuerdos que no han firmado.

2.9 Requisitos para la Importación de maíz amarillo, harina de soya y destilado de maíz a Guatemala

Según el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación (MAGA), para permitir el ingreso de estos productos para uso industrial y/o consumo humano se exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Fotocopia de Certificado Fitosanitario Internacional, el cual debe especificar que el envío viene libre de plagas cuarentenarias.

- Fotocopia del Certificado de Origen del Producto.
- Fotocopia de la factura comercial.
- Conocimiento de Embarque, el cual deberá entregarse al momento del ingreso del producto al país.
- El MAGA a través del Servicio de Protección Alimentaria –SEPA- procederá a realizar una inspección minuciosa para verificar ausencia de malezas y plagas reglamentadas, del resultado de la misma dependerán las medidas fitosanitarias a aplicar.

CAPÍTULO III

NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES - SECCIÓN 29 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

El presente capítulo trata de la creación de Normas Internacionales de Información Financiera orientadas para las Pequeñas y Medianas Entidades, la aprobación de las instituciones internacionales y nacionales, la importancia de la Sección 29 Impuestos a las Ganancias, los impuestos aplicables a las ganancias fiscales así como el reconocimiento de los impuestos corrientes y diferidos.

3.1 Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades

Estas normas fueron creadas con el objetivo de obtener estados financieros con la situación general financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad, para una variedad de usuarios como lo son los accionistas, acreedores y público en general, para la toma de decisiones sobre la misma entidad.

3.2 Creación de NIIF para las PYMES

El consejo de Normas Internacionales de Contabilidad conocido con sus siglas en inglés IASB, se estableció en 2001, como parte de la Fundación del Comité de Normas Internacionales (IASC).

IASB es el organismo de emisión y el responsable de la aprobación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y sus interpretaciones.

Las NIIF fueron creadas para el diseño de estados financieros con propósito de suministrar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo con información general, para la fácil interpretación de las mismas y el uso de tomas decisiones económicas correctas.

IASB creó otra norma por separado, la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), para que sea aplicada en otro tipo de empresas, que en varios países les denominan como pequeñas y medianas empresas (PYMES), estas son empresas privadas o entidades sin obligación pública de rendir cuentas.

3.3 Aprobación de NIIF para PYMES en Guatemala

En la NIIF para las PYMES en su párrafo P13 del prólogo menciona la decisión sobre a qué entidades se le requiere o permite utilización de dichas normas, esta recae en las autoridades legislativas, reguladoras y en los emisores de normas de cada jurisdicción. En Guatemala corresponde esta responsabilidad al Colegio de Contadores Públicos y Auditores (CCPAG).

Inicialmente fue el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas el que 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 (IGCPA); luego en Asamblea General Extraordinaria de fecha 02 de marzo 2001, según acta 2-2000/2002, aprobó la sustitución de la Comisión de Normas de Contabilidad y Auditoría del IGCPA y reconoce a los Comités Internacionales de Normas de Contabilidad (IASB) y Auditoría (Federación Internacional de Contadores – IFAC, por sus siglas en inglés).

En el acta mencionada en el párrafo anterior, se aprueba la sustitución de los 44 Principios de Contabilidad generalmente aceptados que fueron emitidos por la Comisión de Principios del IGCPA desde 1984, por las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Comité Internacional de Estándares de Contabilidad (IASC, por sus siglas en inglés, que fue sustituido por el IASB en el año 2001) y adoptadas por el IGCPA.

El Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG), como entidad rectora de la profesión de Contaduría Pública y Auditoría en el país, el 20 de diciembre de 2007, la Junta Directiva de dicho colegio publica dos resoluciones para adoptar el marco conceptual, las Normas Internacionales de Información Financiera y sus interpretaciones, las cuales son optativas para el período que inicie el 01 de enero de 2008 y obligatorio a partir de enero 2009.

Por último, en Asamblea General Extraordinaria del día 29 de de junio de 2010, el CCPAG aprobó adoptar las NIIF para las PYMES, para su observancia general en Guatemala.

En cuanto al criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT sobre la utilización de NIIF para las PYMES para la preparación de estados financieros; no existe una normativa legal que obligue a la utilización de la norma internacional; para la SAT lo que es exigible es que la información que presenten los contribuyentes en sus estados financieros, cumplan con las disposiciones legales que regula la legislación tributaria, y que coincidan con los registros contables, con las declaraciones de impuestos presentados y con los estados financieros que deban publicarse.

3.4 Importancia de la NIIF para las PYMES, Sección No. 29 Impuesto a las Ganancias

Esta sección consiste sobre todo impuesto a las ganancias ya sea nacional o extranjero que se origine en territorio nacional y este sujeto a las ganancias fiscales, así como la contabilidad del impuesto a las ganancias, la entidad debe reconocer sus consecuencias fiscales actuales y futuras, como toda transacción que afecte los estados financieros.

Estos impuestos fiscales se comprenden en impuesto corriente e impuesto diferido.

La importancia de esta sección se basa en la identificación, reconocimiento, medición y contabilización de los impuestos corrientes y diferidos, para los cuales hay que tomar en cuenta los siguientes pasos:

- a) Reconocer los impuestos corrientes a pagar según su base fiscal y tasa impositiva.
- b) Identificar las partidas que afecten las ganancias fiscales (liquidación de activos y pasivos por su importe en libros o partidas de ingresos o egresos que son impositivos o deducibles).
- c) Determinar la base fiscal para el cálculo del impuesto fiscal.
- d) Identificar las diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.
- e) Reconocer las diferencias temporarias como impuestos diferidos activos o impuestos diferidos pasivos.
- f) Medición de los activos y pasivos por impuesto diferido por medio de la tasa impositiva aplicable.

3.5 Base Fiscal

Se le conoce como base fiscal a la legislación aprobada o cuyo proceso de aprobación este prácticamente concluido al final del período en que se informa, de cada país para determinar el impuesto a las ganancias, en el caso de Guatemala se utiliza como base fiscal la ley del ISR visto en el capítulo II.

3.6 Impuestos Corrientes

Es el impuesto que se calcula sobre las ganancias o pérdidas en la base fiscal según la tasa impositiva de ley, el cual es reconocido como importe a pagar en un pasivo por impuesto corriente. Si hubiere un exceso del importe pagado con el importe a pagar, se reconocerá como un activo por impuesto corriente siempre y cuando el importe sea recuperable en impuestos posteriores.

3.7 Diferencias Temporarias

Es la diferencia de los importes reconocidos de los activos y pasivos que se registran en el estado de situación financiera de una entidad y los mismos en la base fiscal, o bien entre las diferencias en el reconocimiento en libros de los ingresos y gastos de un período sobre el que se informan en la base financiera y que son reconocidos en otros períodos según la base fiscal.

3.8 Impuestos Diferidos Activos y Pasivos

Es el cálculo de la tasa impositiva sobre la diferencia temporaria que se genera en el período en el que se informa. Se reconoce impuesto diferido activo o pasivo según lo siguiente:

a) Activo por impuesto diferido:

Se reconoce para toda diferencia temporaria que se espere que reduzca la ganancia fiscal en el futuro, y para la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.

Ejemplo: Una entidad reconoce un pasivo por compra a un proveedor, el cual entregará la factura hasta el período siguiente; la posición de la compañía es reconocer el pasivo de forma inmediata al conocer la obligación. En este ejemplo, un gasto que se reconocerá en el estado de resultado financiero en el primer período, pero no será deducible fiscalmente. En el segundo período el gasto no se reconocerá en el estado de resultado financiero pero será deducible fiscalmente.

Primer Período

| | Financiero | Fiscal | Diferencia Temporaria | Activo por Impuesto Diferido |
|--------------|------------|-----------|--------------------------|------------------------------------|
| Ingresos | Q 100.00 | Q 100.00 | | |
| Gastos | Q (50.00) | Q (40.00) | Q 10.00 | Q 3.10 |
| Ganancias | Q 50.00 | Q 60.00 | | |
| Impuesto 31% | Q 15.50 | Q 18.60 | | |

Segundo Período

| | Financiero | Fiscal | Diferencia Temporaria | Reversión de activo por Impuesto Diferido |
|--------------|------------|-----------|--------------------------|--|
| Ingresos | Q 100.00 | Q 100.00 | | |
| Gastos | Q (40.00) | Q (50.00) | Q (10.00) | Q (3.10) |
| Ganancias | Q 60.00 | Q 50.00 | | |
| Impuesto 31% | Q 18.60 | Q 15.50 | | |

En el primer año la ganancia fiscal fue de Q60.00 debido a que el gasto no fue deducible; esto genera una diferencia temporaria en el primer período de

Q.10.00 por lo que se reconoce un impuesto diferido activo por Q.3.10. Para el próximo período este gasto ya es deducible por lo que reduce la ganancia fiscal a Q.50.00 y se revierte el efecto del impuesto diferido activo.

b) Pasivo por impuesto diferido

Se reconoce para toda diferencia temporaria que se espere que incrementen la ganancia fiscal en el futuro.

Ejemplo: Una entidad registra como gasto de cuentas incobrables únicamente los casos en los cuales se conoce la pérdida real de la cuenta por cobrar. Fiscalmente se permite el reconocimiento de una provisión según porcentaje máximo legal (3%). Al año siguiente uno de los clientes se declara en quiebra y por lo tanto no pagará la cuenta por cobrar por valor de Q.10.00. En este ejemplo, el gasto no se reconocerá en el estado de resultado financiero en el primer período, pero si será deducible fiscalmente. En el segundo período el gasto se reconocerá en el estado de resultado financiero y el mismo ya no será deducible fiscalmente.

Primer Período

| | Financiero | Fiscal | Diferencia Temporaria | Pasivo por Impuesto Diferido |
|--------------|------------|-----------|--------------------------|------------------------------------|
| Ingresos | Q 100.00 | Q 100.00 | | |
| Gastos | Q (40.00) | Q (50.00) | Q (10.00) | Q (3.10) |
| Ganancias | Q 60.00 | Q 50.00 | | |
| Impuesto 31% | Q 18.60 | Q 15.50 | | |

Segundo Período

| | Financiero | Fiscal | Diferencia Temporaria | Reversión de Pasivo por Impuesto Diferido |
|--------------|------------|-----------|--------------------------|--|
| Ingresos | Q 100.00 | Q 100.00 | | |
| Gastos | Q (50.00) | Q (40.00) | Q 10.00 | Q 3.10 |
| Ganancias | Q 50.00 | Q 60.00 | | |
| Impuesto 31% | Q 15.50 | Q 18.60 | | |

En el primer año la ganancia fiscal fue de Q50.00 debido a que la provisión para cuentas incobrable fue registrada, al próximo periodo este gasto ya no será deducible por lo que incrementará la ganancia fiscal a Q60.00; en el primer año el impuesto que se genere por la diferencia temporaria se reconocerá en un pasivo por impuesto diferido y el segundo período se revertirá.

A continuación se detallarán las diferencias temporarias más frecuentes que se pueden encontrar según base fiscal guatemalteca (Ley del ISR) y la NIIF para las PYMES.

3.8.1 Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá como ingreso en actividad ordinaria todo lo que se genere de las transacciones de venta de bienes que sean del giro normal del negocio, prestaciones de servicios, contratos de construcciones en una entidad contratista, arrendamientos, dividendos de negocios conjuntos.

Para una empresa comercializadora de granos se reconocerá como ingreso de actividades ordinarias por venta de bienes cuando cumpla con las siguientes especificaciones según la Sección 23 Ingresos por actividades ordinarias, en sus párrafos 23.10 al 23.13:

- a) La entidad transfiere al comprador los riesgos y ventajas inherentes de la propiedad de los bienes
- b) La entidad no conserva ninguna relación de control o que retenga el control efectivo sobre el bien vendido
- c) El importe del bien pueda medirse con fiabilidad
- d) La entidad obtendrá beneficios económicos por la transacción del bien
- e) Los costos incurridos con relación al bien puedan ser medidos con fiabilidad.

La única especificación por la cual difiere con la base fiscal es con el inciso a), transferencia de riesgos y ventajas, ya como bien se mencionó en el Capítulo II punto 2.5.1, que los ingresos se conocen en el momento en que ocurren las transacciones.

Ejemplo: Una entidad realiza una venta del producto "X" que obtiene ingresos netos por Q5,000.00, las condiciones de venta incluyen la entrega del producto, lo cual tarda un mes para la entrega al cliente; la información según sus bases al período en que se informa quedaría de la siguiente forma:

Primer Período

| | Base Financiera | Base Fiscal | Diferencia temporaria | Activo por Impuesto Diferido |
|-------------------------------------|-----------------|--------------|-----------------------|------------------------------|
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q 10,000.00 | Q 10,000.00 | | |
| Venta factura no Entregada | Q - | Q 5,000.00 | Q (5,000.00) | Q(1,550.00) |
| Total de Ingresos | Q 10,000.00 | Q 15,000.00 | | |
| Gastos | Q (5,000.00) | Q (5,000.00) | | |
| Ganancias | Q 5,000.00 | Q 10,000.00 | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q 1,550.00 | Q 3,100.00 | | Q(1,550.00) |

Segundo Período

| | | Base Financiera | Base Fiscal | Diferencia temporaria | Reversión de activo por Impuesto Diferido |
|---|---|--------------------|--------------|--------------------------|---|
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q | 10,000.00 | Q 10,000.00 | | |
| Venta entregada factura en el período anterior | Q | 5,000.00 | Q - | Q5,000.00 | Q 1,550.00 |
| Total de Ingresos | Q | 15,000.00 | Q 10,000.00 | | |
| Gastos | Q | (5,000.00) | Q (5,000.00) | | |
| Ganancias | Q | 10,000.00 | Q 5,000.00 | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q | 3,100.00 | Q 1,550.00 | | Q 1,550.00 |

Según la Sección 23 Ingresos por Actividades Ordinarias, esta venta no se podrá reconocer en el primer período en que se informa como un ingreso debido a que durante el envío de la entrega el producto "X" puede correr algún riesgo y este aún se encuentra bajo la responsabilidad de la entidad, en cambio según base fiscal este producto deberá de ser reconocido en el primer período como ingreso mediante su factura correspondiente realizada antes del envío.

En el primer período en que se informó aún no se encontraba realizada la entrega, esta entrega será registrada hasta en el segundo período si la entrega se realiza con satisfacción esto según la base financiera.

Debido a que la ganancia fiscal para el segundo período reducirá, el cálculo del impuesto diferido por la diferencia temporaria se convertirá en un activo por impuesto diferido.

3.8.2 Ventas por suscripciones

La diferencia temporaria que se genera en la venta por suscripciones, nace según la Sección 23 Ingresos por Actividades Ordinarias, en el párrafo número 23.15 donde menciona que cuando exista la venta a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un período especificado, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de forma lineal a lo largo del período especificado.

Según la base fiscal se reconocen como ingresos en el momento que se reconoce la venta.

Ejemplo: Una empresa realiza ventas por suscripciones de servicios a un año, las formas de pago son de 3 a 6 cuotas en los primeros meses de adquirir el servicio, un cliente decide adquirir un servicio a mediados del período en que se informa pagadero a 3 cuotas por Q 2,000.00 cada una.

La información según sus bases, al período en que se informa, quedaría de la siguiente forma:

Primer Período

| | Base Financiera | Base Fiscal | Diferencia temporaria | Activo por Impuesto Diferido |
|-------------------------------------|--------------------|--------------|--------------------------|------------------------------------|
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q10,000.00 | Q10,000.00 | | |
| Venta factura por suscripciones | Q 3,000.00 | Q 6,000.00 | Q(3,000.00) | Q (930.00) |
| Total de Ingresos | Q13,000.00 | Q 16,000.00 | | |
| Gastos | Q(5,000.00) | Q (5,000.00) | | |
| Ganancias | Q 8,000.00 | Q 11,000.00 | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q 2,480.00 | Q 3,410.00 | | Q (930.00) |

Segundo Período

| | Base Financiera | Base Fiscal | Diferencia temporaria | Reversión de activo por Impuesto Diferido |
|--|--------------------|--------------|--------------------------|--|
| Ingresos por Actividades Ordinarias Venta realizadas facturadas en el período anterior | Q 10,000.00 | Q 10,000.00 | | |
| | Q 3,000.00 | Q - | Q 3,000.00 | Q 930.00 |
| Total de Ingresos | Q 13,000.00 | Q 10,000.00 | | |
| Gastos | Q (5,000.00) | Q (5,000.00) | | |
| Ganancias | Q 8,000.00 | Q 5,000.00 | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q 2,480.00 | Q 1,550.00 | | Q 930.00 |

El total de la venta corresponde a Q6,000.00 (3 cuotas X Q2,000.00), registrado en el primer período en la base financiera como ventas ordinarias únicamente Q3,000.00 debido a que el ingreso se registrará de forma lineal (Q6,000.00 / 12 meses X 6 meses transcurridos al final del período en que se informa). En el primer período de la base fiscal se reconocerá como ingreso el total facturado (Q 6,000.00), surgiendo así la diferencia temporaria.

En el segundo período en la base financiera se reconocerán los ingresos por servicios prestados en ese período Q3,000.00 (Q6,000.00 / 12 meses X 6 meses transcurridos al final del período en que se informa), en la base fiscal se reducirá la ganancia fiscal es así como la diferencia temporaria del primer año se reconocerá como un activo por impuesto diferido.

Esta diferencia temporaria difícilmente afectaría a una empresa comercializadora de granos, ya que por el tipo del giro del negocio no generan ventas por suscripciones.

3.8.3 Límite de gastos

La NIIF para las PYMES define como gastos en la Sección 2 “Los que surgen de la actividad ordinaria incluyendo el costo de ventas, los salarios y la depreciaciones. Usualmente, toman la forma de una salida o disminución del valor de los activos, tales como efectivo y equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.” (pág. 20) o bien como los decremento de los pasivos.

Con la definición anterior se entenderá que, se reconocen como costos y gastos el 100% de las actividades ordinarias durante el período en que se informa.

En el Capítulo II en su punto 2.5.2 explica que según la base fiscal se reconocerá para el cálculo del impuesto corriente el 97% de los gastos sobre los ingresos obtenidos.

Ejemplo de diferencia temporaria por límite de gastos: Una entidad al final del primer período en que reporta presenta un total de ingresos por Q10,000.00 sus costos y gastos fueron Q9,800.00, en el segundo período obtuvo un total de ingresos de Q10,000.00 con costos y gastos de Q4,000.00

La información según sus bases al período en que se informa quedaría de la siguiente forma:

Primer Período

| | Base Financiera | Base Fiscal | Diferencia temporaria | Activo por Impuesto Diferido |
|-------------------------------------|--------------------|--------------|--------------------------|---------------------------------------|
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q 10,000.00 | Q 10,000.00 | | |
| Costos y Gastos | Q (9,800.00) | Q (9,700.00) | Q (100.00) | Q (31.00) |
| Ganancias | Q 200.00 | Q 300.00 | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q 62.00 | Q 93.00 | | Q (31.00) |

Segundo Período

| | | Base Financiera | Base Fiscal | Diferencia temporaria | Reversión de activo por Impuesto Diferido |
|-------------------------------------|---|----------------------------|--------------------|----------------------------------|--|
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q | 10,000.00 | Q 10,000.00 | | |
| Costos y Gastos | Q | (4,000.00) | Q (4,100.00) | Q 100.00 | Q 31.00 |
| Ganancias | Q | 6,000.00 | Q 5,900.00 | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q | 1,860.00 | Q 1,869.00 | | Q 31.00 |

En el primer período en la base financiera se reconoce un impuesto menor al presentado en la base fiscal, debido a que se reportaron el 100% de los costos y gastos incurridos durante el período, mientras que en la base fiscal se reconocieron el 97% de los costos y gastos, generando una diferencia temporaria la cual crea un activo por impuesto diferido.

En el segundo período en la base fiscal los gastos no reconocidos del primer año se aplicarán y serán deducibles provocando una reducción de la ganancia fiscal.

3.8.4 Provisión para garantías

La NIIF para las PYMES permite registrar una provisión por garantías sobre ingresos de actividades ordinarias de las cuales la entidad haya ofrecido, como en el caso de cambio o reintegro por productos defectuosos o bien falta de satisfacción del producto o servicio otorgado, según sección 23 párrafo 23.13. Este se reconoce como una provisión en el pasivo y como un gasto.

Según la base fiscal en el Capítulo II 2.5.3 la provisión de ganancias no es deducible para el cálculo del impuesto corriente.

Ejemplo: Una entidad ofrece garantía por reparación de los productos durante 2 años, lo cual según estadísticas comprueban que representan el 10% en gasto sobre las ventas realizadas, en el segundo período se efectúan reclamos por garantías por Q1,000.00.

La información según sus bases al período en que se informa quedaría de la siguiente forma:

Primer Período

| | Base | | Diferencia | Activo |
|-------------------------------------|--------------|--------------|-------------|-----------|
| | Financiera | Base Fiscal | temporaria | por |
| | | | | Impuesto |
| | | | | Diferido |
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q 10,000.00 | Q 10,000.00 | | |
| Costos y Gastos | Q (4,000.00) | Q (4,000.00) | | |
| Gasto por provisión de Garantías | Q (1,000.00) | Q - | Q(1,000.00) | Q(310.00) |
| Ganancias | Q 5,000.00 | Q 6,000.00 | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q 1,550.00 | Q 1,860.00 | | Q(310.00) |

Según NIIF para las PYMES se registra el 100% de los gastos por provisiones en garantía, en la base fiscal no se permite esta provisión ya que no es deducible, esto crea la diferencia temporaria que será registrada en la base fiscal y no en la financiera, hasta en el momento en que los gastos sean incurridos por las reparaciones realizadas como lo demuestra en el segundo período. Aquí se genera un activo por impuesto diferido.

Segundo Período

| | | Base Financiera | Base Fiscal | Diferencia temporaria | Reversión de activo por Impuesto Diferido |
|-------------------------------------|---|----------------------------|--------------------|----------------------------------|--|
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q | 10,000.00 | Q 10,000.00 | | |
| Costos y Gastos | Q | (4,000.00) | Q (4,000.00) | | |
| Gasto por Garantías | Q | - | Q (1,000.00) | Q 1,000.00 | Q 310.00 |
| Ganancias | Q | 6,000.00 | Q 5,000.00 | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q | 1,860.00 | Q 1,550.00 | | Q 310.00 |

En el segundo período en la base fiscal se reconoce el gasto por garantía que fue reclamado durante ese año provocando una reducción de la ganancia fiscal.

3.8.5 Inventario obsoleto

La NIIF para las PYMES en su Sección 13 párrafo 13.19 mencionan, que toda entidad debe evaluar el deterioro del valor de los inventarios al final del período en que se informa, si el importe en libros no es recuperable ya sea por daños u obsolescencia se debe reconocer, este debe presentarse en el resultado como una pérdida por deterioro del valor (o pérdida en inventario obsoleto).

Bajo la base fiscal un inventario se puede dar de baja por obsolescencia cuando esté debidamente comprobado y sea autorizado por un auditor fiscal de la SAT o bien 30 días después si éste no se presentase levantando un acta notarial véase Capítulo II 2.5.4.

Ejemplo: Una entidad al final del período en que informa determina que tiene inventario obsoleto que haciende por Q1,500.00 los cuales no se han reportado para dar de baja fiscalmente, siendo autorizado hasta el período siguiente por la base fiscal.

La información según la bases en los períodos en que se informa quedaría de la siguiente forma:

Primer Período

| | Base | | Diferencia temporaria | Activo por Impuesto Diferido |
|---|--------------|--------------|--------------------------|------------------------------------|
| | Financiera | Base Fiscal | | |
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q 10,000.00 | Q 10,000.00 | | |
| Costos y Gastos | Q (4,000.00) | Q (4,000.00) | | |
| Pérdida por deterioro del valor o pérdida en inventario obsoleto. | Q (1,500.00) | Q - | Q(1,500.00) | Q (465.00) |
| Ganancias | Q 4,500.00 | Q 6,000.00 | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q 1,395.00 | Q 1,860.00 | | Q (465.00) |

Segundo Período

| | Base | | Diferencia temporaria | Reversión de activo por Impuesto Diferido |
|---|--------------|-------------|--------------------------|--|
| | Financiera | Fiscal | | |
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q 10,000.00 | Q 10,000.00 | | |
| Costos y Gastos | Q (4,000.00) | Q(4,000.00) | | |
| Pérdida por deterioro del valor o pérdida en inventario obsoleto. | Q - | Q(1,500.00) | Q 1,500.00 | Q 465.00 |
| Ganancias | Q 6,000.00 | Q 4,500.00 | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q 1,860.00 | Q 1,395.00 | | Q 465.00 |

En el primer período se registrará en la base financiera el total de la pérdida por el inventario obsoleto determinado al final del período en que se informa, quedando pendiente registrarse en la base fiscal.

En el segundo período en cuanto se autorice la baja por inventario obsoleto por parte de la SAT se registrará la pérdida en la base fiscal, reduciendo la ganancia fiscal de ese período.

Se genera una diferencia temporaria en el primer período registrando un activo por impuesto diferido por la diferencia del registro en los períodos, siendo revertido en el segundo período al momento de registrar la pérdida en la base fiscal.

3.8.6 Valor neto realizable

La NIIF para las PYMES en la Sección 13 Inventarios, establece que la medición inicial de los inventarios serán todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para darle su condición y ubicación actual, estos costos se medirán al final del período en que se informa según el importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y ventas, conocido como medición de valor neto realizable en las NIIF completas.

En la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos en sus párrafos del 2 al 4, menciona el deterioro del valor de los inventarios por medio del precio de venta menos costos de terminación y venta, la cual explica que si el importe en libros a la fecha sobre la que se informa ha sufrido un deterioro siendo mayor al valor del precio de venta menos los costos de terminación y venta, esta diferencia será ajustada rebajando los inventarios y registrado como una pérdida por deterioro del valor y se reconocerá en el resultado.

También señala que se debe de reconocer el precio de venta menos costos de terminación y ventas partida por partida, si fuese impracticable la entidad puede agrupar las partidas por la misma línea de productos que sean similares por

propósito o uso final a efecto de evaluar el deterioro del valor o el valor neto realizable.

Si en un período posterior en la evaluación del deterioro del valor o el valor neto realizable demostrase que es mayor al valor en libros, y que el aumento surgió por el mismo motivo por el cual en un período anterior fue registrado una pérdida por el deterioro del valor o valor realizable, este podrá revertir el valor del importe original registrado.

En la base fiscal según el Capítulo II 2.5.5 dice, que no es deducible ningún gasto que no sea debidamente soportado o reservas que puedan cubrir pérdidas futuras.

A continuación un ejemplo de la diferencia temporaria por medición al valor realizable de los inventarios: Una entidad tiene un grupo de inventarios que al final en el período en que informa según el precio del mercado menos costos de terminación y venta son menores por Q1,800.00 al valor en libros, la entidad rebaja sus inventarios y registra una pérdida por deterioro del valor, al segundo período los inventarios son vendidos al precio del mercado.

Primer Período

| | Base | | Diferencia temporaria | Activo por Impuesto Diferido |
|--|--------------|--------------|-----------------------|------------------------------|
| | Financiera | Base Fiscal | | |
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q 10,000.00 | Q10,000.00 | | |
| Costos y Gastos | Q (4,000.00) | Q (4,000.00) | | |
| Pérdida por deterioro del valor o valor neto realizable. | Q (1,800.00) | Q - | Q(1,800.00) | Q (558.00) |
| Ganancias | Q 4,200.00 | Q 6,000.00 | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q 1,302.00 | Q 1,860.00 | | Q (558.00) |

Se registra en la base financiera la pérdida por deterioro del valor de Q1,8000.00, en la base fiscal no fue tomado en cuenta la pérdida por deterioro al valor debido a que no es deducible, esto generó una diferencia temporaria que en el segundo período al momento que los inventarios sean realizados por medio de una venta serán registrados en la base fiscal.

Segundo Período

| | Base | | Diferencia temporaria | Reversión de activo por Impuesto Diferido |
|---|--------------|--------------|--------------------------|---|
| | Financiera | Base Fiscal | | |
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q 4,000.00 | Q 4,000.00 | | |
| Costos y Gastos | Q (4,000.00) | Q (4,000.00) | | |
| Costos de inventarios registrados en base financiera como pérdida por deterioro del valor | Q - | Q (1,800.00) | Q 1,800.00 | Q 558.00 |
| Ganancias | Q - | Q (1,800.00) | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q - | Q 558.00 | | Q 558.00 |

En el segundo período suponiendo que la única venta existente fue la de los inventarios a los que en el año anterior se registró una pérdida por deterioro y que estos fueron vendidos al valor del mercado siendo el mismo con el que se realizó la evaluación del valor neto realizable, demuestra que en la base financiera no se registra pérdida ni ganancia debido a que la pérdida fue reportada en el período anterior y que en la base fiscal se reconocerá la pérdida sobre ventas, provocando una disminución en la ganancia fiscal, por lo que la diferencia temporaria reconocida en el primer período generó un activo por Impuesto Diferido y el segundo se revierte el activo por Impuesto Diferido.

3.8.7 Provisiones de cuentas incobrables

Se registran provisiones según la Sección 21 cuando sea probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que contengan beneficios económicos o bien para liquidar obligaciones, se registrará una provisión siempre que el importe estimado pueda ser fiable.

La provisión se puede medir en forma específica si las partidas pueden ser identificables fácilmente o bien en forma conjunta donde la ponderación refleje todos los posibles desenlaces de las probabilidades asociadas.

Como bien se ha mencionado en el Capítulo II 2.5.3 que entre las provisiones aceptadas por la base fiscal están las de cuentas por cobrar y en el punto 2.5.6 establece que el importe máximo deducible es de 3% sobre las cuentas por cobrar.

Ejemplo: Una empresa tiene una cuenta de clientes que asciende a Q6,000.00 en el primer y segundo período, en el primer período se verificó que todo será recuperable a excepción de un cliente que está en proceso de declararse en quiebra que tenía una deuda por Q 50.00. En el segundo período se establece una posible cuenta incobrable por parte de otro cliente por Q 310.00.

La información según las bases en los períodos en que se informa quedaría de la siguiente forma:

Primer Período

| | | Base Financiera | Base Fiscal | Diferencia temporaria | Pasivo por Impuesto Diferido |
|--|---|--------------------|----------------|--------------------------|---------------------------------------|
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q | 10,000.00 | Q10,000.00 | | |
| Costos y Gastos | Q | (4,000.00) | Q(4,000.00) | | |
| Gasto por provisión en Cuentas Incobrables | Q | (50.00) | Q (180.00) | Q 130.00 | Q 40.30 |
| Ganancias | Q | 5,950.00 | Q 5,820.00 | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q | 1,844.50 | Q 1,804.20 | | Q 40.30 |

Se registra en la base financiera del primer período únicamente la provisión del cliente cuyo monto se considera incobrable, el cual es identificable y muy probable a que no se recupere (Q50.00), en la base fiscal se toma en cuenta como gasto deducible el 3% sobre la cuenta de clientes (Q6,000.00) dando un total de Q180.00, esto da una diferencia temporaria registrando un pasivo por impuesto diferido.

Segundo Período

| | | Base Financiera | Base Fiscal | Diferencia temporaria | Reversión de pasivo por Impuesto Diferido |
|--|---|--------------------|----------------|--------------------------|---|
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q | 10,000.00 | Q10,000.00 | | |
| Costos y Gastos | Q | (4,000.00) | Q(4,000.00) | | |
| Gasto por provisión en Cuentas Incobrables | Q | (310.00) | Q (180.00) | Q (130.00) | (Q 40.30) |
| Ganancias | Q | 5,690.00 | Q 5,820.00 | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q | 1,763.90 | Q 1,804.20 | | (Q 40.30) |

En el segundo período se establece en la base financiera que la provisión de cuentas incobrables es por el monto que se espera no recuperar (Q310.00), en

la base fiscal se registrará de la misma forma que el primer período, quiere decir únicamente por el monto deducible aceptado por la ley, esto da una diferencia temporaria en la cual se revierte la operación del período anterior.

3.8.8 Reconocimiento de pasivos

La Sección 2 Conceptos y Principios Generales, establece que se registra un pasivo toda vez exista una obligación legal o una obligación implícita, se entiende como una obligación legal toda acción exigible legalmente en consecuencia de un contrato vinculante o una norma legal y una obligación implícita cuando una entidad por medio de una política, comportamiento del pasado o una declaración actual suficiente específica haya puesto de manifiesto a terceros que acepta cierto tipo de responsabilidades o compromisos.

En el Capítulo II 2.5.7 menciona que la base fiscal no reconocerá los pasivos hasta tener los documentos contables que soporten el gasto.

Ejemplo de la diferencia temporaria por reconocimiento de pasivos: Se reconoce un pasivo por gastos de honorarios por trabajos de mantenimiento al final del período en que se informan, éstos aún no han sido facturados por el proveedor debido a que están parcialmente concluidos.

Primer Período

| | Base | | | Diferencia | Activo por |
|-------------------------------------|--------------|--------------|------------|------------|------------|
| | Financiera | Base Fiscal | | temporaria | Impuesto |
| | | | | | Diferido |
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q 10,000.00 | Q 10,000.00 | | | |
| Costos y Gastos | Q (4,000.00) | Q (4,000.00) | | | |
| Gasto por Honorarios | Q (500.00) | Q - | Q (500.00) | | Q (155.00) |
| Ganancias | Q 5,500.00 | Q 6,000.00 | | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q 1,705.00 | Q 1,860.00 | | | Q (155.00) |

En la base financiera en el primer período según lo establecido en la sección 2 de NIIF para las PYMES se reconoce el pasivo por honorarios a pagar y en consecuencia el gasto de honorarios, debido a que es totalmente probable la obligación ya adquirida por el servicio parcialmente concluido. Según la base fiscal estos aún no pueden ser reconocidos hasta el momento de obtener la factura que respalde los gastos incurridos, generando una diferencia temporaria y un activo por impuesto diferido.

Segundo Período

| | Base | | Diferencia | Reversión |
|-------------------------------------|-------------------|--------------------|-------------------|------------------|
| | Financiera | Base Fiscal | temporaria | de activo |
| | | | | por |
| | | | | Impuesto |
| | | | | Diferido |
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q 10,000.00 | Q 10,000.00 | | |
| Costos y Gastos | Q (4,000.00) | Q (4,000.00) | | |
| Gasto por Honorarios | Q - | Q (500.00) | Q 500.00 | Q 155.00 |
| Ganancias | Q 6,000.00 | Q 5,500.00 | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q 1,860.00 | Q 1,860.00 | | Q 155.00 |

En el segundo período al momento de recibir la factura, en la base fiscal se registrará, eso reducirá la ganancia fiscal revirtiendo el activo por impuesto diferido registrado en el primer período.

3.8.9 Contrato de construcciones

La forma de mención de los ingresos de actividades ordinarias de una entidad que su actividad principal sea la construcción o venta por medio de contratos, utilizará el método de porcentajes de terminación este se podrá medir según la Sección 23 párrafo 22 de la siguiente forma:

- a) La proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados. Los costos incurridos no incluyen costos relacionados con actividades futuras.
- b) Inspecciones del trabajo ejecutado
- c) La terminación de una proporción física de la transformación de los servicios o del contrato de trabajo.

En el Capítulo II 2.5.8 menciona que puede seguir también el método de porcentajes de terminación o bien en método de lo percibido, en el caso que la entidad trabajase bajo el método de lo percibido surgirá una diferencia temporaria.

Ejemplo: Una entidad que se dedica a la construcción de edificios, tiene un proyecto que al finalizar en el primer período en que se informa su grado de avance corresponde al 20%, el contrato está por un total a Q100,000.00 y se estiman costos del 40%, fiscalmente se presenta la información según artículo 51 inciso d), registrando como renta el total lo percibido en el período, que fueron Q10,000.00 y costos de Q8,000.00. El proyecto concluye a finales del segundo período.

Primer Período

| | Base Financiera | Base Fiscal | Diferencia temporaria | Pasivo por Impuesto Diferido |
|-------------------------------------|--------------------|--------------|--------------------------|------------------------------------|
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q 20,000.00 | Q 10,000.00 | Q 10,000.00 | Q 3,100.00 |
| Costos y Gastos | Q (8,000.00) | Q(8,000.00) | | |
| Ganancias | Q 12,000.00 | Q 2,000.00 | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q 3,720.00 | Q 620.00 | | Q 3,100.00 |

En la base financiera según el avance de la construcción al final del primer período, se registra el 20% del total de la obra que tiene un valor de Q100,000.00, dando como ingresos por actividad ordinaria Q20,000.00, los costos se registran por el 40% según ingreso, dando un total de Q8,000.00. En la base fiscal se registra como ingreso lo recibido por la obra durante el período, que fueron Q10,000.00 y los costos incurridos, que fueron Q8,000.00 durante el primer período. Esto generó una diferencia temporaria por Q10,000.00, lo cual crea un pasivo por impuesto diferido por Q3,100.00.

Segundo Período

| | | Base Financiera | Base Fiscal | Diferencia temporaria | Reversión de pasivo por Impuesto Diferido |
|-------------------------------------|---|----------------------------|--------------------|----------------------------------|--|
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q | 80,000.00 | Q 90,000.00 | Q(10,000.00) | Q(3,100.00) |
| Costos y Gastos | Q | (32,000.00) | Q(32,000.00) | | |
| Ganancias | Q | 48,000.00 | Q 58,000.00 | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q | 14,880.00 | Q 17,980.00 | | Q(3,100.00) |

Al finalizar el segundo período ya que la obra fue concluida en la base financiera se registra el 80% restante de la obra, en la base fiscal el total recibido en el período, la diferencia aumentará la ganancia fiscal y se revertirá el pasivo por impuesto diferido.

Esta diferencia temporaria difícilmente afectaría a una empresa comercializadora de granos, ya que por el tipo del giro del negocio no realiza contratos de contrataciones.

3.8.10 Depreciaciones

La Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo en el párrafo 16 depreciación, dice que los componentes de la propiedades, planta y quipo tienen estándares diferentes del consumo del beneficio económico los cuales deben depreciarse cada uno por separado a lo largo de su "vida útil". El cargo por depreciación para cada período se reconocerá en el resultado a menos que sea parte de un inventario en producción. Los métodos a utilizar son el método lineal, decreciente, o el basado en el uso. Todos los anteriores se calcularán bajo la vida útil.

En el Capítulo II 2.5.9 establece que la ley permite únicamente los porcentajes máximos que serán deducibles por cada rubro de activos fijos.

Ejemplo: Una entidad posee activos fijos de la siguiente forma:

| | |
|-----------------------|--------------|
| Edificios | Q 100,000.00 |
| Mobiliario y Equipo | Q 5,000.00 |
| Equipo de Computación | Q 4,000.00 |
| Maquinaria | Q 10,000.00 |

Deprecia sus edificios con una vida útil de 30 años, el mobiliario y equipo por una vida útil de 4 años, el equipo de computación por 2 años, todos bajo el método lineal y la maquinaria bajo el método basado en el uso, ésta tiene capacidad de producir 100,000 unidades de las cuales en cada período produce 10,000 unidades.

Los cálculos de las depreciaciones quedan según sus bases de la siguiente forma:

| Activo Fijo | Valor en Libros | Base Financiera | |
|-----------------------|------------------------|------------------------|---------------------|
| | | Vida útil | Depreciación |
| Edificios | Q 100,000.00 | 30 Años | Q 3,333.33 |
| Mobiliario y Equipo | Q 5,000.00 | 4 Años | Q 1,250.00 |
| Equipo de Computación | Q 4,000.00 | 2 Años | Q 2,000.00 |
| Maquinaria | Q 10,000.00 | 1,000,000 Unidades | Q 1,000.00 |

| Activo Fijo | Valor en Libros | Base Fiscal | |
|-----------------------|------------------------|----------------------------|---------------------|
| | | Porcentajes Máximos | Depreciación |
| Edificios | Q 100,000.00 | 5% | Q 5,000.00 |
| Mobiliario y Equipo | Q 5,000.00 | 20% | Q 1,000.00 |
| Equipo de Computación | Q 4,000.00 | 33.33% | Q 1,333.20 |
| Maquinaria | Q 10,000.00 | 20% | Q 2,000.00 |

Según los cálculos la información a presentar queda de la siguiente forma:

Primer Período

| | Base Financiera | Base Fiscal | Diferencia temporaria | Activo / Pasivo por Impuesto Diferido | |
|-------------------------------------|------------------------|--------------------|------------------------------|--|--------|
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q 50,000.00 | Q 50,000.00 | | | |
| Costos y Gastos | Q(20,000.00) | Q(20,000.00) | | | |
| Gastos por Depreciación | | | | | |
| Edificios | Q (3,333.33) | Q (5,000.00) | Q 1,666.67 | Q 516.67 | Pasivo |
| Mob. y Equipo | Q (1,250.00) | Q (1,000.00) | Q (250.00) | Q (77.50) | Activo |
| Equipo de Cómputo | Q (2,000.00) | Q (1,333.20) | Q (666.80) | Q(206.71) | Activo |
| Maquinaria | Q (1,000.00) | Q (2,000.00) | Q 1,000.00 | Q 310.00 | Pasivo |
| Ganancias | Q 22,416.67 | Q 20,666.80 | | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q 6,949.17 | Q 6,406.71 | | Q 542.46 | |

La base financiera registra los gastos de depreciación según la vida útil de cada propiedad y la base fiscal registra los datos según los porcentajes máximos legales creando diferencias temporarias, si el gasto es mayor en la base fiscal se

registrará un pasivo por impuesto diferido, en cambio si el gasto es menor en la base fiscal se reportará un activo por impuestos diferido.

A continuación se detalla como quedarán registrados los impuestos diferidos de cada activo fijo.

| EDIFICIOS | AÑO 1... | ...AÑO 20 | AÑO 21... | ... AÑO 30 | TOTAL |
|-------------------------|-----------------|------------------|------------------|-------------------|---------------|
| Depreciación Financiera | Q (3,333.33) | Q(3,333.33) | Q(3,333.33) | Q(3,333.33) | Q(100,000.00) |
| Depreciación Fiscal | Q (5,000.00) | Q(5,000.00) | Q - | Q - | Q(100,000.00) |
| Diferencia Temporal | Q 1,666.67 | Q 1,666.67 | Q(3,333.33) | Q(3,333.33) | Q - |
| Impuesto diferido | Q 516.67 | Q 516.67 | Q(1,033.33) | Q(1,033.33) | Q - |

Durante el primer año hasta el año veinte se registrará como Impuesto Diferido Pasivo las diferencias temporarias que se generen por el registro de las depreciaciones de edificios, debido a que el gasto por depreciación es menor en la base financiera que en la fiscal y del año veintiuno hasta el año treinta se revertirá el impuesto diferido pasivo debido que en la base financiera se registrará un gasto por depreciación mayor que en la fiscal.

| MOBILIARIO Y EQUIPO | AÑO 1 | AÑO 2 | AÑO 3 | AÑO 4 | AÑO 5 | TOTAL |
|----------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Depreciación Financiera | Q(1,250.00) | Q(1,250.00) | Q(1,250.00) | Q(1,250.00) | Q - | Q(5,000.00) |
| Depreciación Fiscal | Q(1,000.00) | Q(1,000.00) | Q(1,000.00) | Q(1,000.00) | Q(1,000.00) | Q(5,000.00) |
| Diferencia Temporal | Q (250.00) | Q (250.00) | Q (250.00) | Q (250.00) | Q 1,000.00 | Q - |
| Impuesto diferido | Q (77.50) | Q (77.50) | Q (77.50) | Q (77.50) | Q 310.00 | Q - |

Durante los primeros cuatro años se registrará como impuesto diferido activo las diferencias temporarias que se generen por el registro de las depreciaciones de mobiliario y equipo, debido a que el gasto por depreciación es mayor en la base financiera que en la fiscal y en el quinto año se revertirá el impuesto diferido activo en su totalidad debido a que en la base financiera ya no se registrará gasto por depreciación.

| EQUIPO DE COMPUTACIÓN | AÑO 1 | AÑO 2 | AÑO 3 | TOTAL |
|------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Depreciación Financiera | Q(2,000.00) | Q (2,000.00) | Q - | Q(4,000.00) |
| Depreciación Fiscal | Q(1,333.20) | Q (1,333.20) | Q (1,333.60) | Q(4,000.00) |
| Diferencia Temporaria | Q (666.80) | Q (666.80) | Q 1,333.60 | Q - |
| Impuesto Diferido | Q (206.71) | Q (206.71) | Q 413.42 | Q - |

Durante los primeros dos años se registrará como Impuesto Diferido activo las diferencias temporarias que se generen por el registro de las depreciaciones de equipo de cómputo, debido a que el gasto por depreciación es mayor en la base financiera que en la fiscal y en tercer año se revertirá el Impuesto Diferido Activo en su totalidad debido en la base financiera ya no se registrará gasto por depreciación.

| MAQUINARIA | AÑO 1... | ...AÑO 5 | AÑO 6... | ... AÑO 10 | TOTAL |
|-------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-------------------|--------------|
| Depreciación Financiera | Q (1,000.00) | Q(1,000.00) | Q(1,000.00) | Q(1,000.00) | Q(10,000.00) |
| Depreciación Fiscal | Q (2,000.00) | Q(2,000.00) | Q - | Q - | Q(10,000.00) |
| Diferencia Temporaria | Q 1,000.00 | Q 1,000.00 | Q(1,000.00) | Q(1,000.00) | Q - |
| Impuesto Diferido | Q 310.00 | Q 310.00 | Q (310.00) | Q (310.00) | Q - |

Durante el primer año hasta el quinto año se registrará como Impuesto Diferido pasivo las diferencias temporarias que se generen por el registro de las depreciaciones de maquinaria, debido a que el gasto por depreciación es menor en la base financiera que en la fiscal y del sexto año hasta el décimo año se revertirá el impuesto diferido pasivo debido que en la base financiera se registrará un gasto por depreciación mayor que en la fiscal.

3.8.11 Deterioro

Los activos fijos aparte del registro de depreciación también pueden sufrir deterioro del valor, debido que el importe del valor en libros de las Propiedades, Planta y Equipo son menor al importe recuperable, según la NIIF para las PYMES Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos, en los párrafos sobre el deterioro del valor de otros activos menciona que al final del período en que se informa la entidad evaluará si los activos tienen indicios del deterioro del valor.

Los indicios en los cuales se puede verificar si un activo tiene deterioro son: Indicios por fuentes externas entre los cuales están; que durante el período el valor del mercado ha disminuido significativamente al que se espera, o bien que durante el período o un período inmediato van a tener cambios significativos que son desfavorables para la entidad, por entorno legal, tecnológico o cambios en el mercado en el que se opera. Indicios por fuentes internas; que evidentemente el activo muestra obsolescencia, deterioro físico o que durante el período la empresa da lugar a tener cambios significativos por la forma de uso, discontinuación o evaluación de nueva vida útil del activo los cuales generarán un cambio desfavorable al valor del activo.

El importe recuperable se estima por el valor razonable menos los costos de venta y su valor de uso, se puede obtener por venta de un activo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas.

Si el valor del importe recuperable es mayor al valor en libros surge una pérdida del deterioro al valor reportada en resultados.

En el capítulo II 2.5.10 indica que la base fiscal no acepta gastos por deterioro de activos fijos más que su depreciación según porcentajes máximos establecidos.

A continuación un ejemplo de la diferencia temporaria por deterioro de activos fijos: Una entidad posee maquinaria por valor en libros de Q10,000.00 estima pérdida en el valor de la maquinaria debido que en el mercado ha reducido significativamente por Q2,000.00 a final del primer período. La vida útil de la maquinaria corresponde a 5 años.

Primer Período

| | Base | | Diferencia temporaria | Activo por Impuesto Diferido |
|-------------------------------------|-------------|-------------|-----------------------|------------------------------|
| | Financiera | Base Fiscal | | |
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q 10,000.00 | Q 10,000.00 | | |
| Costos, depreciación y otros | Q(4,000.00) | Q(4,000.00) | | |
| Pérdida por deterioro del valor | Q(2,000.00) | Q - | Q(2,000.00) | Q (620.00) |
| Ganancias | Q 4,000.00 | Q 6,000.00 | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q 1,240.00 | Q 1,860.00 | | Q (620.00) |

Debido a la diferencia generada por la pérdida del deterioro del valor registrada en la base financiera y no en la fiscal, se registra un activo por impuesto diferido, éste se revertirá en cuanto la depreciación de la maquinaria sea concluida según la base fiscal.

| MAQUINARIA | AÑO 1 | AÑO 2 | AÑO 3 | AÑO 4 | AÑO 5 | TOTAL |
|---------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------|
| Depreciación Financiera | Q(2,000.00) | Q(1,500.00) | Q(1,500.00) | Q(1,500.00) | Q(1,500.00) | |
| Deterioro Base Financiera | Q(2,000.00) | Q - | Q - | Q - | Q - | Q(10,000.00) |
| Depreciación Fiscal | Q(2,000.00) | Q(2,000.00) | Q(2,000.00) | Q(2,000.00) | Q(2,000.00) | Q(10,000.00) |
| Diferencia Temporaria | Q(2,000.00) | Q 500.00 | Q 500.00 | Q 500.00 | Q 500.00 | Q - |
| Impuesto Diferido | Q (620.00) | Q 155.00 | Q 155.00 | Q 155.00 | Q 155.00 | Q - |

El impuesto por activo diferido se revertirá del segundo hasta el quinto período que se registre la depreciación por maquinaria, debido a que después de realizar la baja del valor por la pérdida en deterioro de la maquinaria la depreciación de la base financiera se recalcula a los 4 años de vida útil pendientes, revirtiendo la diferencia temporaria generada por la pérdida por el deterioro al valor.

3.8.12 Amortización de intangibles

En la Sección 18 Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía, establece que los activos intangibles se deben amortizar de forma sistemática a lo largo de su vida útil y la amortización iniciará a partir de la utilización, se registrará en un gasto en resultados a menos que sea parte del costo de otros activos.

La vida útil de un activo intangible siempre será finita, de no poder establecer de forma fiable la vida útil del activo la entidad deberá de reconocer como vida útil 10 años.

En el capítulo II 2.5.11 establece que todos los activos intangibles se amortizarán con una vida útil de 5 años a acepción del derecho de llave que se realizará a 10 años.

Ejemplo de las diferencias temporarias por amortización de intangibles: Una entidad adquirió un activo intangible de Q10,000.00 por una patente de marca que durante el período que informa demostró que por medio de ella se obtendrán beneficios futuros, no se puede estimar la vida útil del activo por lo que se medirá de acuerdo al párrafo 18 sección 18 de NIIF para las PYMES. (A 10 años).

Primer Período

| | Base Financiera | Base Fiscal | Diferencia temporaria | Pasivo por Impuesto Diferido |
|-------------------------------------|--------------------|--------------|--------------------------|------------------------------------|
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q 10,000.00 | Q 10,000.00 | | |
| Costos y Gastos | Q (4,000.00) | Q (4,000.00) | | |
| Gasto de Amortización | Q (1,000.00) | Q (2,000.00) | Q 1,000.00 | Q 310.00 |
| Ganancias | Q 5,000.00 | Q 4,000.00 | | |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q 1,550.00 | Q 1,240.00 | | Q 310.00 |

Como se ha mencionado en la base financiera la vida útil para amortizar que no pueda ser estimada de una manera fiable se tomará a diez años, debido a ello se reconoció un gasto por amortización de Q1,000.00, en la base fiscal permite que la amortización sea a cinco años reconociendo un gasto deducible de Q2,000.00, esto generó una diferencia temporaria, registrando un pasivo por impuesto diferido.

| AMORTIZACIÓN DE MARCAS Y PATENTES | AÑO 1... | ...AÑO 5 | AÑO 6... | ... AÑO 10 | TOTAL |
|--------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------|
| Amortización Financiera | Q(1,000.00) | Q(1,000.00) | Q(1,000.00) | Q(1,000.00) | Q(10,000.00) |
| Amortización Fiscal | Q(2,000.00) | Q(2,000.00) | Q - | Q - | Q(10,000.00) |
| Diferencia Temporaria | Q 1,000.00 | Q 1,000.00 | Q(1,000.00) | Q(1,000.00) | Q - |
| Impuesto Diferido | Q 310.00 | Q 310.00 | Q (310.00) | Q (310.00) | Q - |

El pasivo por impuesto diferido generado por la diferencia temporaria creada durante los primeros cinco años será revertida en los cinco años siguientes debido a que la base financiera seguirá registrando los Q1,000.00 por amortización y la base fiscal ha concluido la amortización.

3.8.13 Contratos de leasing

También se le conoce como contrato financiero según la Sección 20 Arrendamientos, reconoce un arrendamiento financiero cuando se transfiere todo riesgo y ventaja inherente a la propiedad y este tiene opción de compra, la forma en que se registra este tipo de arrendamientos, es registrando un activo por el bien a arrendar por el total del valor razonable de igual forma se reconocerá la cuenta por pagar (pasivo), se deducirá por cada cuota de arrendamiento pagada, la cuenta por pagar y en los casos que el bien sea un activo fijo se depreciarán según su vida útil de acuerdo a la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo y se deberá de evaluar al final del período en que se informa si no ha sufrido pérdida por deterioro del valor según lo establecido la Sección 27 Deterioro del valor de los activos.

En el Capítulo II 2.5.12 menciona que la base fiscal únicamente permite los arrendamientos como operativos.

Ejemplo de la diferencia temporaria por contratos financieros: Una entidad adquiere un vehículo por arrendamiento financiero, el valor razonable del vehículo es por Q20,000.00, serán pagaderos a 4 años, de los pagos realizados cada año se recibirá una factura por concepto de arrendamiento de Q5,000.00, la vida útil del vehículo es de 5 años, por lo que se realizará una depreciación por Q4,000.00 al año.

La información según base financiera y base fiscal se presentaría de la siguiente forma:

Primer Período

| | Base Financiera | Base Fiscal | Diferencia temporaria | Pasivo por Impuesto Diferido |
|-------------------------------------|-----------------|--------------|--------------------------|------------------------------------|
| Ingresos por Actividades Ordinarias | Q 20,000.00 | Q20,000.00 | | |
| Costos y Gastos | Q (4,000.00) | Q (4,000.00) | | |
| Depreciación de Vehículo | Q (4,000.00) | Q - | Q(4,000.00) | Q (1,240.00) |
| Arrendamiento por Vehículo | Q - | Q (5,000.00) | Q 5,000.00 | Q 1,550.00 |
| Ganancias | Q 12,000.00 | Q11,000.00 | Q 1,000.00 | Q 310.00 |
| Impuesto Sobre la Renta 31% | Q 3,720.00 | Q 3,410.00 | | Q 310.00 |

Como bien se muestra en la base financiera se registra la depreciación de Q4,000.00 del vehículo adquirido por arrendamiento financiero en el pasivo quedará registrado en una cuenta por pagar por arrendamiento de Q15,000.00 al final del período en que se informa, en la base fiscal únicamente se registra la factura recibida de Q5,000.00 dando una diferencia temporaria neta por la operación de Q1,000.00 esta diferencia genera un pasivo por impuesto diferido debido a que en períodos posteriores la ganancia fiscal aumentará.

| Arrendamiento Financiero | AÑO 1 | AÑO 2 | AÑO 3 | AÑO 4 | AÑO 5 | TOTAL |
|----------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------|
| Depreciación de Vehículo | Q(4,000.00) | Q(4,000.00) | Q(4,000.00) | Q(4,000.00) | Q(4,000.00) | Q(20,000.00) |
| Arrendamiento por Vehículo | Q(5,000.00) | Q(5,000.00) | Q(5,000.00) | Q(5,000.00) | Q - | Q(20,000.00) |
| Diferencia Temporaria | Q 1,000.00 | Q 1,000.00 | Q 1,000.00 | Q 1,000.00 | Q(4,000.00) | Q - |
| Impuesto Diferido | Q 310.00 | Q 310.00 | Q 310.00 | Q 310.00 | Q(1,240.00) | Q - |

El Impuesto Diferido activo será registrado hasta el cuarto período, revirtiéndose en el quinto período por el total acumulado de las diferencias temporarias, como lo muestra el cuadro anterior.

CAPÍTULO IV
DIFERENCIAS TEMPORARIAS DE UNA EMPRESA COMERCIALIZADORA
DE GRANOS QUE APLICA LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN
FINANCIERA PARA LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES
(CASO PRÁCTICO)

El análisis del presente caso práctico se realizará conforme los lineamientos establecidos en la NIIF para las PYMES, que indica que se considera pequeña y mediana empresa a una entidad que no tiene obligación pública de rendir cuentas, es decir no cotiza en bolsa y a la vez se realizará para efectos prácticos sobre el Balance General, Estado de Resultados del período y notas a los Estados Financieros 2012. La información del enunciado está preparada con base fiscal para ser convertido a base financiera.

4.1. Enunciado

La empresa “El Mejor Grano, S.A.” inició sus operaciones en el año 2011, se dedica a la compra-venta de granos de mayor consumo para la formulación de alimento de ganado, entre los productos que ofrece están el maíz amarillo molido, maíz destilado y harina de soya, los cuales son comprados en su mayoría a proveedores internacionales que venden sus productos en presentación de toneladas métricas, la empresa los distribuye por quintales a las granjas que no puedan proveerse de los distribuidores internacionales.

Las propiedades planta y equipo, está conformado vehículos propio y un vehículo con arrendamiento leasing, la política de depreciación de la empresa es con base a una vida útil de 4 años debido al uso del giro del negocio, el mobiliario y equipo se deprecia a una vida útil de 8 años y el equipo de computación a 3 años y no incluye licencias de software, todo la propiedad planta y equipo fue comprada a inicios del año 2011 a excepción de un equipo

de computación para el departamento de ventas por Q50,000.00 que fue comprado a inicios del año 2012 QR45L, por un estudio de mercado se verificó que el mismo sufrió un deterioro al valor por el modelo adquirido, teniendo un costo por la mitad del valor adquirido.

El arrendamiento leasing del vehículo es pagadero a tres años con cuotas de Q50,000.00 cada año.

La empresa no ha identificado riesgo de irrecuperabilidad de cartera de clientes a la fecha.

En la realización de la toma física de inventarios del año 2012 se encontró producto obsoleto correspondiente a 500qq de maíz destilado (DDGS), los cuales se humedecieron antes de ser entregados al cliente, permitiendo que estos se contaminaran. Por lo anterior se realizó la solicitud de baja correspondiente a la Superintendencia de Administración Tributaria - SAT, esperando obtener la respuesta el próximo año. El monto total de inventario obsoleto asciende a Q 95,000.00

Se realizó una venta de 2,500qq de harina de soya el 30 de diciembre del 2012, en esta venta se brindó el servicio de flete, la misma fue facturada con el número de documento B-150; debido a las fiestas de fin de año el transporte se retrasó, llegando a su destino el 07 de enero del 2013. La venta corresponde a un monto total de Q 750,000.00, teniendo un costo de 80%.

La almacenadora realiza el corte para la facturación el día 20 de cada mes, según el movimiento de los productos el almacenaje que corresponde de fecha 21 a 31 durante el año 2011 es de Q 30,000.00 y durante 2012 es de Q60,000.00.

4.2. Estados Financieros de una empresa comercializadora de granos del 01 de enero al 31 de diciembre 2012 según base fiscal

"EL MEJOR GRANO, S.A."
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE 2012
(Cifras expresadas en Q)

| | Notas | 2012 | 2011 |
|--|----------|--------------------------|--------------------------|
| <u>Activo</u> | | <u>16,300,000</u> | <u>14,416,000</u> |
| <u>No Corriente</u> | 4 | <u>323,333</u> | <u>420,000</u> |
| Vehículo | | 300,000 | 300,000 |
| Depreciación acumulada vehículos | | (120,000) | (60,000) |
| Equipo de computación | | 200,000 | 150,000 |
| Depreciación acumulada equipo de computación | | (116,667) | (50,000) |
| Mobiliario y equipo | | 100,000 | 100,000 |
| Depreciación acumulada mobiliario y equipo | | (40,000) | (20,000) |
| <u>Corriente</u> | | <u>15,976,667</u> | <u>13,996,000</u> |
| Inventarios | 5 | 10,000,000 | 8,000,000 |
| Bancos | | 4,500,000 | 3,300,000 |
| Clientes | 6 | 1,000,000 | 2,500,000 |
| Estimación de cuentas incobrables | | (30,000) | (75,000) |
| IVA crédito | | 506,667 | 271,000 |

| | | | |
|---------------------------------------|-------|--------------------------|--------------------------|
| <u>Patrimonio y Pasivo</u> | Notas | <u>16,300,000</u> | <u>14,416,000</u> |
| <u>Patrimonio</u> | | <u>5,425,000</u> | <u>3,550,000</u> |
| Capital autorizado y pagado | | 2,050,000 | 2,050,000 |
| Resultado del ejercicio | | 2,717,391 | 2,173,913 |
| Ganancias acumuladas | | 1,500,000 | - |
| Impuesto Sobre la Renta gasto | | (842,391) | (673,913) |
| <u>No Corriente</u> | | | |
| Provisión de indemnización | | <u>98,000</u> | <u>49,000</u> |
| <u>Corriente</u> | | <u>10,777,000</u> | <u>10,817,000</u> |
| Proveedores | 7 | 4,700,000 | 4,000,000 |
| Línea de crédito bancario corto plazo | 8 | 4,000,000 | 4,500,000 |
| Otras cuentas por pagar | | 1,046,609 | 1,539,087 |
| Impuesto Sobre la Renta por pagar | | 842,391 | 673,913 |
| Provisiones laborales | | 168,000 | 84,000 |
| Retención empleados por pagar | | 20,000 | 20,000 |

"EL MEJOR GRANO, S.A."
 ESTADO DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS
 DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2012
 (Cifras expresadas en Q)

| | Notas | 2012 | 2011 |
|-------------------------------------|----------|--------------------|--------------------|
| Ventas | 9 | 20,500,000 | 19,000,000 |
| Costo de Venta | | (16,400,000) | (15,200,000) |
| Margen | | 4,100,000 | 3,800,000 |
| Gastos de Operación | | (1,782,609) | (1,806,087) |
| Arrendamiento | | (600,000) | (500,000) |
| Sueldos y bonificación | | (500,000) | (500,000) |
| Almacenaje | | (150,000) | (120,000) |
| Honorarios profesionales | | (90,000) | (145,000) |
| Viáticos | | (80,000) | (133,000) |
| Prestaciones laborales | | (84,000) | (84,000) |
| Depreciación equipo de computación | | (66,667) | (50,000) |
| Depreciación vehículos | | (60,000) | (60,000) |
| Arrendamiento vehículo | | (50,000) | (50,000) |
| Indemnización | | (49,000) | (49,000) |
| Cuentas incobrables | | (30,000) | (75,000) |
| Depreciación mobiliario y equipo | | (20,000) | (20,000) |
| Otros gastos | | (2,942) | (20,087) |
| Otros Gastos Financieros | | 400,000 | 180,000 |
| Productos financieros | | 700,000 | 600,000 |
| Gastos financieros | | (300,000) | (420,000) |
| Ganancia antes del impuesto | | 2,717,391 | 2,173,913 |
| Impuesto Sobre la Renta | | (842,391) | (673,913) |
| Ganancia después de impuesto | | 1,875,000 | 1,500,000 |

EL MEJOR GRANO, S.A
Notas a los Estados Financieros

Nota 1. Operaciones de la compañía

La Compañía fue constituida en Guatemala el 2 Enero 2011 como El Mejor Grano, S. A. por un período indefinido.

El objetivo principal de la empresa, la compra-venta de granos de mayor consumo para la formulación de alimento de ganado, entre los productos que ofrece están el maíz amarillo molido, maíz destilado y harina de soya, los cuales son comprados en su mayoría a proveedores internacionales que venden sus productos en presentación de toneladas métricas, la empresa los distribuye por quintales a las granjas que no puedan proveerse de los distribuidores internacionales.

Nota 2. Unidad monetaria

La compañía mantiene sus registros contables en quetzales (Q), moneda oficial de la República de Guatemala. Al 31 de diciembre de 2011 y 2012, su cotización en relación con el dólar de los Estados Unidos de América (US\$) era de: US\$.1.00 por Q.8.35250 y Q.7.88500 respectivamente para cada año.

De acuerdo con el decreto No. 94-2000 "Ley de Libre Negociación de Divisas", vigente a partir del 1 de mayo de 2001, La Compañía tiene la libre disposición, tenencia, contratación, remesa, transferencia, compra, venta, cobro y pago de y con divisas, libre tendencia y manejo de depósitos y cuentas en monedas extranjera, localmente y en el extranjero.

Nota 3. Principales políticas contables

Las principales políticas contables aplicadas en la preparación de los estados financieros son las siguientes.

a) Propiedades, planta y equipo

Los activos fijos se contabilizan a su costo de adquisición menos las depreciaciones acumuladas. La depreciación se calcula por el método de línea recta sobre los porcentajes máximos establecidos por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- Vehículos 20%
- Mobiliario y equipo 20%
- Equipo de computación 33.33%

b) Inventario

Los inventarios son registrados al valor de adquisición más los gastos de importación. Todos los costos se determinan bajo el método de costo promedio. Y los productos que se venden son:

- Maíz amarillo molido (YC2)
- Harina de soya (SBM)
- Maíz destilado (DDGS)

c) Cuentas por cobrar

Las cuentas por cobrar o clientes se registran al valor original de la transacción. La estimación para cuentas incobrables se considera el 3% según el artículo 38 inciso q), Ley del Impuesto Sobre la Renta - Decreto 26-92

d) Capital

El capital autorizado y pagado de la Compañía se encuentra integrado por 410 acciones nominativas con valor de Q 5,000.00 cada una.

e) Obligación de beneficios a empleados (Indemnizaciones laborales)

De acuerdo con las disposiciones del Código de Trabajo de Guatemala, las compensaciones que van acumulándose a favor de los empleados por servicios prestados pueden llegar a ser pagadas en caso de despido injustificado o de muerte, a razón de un mes de sueldo por cada año interrumpido de servicio. La indemnización laboral es registrado al cierre de cada año, al 31 de diciembre de 2012 y 2011 asciende a Q98,000 y Q49,000 respectivamente.

f) Proveedores

Las cuentas por pagar son reconocidas inicialmente al valor de la transacción, las cuales son clasificadas a corto plazo considerando que son de pronto pago y a largo plazo en caso contrario toda vez estén soportados con un documento legal.

g) Línea de crédito bancario a corto plazo

Se reconocen en la fecha en que se reciben los fondos, más los costos incurridos en la transacción. El pago se realiza a un plazo de 180 días.

h) Impuesto Sobre la Renta

La compañía calcula el Impuesto Sobre la Renta corriente considerando las disposiciones tributarias vigentes en la República de Guatemala incluidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

i) Ingresos

Los ingresos constituyen el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir por la venta de bienes en el curso normal de las actividades de las compañías. Todos los ingresos son registrados bajo el método de lo devengado.

j) Reconocimiento de costos y gastos

Los costos directos necesarios para el proceso de comercialización son registrados bajo el método de lo devengado.

Nota 4. Propiedades, Planta y Equipo

Un resumen del activo fijo al 31 de diciembre de 2012, se presenta a continuación:

| 2012 | Costo Original | Adición/ Baja | Depreciación | Valor en Libros |
|-----------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| Vehículo | Q 300,000 | | Q 120,000 | Q 180,000 |
| Equipo de Computación | 150,000 | 50,000 | 116,667 | 83,333 |
| Mobiliario y Equipo | 100,000 | 100,000 | 40,000 | 60,000 |
| | Q 550,000 | Q 150,000 | Q 276,667 | Q 323,333 |

Un resumen del activo fijo al 31 de diciembre de 2011, se presenta a continuación:

| 2011 | Costo Original | Depreciación | Valor en Libros |
|-----------------------|------------------|------------------|------------------|
| Vehículo | Q 300,000 | Q 60,000 | Q 240,000 |
| Equipo de Computación | 150,000 | 50,000 | 100,000 |
| Mobiliario y Equipo | 100,000 | 20,000 | 80,000 |
| | Q 550,000 | Q 130,000 | Q 420,000 |

Nota 5. Inventarios

Un resumen de los inventarios al 31 de diciembre, se presentan a continuación:

| | | 2012 | | 2011 |
|----------------------------|---|-------------------|---|------------------|
| Maíz amarillo molido (YC2) | Q | 2,000,000 | Q | 3,000,000 |
| Maíz destilado (DDGS) | | 3,000,000 | | 2,000,000 |
| Harina de soya (SBM) | | 5,000,000 | | 3,000,000 |
| | Q | <u>10,000,000</u> | Q | <u>8,000,000</u> |

Nota 6. Clientes

Un resumen de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre, se presenta a continuación:

| | | 2012 | | 2011 |
|-----------------------------------|---|------------------|---|------------------|
| Granja Leche y más | Q | 500,000 | Q | 750,000 |
| Granja El Patito | | 250,000 | | 500,000 |
| Noé de Paz | | 250,000 | | 250,000 |
| Avícola El pollito | | - | | 750,000 |
| Juan Manuel Peralta | | - | | 250,000 |
| | | <u>1,000,000</u> | | <u>2,500,000</u> |
| Estimación de cuentas incobrables | | <u>(30,000)</u> | | <u>(75,000)</u> |
| | Q | 970,000 | Q | 2,425,000 |

Nota 7. Proveedores

Un resumen de los saldos por pagar a los proveedores al 31 de diciembre de cada año, se presenta a continuación:

| | | 2012 | | 2011 |
|--------------------------|---|------------------|---|------------------|
| Proveedores locales | Q | 1,700,000 | Q | 1,000,000 |
| Proveedores del exterior | | 3,000,000 | | 3,000,000 |
| | Q | <u>4,700,000</u> | Q | <u>4,000,000</u> |

El tipo de cambio utilizado en proveedores del exterior al año 2011 es del US\$1.00 por Q.7.78250 y en el año 2012 el US\$.1.00 por Q.7.88500.

Nota 8. Líneas de crédito bancario corto plazo

Las líneas de crédito bancario con el Banco Fischosa está a un pago de 180 días con una tasa del 8% anual. Con un máximo de crédito de Q6,000,000.

Nota 9. Costos y gastos

Los costos de ventas representan un 80% y los otros gastos 10% a un 12%.

| | 2012 | 2011 | % | |
|---------------------|--------------|--------------|------|------|
| | | | 2012 | 2011 |
| Ventas netas | 20,500,000 | 19,000,000 | 100% | 100% |
| Costo de venta | (16,400,000) | (15,200,000) | 80% | 80% |
| Gastos de operación | (1,782,609) | (1,806,087) | 9% | 10% |
| Gastos financieros | (300,000) | (420,000) | 1% | 2% |

4.3. Diferencias Temporarias

Las diferencias encontradas en la empresa "El mejor Grano, S.A." se presentan a continuación.

4.3.1 Depreciación vehículo

En el Capítulo III 3.8.10 diferencias por depreciación se refiere que al momento de depreciar en un porcentaje diferente al establecido por la base fiscal se genera una diferencia temporaria.

| Vehículo | | BASE | | Diferencia temporaria | Activo por Impuesto Diferido |
|--------------------------|----------|------------------|--------------|-----------------------|------------------------------|
| | | Financiera (25%) | Fiscal (20%) | | |
| Pick up BT-50 C676QQQ | Q100,000 | Q 25,000 | Q20,000 | Q 5,000 | Q 1,550 |
| Pick up BT-50 C677QQQ | Q100,000 | Q25,000 | Q20,000 | Q 5,000 | Q1,550 |
| Pick up Dimax C568WWW | Q100,000 | Q 25,000 | Q20,000 | Q 5,000 | Q 1,550 |
| | Q300,000 | Q75,000 | Q60,000 | Q 15,000 | Q 4,650 |

Según la base financiera calcula la depreciación anual, el valor del vehículo dividido en los 4 años, los cual genera una aceleración en la depreciación aplicando el 25% anualmente y en la base fiscal corresponde del 20% según porcentaje de ley, esto genera una diferencia temporaria y un activo por Impuesto Diferido.

El activo por Impuesto Diferido se liquidará durante los años posteriores de la siguiente forma:

| Depreciación Vehículo | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | TOTAL |
|-----------------------|----------|---------|---------|---------|-----------|----------|
| Financiera | Q75,000 | Q75,000 | Q75,000 | Q75,000 | Q - | Q300,000 |
| Fiscal | Q60,000 | Q60,000 | Q60,000 | Q60,000 | Q 60,000 | Q300,000 |
| Diferencia Temporal | Q 15,000 | Q15,000 | Q15,000 | Q15,000 | Q(60,000) | Q - |
| Impuesto Diferido | Q 4,650 | Q 4,650 | Q 4,650 | Q 4,650 | Q(18,600) | Q - |

En la base financiera se liquidará durante cuatro años en el cual se estará creando un Impuesto Diferido Activo, el que será liquidado hasta el quinto año.

Los registros correspondientes para las diferencias temporarias del año 2011 y el año 2012 son los siguientes.

Ajustes año 2011

| | Debe | Haber |
|--|-----------------|-----------------|
| Depreciación vehículos | Q 15,000 | |
| Ganancias acumuladas | | Q 15,000 |
| Registro de diferencia temporal por depreciación de vehículos 2011 | <u>Q 15,000</u> | <u>Q 15,000</u> |

| | | |
|---|----------------|----------------|
| Impuesto Diferido Activo | Q 4,650 | |
| Ganancias acumuladas | | Q 4,650 |
| Registro de impuesto diferido activo por depreciación de vehículos 2011 | <u>Q 4,650</u> | <u>Q 4,650</u> |

| Ajustes año 2012 | Debe | Haber |
|---|-----------------|-----------------|
| Depreciación vehículos | Q 15,000 | |
| Depreciación acumulada vehículos | | Q 15,000 |
| Registro de diferencia temporaria por depreciación de vehículos 2012 | Q 15,000 | Q 15,000 |
| | | |
| Impuesto Diferido Activo | Q 4,650 | |
| Impuesto Sobre la Renta Gasto | | Q 4,650 |
| Registro de Impuesto Diferido Activo por depreciación de vehículos 2012 | Q 4,650 | Q 4,650 |

4.3.2 Depreciación de mobiliario y equipo

La política de depreciación de mobiliario y equipo es de una vida útil de 8 años generando una diferencia temporaria según el Capítulo III 3.8.10.

| Mobiliario y Equipo | | BASE | | Diferencia temporaria | Pasivo por Impuesto diferido |
|--------------------------------|-----------------|------------------|-----------------|-----------------------|------------------------------|
| | | Financiera 12.5% | Fiscal 20% | | |
| Mobiliario Depto. Gerencia | Q20,000 | Q 2,500 | Q 4,000 | Q (1,500) | Q (465) |
| Mobiliario Depto. Contabilidad | Q30,000 | Q 3,750 | Q 6,000 | Q (2,250) | Q (698) |
| Mobiliario Depto. Logística | Q30,000 | Q 3,750 | Q 6,000 | Q (2,250) | Q (698) |
| Mobiliario Depto. Ventas | Q20,000 | Q 2,500 | Q 4,000 | Q (1,500) | Q (465) |
| | Q100,000 | Q 12,500 | Q 20,000 | Q (7,500) | Q (2,325) |

En la base financiera se calcula la depreciación anual, el valor del mobiliario y equipo dividido en los 8 años de vida útil generando una depreciación desacelerada aplicando el 12.5% anualmente y fiscalmente por el 20% según

porcentaje de ley, esto genera una diferencia temporaria y pasivo por Impuesto Diferido, el cual se difiere de la siguiente forma.

| Depreciación Mobiliario y Equipo | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Financiera | Q 12,500 | Q 12,500 | Q 12,500 | Q 12,500 |
| Fiscal | Q 20,000 | Q 20,000 | Q 20,000 | Q 20,000 |
| Diferencia Temporaria | Q (7,500) | Q (7,500) | Q (7,500) | Q (7,500) |
| Impuesto Diferido | Q (2,325) | Q (2,325) | Q (2,325) | Q (2,325) |

| 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | TOTAL |
|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------|
| Q 12,500 | Q 12,500 | Q 12,500 | Q 12,500 | Q 100,000 |
| Q 20,000 | Q - | Q - | Q - | Q 100,000 |
| Q (7,500) | Q 12,500 | Q 12,500 | Q 12,500 | Q - |
| Q (2,325) | Q 3,875 | Q 3,875 | Q 3,875 | Q - |

Durante los primeros cinco años de depreciación del mobiliario y equipo se estará registrando un Impuesto Diferido Pasivo por las diferencias temporarias que serán revertidas durante el sexto al octavo año como lo muestra el cuadro.

Las partidas a registrar durante el año 2011 y año 2012 son las siguientes.

| Ajustes año 2011 | Debe | Haber |
|---|----------------|----------------|
| Ganancias acumuladas | Q 7,500 | |
| Depreciación Mobiliario y Equipo | | Q 7,500 |
| Registro de diferencia temporaria por depreciación de mobiliaria y equipo 2011 | Q 7,500 | Q 7,500 |
| Ganancias acumuladas | Q 2,325 | |
| Impuesto Diferido Pasivo | | Q 2,325 |
| Registro de Impuesto Diferido Pasivo por depreciación de mobiliario y equipo 2011 | Q 2,325 | Q 2,325 |

| Ajustes año 2012 | Debe | | Haber | |
|--|-------------|--------------|--------------|--------------|
| Depreciación acumulada Mobiliario y Equipo | Q | 7,500 | | |
| Depreciación Mobiliario y Equipo | | | Q | 7,500 |
| Registro de diferencia temporaria por depreciación de mobiliaria y equipo 2012 | Q | 7,500 | Q | 7,500 |
| Impuesto Sobre la Renta Gasto | Q | 2,325 | | |
| Impuesto Diferido Pasivo | | | Q | 2,325 |
| Registro del Impuesto Diferido pasivo por depreciación de mobiliario y equipo 2012 | Q | 2,325 | Q | 2,325 |

4.3.3. Arrendamiento leasing por vehículo

Según el Capítulo III 3.8.12 la forma del registro de un arrendamiento Leasing en la base financiera es diferente a la base fiscal, por lo que el arrendamiento del vehículo genera la siguiente diferencia temporaria.

| Vehículo Arrendado | | BASE | | Diferencia temporaria | Pasivo por Impuesto Diferido |
|----------------------|----------|----------------------------------|-------------------------------|-----------------------|------------------------------|
| | | Financiera Gasto Depreciación | Fiscal Gasto arrendamiento | | |
| Pick up Dimax C478EE | Q150,000 | Q 37,500 | Q - | Q 37,500 | Q 11,625 |
| | | Q - | Q 50,000 | Q (50,000) | Q (15,500) |
| | | Q 37,500 | Q 50,000 | Q (12,500) | Q (3,875) |

Según la base financiera se registra el vehículo como un activo, depreciándolo según su vida útil y se registra en una cuenta por pagar, la depreciación se calcula el monto del valor del vehículo dividido en su vida útil en este caso a 4 años. Fiscalmente únicamente se registran las facturas recibidas por los pagos realizados durante el año.

La forma del diferimiento del impuesto pasivo por arrendamiento de vehículo queda de la siguiente forma.

| Arrendamiento Financiero | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | TOTAL |
|---------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------|
| Financiera (depreciación) | Q37,500 | Q 37,500 | Q 37,500 | Q 37,500 | Q150,000 |
| Fiscal (Gasto de Arrendamiento) | Q50,000 | Q 50,000 | Q 50,000 | Q - | Q150,000 |
| Diferencia Temporal | Q(12,500) | Q(12,500) | Q (12,500) | Q 37,500 | Q - |
| Impuesto Diferido | Q (3,875) | Q (3,875) | Q (3,875) | Q 11,625 | Q - |

Debido a que el gasto reportado fiscalmente por las facturas recibidas durante los tres años de pago reportan un gasto mayor al financieramente por el registro de la depreciación del vehículo según su vida útil, el Impuesto Diferido Pasivo se irá acumulando y se diferirá de forma completa hasta el cuarto año.

Los registros correspondientes quedan de la siguiente forma; durante el año 2011 se registra un activo fijo y una cuenta por pagar, en el año 2012 se difiere únicamente la cuenta por pagar correspondiente.

| Ajustes año 2011 | Debe | Haber |
|--|------------------|------------------|
| Vehículo arrendado | Q 150,000 | |
| Arrendamiento vehículos por pagar | | Q 100,000 |
| Ganancias acumuladas | | Q 50,000 |
| Depreciación vehículo arrendado | Q 37,500 | |
| Ganancias acumuladas | | Q 37,500 |
| Registro de Arrendamiento según NIIF para las PYMES año 2011 | Q 187,500 | Q 187,500 |

| | Debe | | Haber |
|--|----------------|----------------|-------|
| Ganancias acumuladas | Q 3,875 | | |
| Impuesto Diferido Pasivo | | Q 3,875 | |
| Registro por Impuesto Diferido por arrendamiento financiero de vehículo 2011 | Q 3,875 | Q 3,875 | |

Ajustes año 2012

| | | | |
|--|-----------------|-----------------|--|
| Arrendamiento vehículos por pagar | Q 50,000 | | |
| Arrendamiento de vehículo | | Q 50,000 | |
| Depreciación vehículo arrendado | Q 37,500 | | |
| Depreciación Acumulada Vehículo arrendado | | Q 37,500 | |
| Registro de Arrendamiento según NIIF para las PYMES año 2012 | Q 87,500 | Q 87,500 | |

| | | | |
|--|----------------|----------------|--|
| Impuesto Sobre la Renta Gasto | Q 3,875 | | |
| Impuesto Diferido Pasivo | | Q 3,875 | |
| Registro por Impuesto Diferido por arrendamiento financiero de vehículo 2012 | Q 3,875 | Q 3,875 | |

4.3.4. Deterioro

En el Capítulo III 3.8.11 menciona que en la base financiera los activos fijos aparte de las depreciaciones también pueden sufrir deterioro al valor, como el equipo de computación del departamento de ventas de la empresa "El Mejor Grano S.A.", comprado durante el año 2012.

| Equipo de cómputo | | BASE | | Diferencia temporaria | Activo por Impuesto Diferido |
|--------------------------------|---------|------------|---------|-----------------------|------------------------------|
| | | Financiera | Fiscal | | |
| Equipo de Cómputo Ventas | Q50,000 | | | | |
| Deterioro | | Q 25,000 | | Q 25,000 | Q 7,750 |
| Depreciación Equipo de Cómputo | | Q 8,333 | Q16,667 | Q (8,333) | Q (2,583) |
| | Q50,000 | Q 33,333 | Q16,667 | Q 16,667 | Q 5,167 |

Debido a que el valor del mercado al final de año 2012 corresponde a la mitad del valor adquirido ($Q50,000.00 / 2 = Q25,000.00$) se registra la pérdida por deterioro en la base financiera, para el cálculo de la depreciación se estima el nuevo valor y se recalcula la depreciación con base a su vida útil ($Q50,000.00 - Q25,000.00 = Q25,000.00 / 4$ años de vida útil), en la base fiscal únicamente se registra la depreciación según los porcentajes máximos de la ley sobre el valor de adquisición, generando un diferencia temporaria y un activo por impuesto diferido.

La diferencia temporaria será diferida de la siguiente forma.

| Arrendamiento Financiero | 2012 | 2013 | 2014 | TOTAL |
|---------------------------|----------|-----------|-----------|----------|
| Financiera (deterioro) | Q 25,000 | | | Q 25,000 |
| Financiera (depreciación) | Q 8,333 | Q 8,333 | Q 8,333 | Q 25,000 |
| Fiscal (depreciación) | Q 16,667 | Q 16,667 | Q 16,667 | Q 50,000 |
| Diferencia Temporaria | Q 16,667 | Q (8,333) | Q (8,333) | Q - |
| Impuesto Diferido | Q 5,267 | Q (2,583) | Q (2,583) | Q - |

Al momento de sufrir el deterioro el nuevo cálculo de depreciación financiera difiere con lo registrado en la base fiscal, el cual se estará difiriendo durante el tiempo en que se realice la depreciación durante los tres años.

Los registros correspondientes por el deterioro y la nueva depreciación durante el año 2012 son los siguientes.

| Ajustes año 2012 | Debe | Haber |
|---|-----------------|-----------------|
| Pérdida por deterioro al valor | Q 25,000 | |
| Equipo de computación | | Q 25,000 |
| Depreciación acumulada equipo de computación | Q 8,333 | |
| Depreciación Equipo de Computación | | Q 8,333 |
| Registro de diferencia temporaria por deterioro al valor y nuevo cálculo de depreciación de equipo de computación | Q 33,333 | Q 33,333 |
| Impuesto Diferido Activo | Q 5,167 | |
| Impuesto Sobre la Renta Gasto | | Q 5,167 |
| Registro por Impuesto Diferido por deterioro al valor de equipo de computación | Q 5,167 | Q 5,167 |

4.3.5 Estimación de cuentas incobrables

En el Capítulo III 3.8.7 menciona que la base financiera se registra una provisión cuando es probable que la empresa se tenga que desprender de un beneficio económico, dado que la empresa "El Mejor Grano, S.A" no ha identificado riesgo de irrecuperabilidad en la cartera de clientes no se realiza ninguna provisión, esto genera una diferencia temporaria sobre la estimación de cuentas incobrables.

| CLIENTES AÑO 2011 | Saldos | BASE | | Diferencia temporaria | Pasivo por Impuesto Diferido |
|----------------------|-------------|------------|-----------|--------------------------|------------------------------------|
| | | Financiera | Fiscal 3% | | |
| Granja Leche y más | Q 750,000 | Q - | Q 22,500 | Q (22,500) | Q (6,975) |
| Avícola El pollito | Q 750,000 | Q - | Q 22,500 | Q (22,500) | Q (6,975) |
| Granja El Patito | Q 500,000 | Q - | Q 15,000 | Q (15,000) | Q (4,650) |
| Juan Manuel Peralta | Q 250,000 | Q - | Q 7,500 | Q (7,500) | Q (2,325) |
| Noé de Paz | Q 250,000 | Q - | Q 7,500 | Q (7,500) | Q (2,325) |
| | Q 2,500,000 | Q - | Q 75,000 | Q (75,000) | Q (23,250) |

| CLIENTES AÑO 2012 | saldos | BASE | | Diferencia temporaria | Pasivo por Impuesto Diferido |
|----------------------|------------|------------|-----------|--------------------------|------------------------------------|
| | | Financiera | Fiscal 3% | | |
| Granja Leche y más | Q 500,000 | Q - | Q15,000 | Q(15,000) | Q (4,650) |
| Granja El Patito | Q 250,000 | Q - | Q 7,500 | Q (7,500) | Q (2,325) |
| Noé de Paz | Q 250,000 | Q - | Q 7,500 | Q (7,500) | Q (2,325) |
| | Q1,000,000 | Q - | Q30,000 | Q(30,000) | Q (9,300) |

La base financiera no se registra estimación para cuentas incobrables porque se estima que todo será recuperable, fiscalmente se registra como estimación el porcentaje máximo establecido por la ley (3%) sobre los clientes. La diferencia temporaria se genera al momento en que financieramente no se registra el gasto, esto aumenta la ganancia y crea un impuesto más alto al que se tiene, por pagar, registrando un Impuesto Diferido Pasivo.

La forma de diferir este impuesto pasivo será hasta que en la base financiera exista una estimación o pérdida por cuentas incobrables.

Los registros contables correspondientes al año 2011 y 2012 son los siguientes.

| Ajustes año 2011 | Debe | Haber |
|---|-----------------|-----------------|
| Estimación de cuentas incobrables | Q 75,000 | |
| Ganancias acumuladas | | Q 75,000 |
| Reversión de cuentas incobrables según evaluación de cuentas por cobrar año 2011 | Q 75,000 | Q 75,000 |
| | | |
| Ganancias acumuladas | Q 23,250 | |
| Impuesto Diferido Pasivo | | Q 23,250 |
| Registro por Impuesto Diferido por estimación de cuentas incobrables | Q 23,250 | Q 23,250 |
| | | |
| Ajustes año 2012 | | |
| Estimación de cuentas incobrables | Q 30,000 | |
| Cuentas incobrables | | Q 30,000 |
| Reversión de cuentas incobrables según evaluación de cuentas por cobrar año 2012 | Q 30,000 | Q 30,000 |
| | | |
| Impuesto Sobre la Renta gasto | Q 9,300 | |
| Impuesto Diferido Pasivo | | Q 9,300 |
| Registro por Impuesto Diferido por estimación de cuentas incobrables | Q 9,300 | Q 9,300 |

4.3.6 Inventario obsoleto

La NIIF para las PYMES menciona que toda entidad debe de evaluar el deterioro del valor de los inventario al final del período, ver Capítulo III 3.8.5, en la empresa “El Mejor Grano, S.A.” se realizó esta evaluación en el 2011 y 2012 encontrando en el año 2012 la pérdida por el producto contaminado, debido a la

diferencia del período en que la base financieramente y fiscalmente se registra la baja se genera una diferencia temporaria.

| AÑO 2012 | Inventario obsoleto | BASE | | Diferencia temporaria | Activo por Impuesto Diferido |
|-----------------------------------|---------------------|------------|--------|-----------------------|------------------------------|
| | | Financiera | Fiscal | | |
| 550qq de destilado de maíz (DDGS) | Q 95,000 | Q 95,000 | Q - | Q 95,000 | Q 29,450 |

Financieramente, la información se registra en el momento que se reconoce el inventario obsoleto, realizando el registro durante el año 2012, fiscalmente se reconocerá después que se haya realizado la evaluación correspondiente por la SAT durante el año siguiente.

El Impuesto Activo Diferido se cancela en el año siguiente al momento de realizar la baja en la base fiscal.

| Inventario Obsoleto | 2012 | 2011 | TOTAL |
|-----------------------|----------|------------|----------|
| Financiera | Q 95,000 | Q - | Q 95,000 |
| Fiscal | Q - | Q 95,000 | Q 95,000 |
| Diferencia Temporaria | Q 95,000 | Q (95,000) | Q - |
| Impuesto Diferido | Q 29,450 | Q (29,450) | Q - |

Los registros de la diferencia temporaria por el inventario obsoleto durante el año 2012 quedan de la siguiente forma.

| Ajustes año 2012 | Debe | Haber |
|---|----------|----------|
| Pérdida de inventario obsoleto | Q 95,000 | |
| Inventario | | Q 95,000 |
| Registro de diferencia temporaria por inventario obsoleto | Q 95,000 | Q 95,000 |

| | Debe | Haber |
|--|----------|----------|
| Impuesto Diferido Activo | Q 29,450 | |
| Impuesto Sobre la Renta Gasto | | Q 29,450 |
| Registro por Impuesto Diferido por inventario obsoleto | Q 29,450 | Q 29,450 |

4.3.7 Reconocimiento de ingresos

Por la venta no entregada al cliente durante el año 2012, no se reconoce como ingreso en la base financiera debido a que la transferencia de riesgo y dominio no se ha trasladado al cliente, ver Capítulo III 3.8.1, esto genera una diferencia temporaria por el ingreso y por el costo reconocidos en la base fiscal.

| | BASE | | | | |
|-------|------------|--------------|-----------------------|-------------------|-------------|
| | Financiera | Fiscal | Diferencia temporaria | Impuesto Diferido | |
| venta | Q - | Q750,000.00 | Q(750,000.00) | Q(232,500.00) | Activo |
| costo | Q - | Q 600,000.00 | Q (600,000.00) | Q(186,000.00) | Pasivo |
| | Q - | Q 150,000.00 | Q(150,000.00) | Q (46,500.00) | activo neto |

Financieramente, se registrará la venta y el costo hasta el momento en que el producto se transfiera el riesgo y el dominio al cliente, esto será hasta que sea recibido en la granja del cliente, en la base fiscal se facturó al momento de ser cancelado el producto reconociendo el ingreso durante el año 2012.

Los impuestos diferidos se liquidarán en el próximo año de la siguiente forma.

| Reconocimiento de Ingresos | 2012 | 2013 | TOTAL |
|----------------------------|-------------|-----------|-----------|
| Financiera (Neto) | Q - | Q 150,000 | Q 150,000 |
| Fiscal (Neto) | Q 150,000 | Q - | Q 150,000 |
| Diferencia Temporaria | Q (150,000) | Q150,000 | Q - |
| Impuesto Diferido | Q (46,500) | Q 46,500 | Q - |

Los registros contables por la diferencia temporaria y el impuesto diferido por el reconocimiento de ingresos del año 2012 quedan de la siguiente forma

| Ajustes año 2012 | Debe | Haber |
|---|-----------------------|-----------------------|
| Inventario | Q 600,000.00 | |
| Costo de ventas | | Q 600,000.00 |
| Ventas | Q 750,000.00 | |
| Anticipo sobre ventas | | Q 750,000.00 |
| Reversión de venta factura aun no entregada | Q 1,350,000.00 | Q 1,350,000.00 |
| <hr/> | | |
| Impuesto Diferido Activo | Q 46,500.00 | |
| Impuesto Sobre la Renta Gasto | | Q 46,500.00 |
| Ajuste por Impuesto Diferido por venta no entregada | Q 46,500.00 | Q 46,500.00 |
| <hr/> | | |

4.3.8 Reconocimiento de pasivos

Según la NIIF para las PYMES se debe de reconocer un pasivo toda vez exista un obligación implícita, es por ello que el servicio de almacenaje del 21 al 31 de diciembre del año 2011 y 2012 recibido se registra en la base financiera, ver Capítulo III 3.8.8., generando una diferencia de temporaria y un activo por Impuesto Diferido.

| Almacenaje del 21 al 31 año 2011 | BASE | | Diferencia temporaria | Activo por Impuesto Diferido |
|----------------------------------|------------|--------|-----------------------|------------------------------|
| | Financiera | Fiscal | | |
| Registro de Almacenaje 2012 | Q 30,000 | Q - | Q 30,000 | Q 9,300 |

| Almacenaje del 21 al 31 año 2012 | BASE | | Diferencia temporaria | Activo por Impuesto Diferido |
|---|------------|---------|-----------------------|------------------------------|
| | Financiera | Fiscal | | |
| Reversión de diferencia temporaria 2011 | Q - | Q30,000 | Q(30,000) | Q (9,300) |
| Registro de Almacenaje 2012 | Q 60,000 | Q - | Q 60,000 | Q 18,600 |
| | Q 60,000 | Q30,000 | Q 30,000 | Q 9,300 |

En la base financiera se reconoce como gasto y una cuenta por pagar el almacenaje que corresponde a los últimos días del mes de diciembre, ya que pertenece al período, en la base fiscal estos no son reconocidos por aún no tener un documento fiscal que soporte el gasto, ver Capítulo III 2.5.7.

El diferimiento del impuesto por diferencia temporaria del reconocimiento de pasivo por almacenaje, se estará realizando cada año lo de período anterior y se estará registrando una nueva diferencia temporaria por lo correspondiente al año actual.

Los registros correspondientes de la diferencia temporaria y el Impuesto Diferido por el reconocimiento de pasivos del año 2011 y 2012 quedan de la siguiente forma.

| Ajustes año 2011 | Debe | Haber |
|--|----------|----------|
| Ganancias acumuladas | Q 30,000 | |
| Proveedores | | Q 30,000 |
| Registro de diferencia temporaria por almacenaje y cuenta por pagar 2011 | Q 30,000 | Q 30,000 |

| | Debe | | Haber |
|---|----------|--------------|----------------|
| Impuesto Diferido Activo | Q | 9,300 | |
| Ganancias acumuladas | | | Q 9,300 |
| Registro por Impuesto Diferido por almacenaje y cuenta por pagar 20009 | Q | 9,300 | Q 9,300 |

Ajustes año 2012

| | | | |
|--|----------|---------------|-----------------|
| Proveedores | Q | 30,000 | |
| Almacenaje | | | Q 30,000 |
| Reversión de diferencia temporaria por almacenaje y cuenta por pagar 2011 | Q | 30,000 | Q 30,000 |

| | | | |
|---|----------|--------------|----------------|
| Impuesto Sobre la Renta Gasto | Q | 9,300 | |
| Impuesto Diferido Activo | | | Q 9,300 |
| Reversión por Impuesto Diferido por almacenaje y cuenta por pagar 2011 | Q | 9,300 | Q 9,300 |

| | | | |
|---|----------|---------------|-----------------|
| Almacenaje | Q | 60,000 | |
| Proveedores | | | Q 60,000 |
| Registro de diferencia temporaria por almacenaje y cuenta por pagar 2012 | Q | 60,000 | Q 60,000 |

| | | | |
|--|----------|---------------|-----------------|
| Impuesto Diferido Activo | Q | 18,600 | |
| Impuesto Sobre la Renta Gasto | Q | 18,600 | |
| Registro por Impuesto Diferido por almacenaje y cuenta por pagar 2012 | Q | 18,600 | Q 18,600 |

4.4. Resumen de Ajustes para llevar los Estados Financieros con base a la Ley del Impuesto Sobre la Renta a NIIF para las PYMES

| SALDOS AJUSTADOS | | | | |
|--|-------------------|----------------|----------------|-------------------|
| (Cifras expresadas en Q.) | | | | |
| | 2012 ISR | DEBE | HABER | 2012 NIIF PYMES |
| Activo | 16,300,000 | - | - | 17,062,350 |
| No Corriente | 323,333 | - | - | 475,683 |
| Vehículo | 300,000 | | | 300,000 |
| Depreciación acumulada vehículos Punto 4.3.1 | (120,000) | | 30,000 | (150,000) |
| Vehículo arrendado Punto 4.3.3 | | 150,000 | | 150,000 |
| Depreciación acumulada vehículo arrendado Punto 4.3.3 | | | 75,000 | (75,000) |
| Equipo de computación Punto 4.3.4 | 200,000 | | 25,000 | 175,000 |
| Depreciación acumulada equipo de computación Punto 4.3.4 | (116,667) | 8,333 | | (108,333) |
| Mobiliario y Equipo | 100,000 | | | 100,000 |
| Depreciación acumulada mobiliario y equipo Punto 4.3.2 | (40,000) | 15,000 | | (25,000) |
| Impuesto Diferido Activo Punto 4.3.1-4-6-7-8 | | 118,317 | 9,300 | 109,017 |
| Corriente | 15,976,667 | - | - | 16,586,667 |
| Inventarios Punto 4.3.6-7 | 10,000,000 | 600,000 | 95,000 | 10,505,000 |
| Bancos | 4,500,000 | | | 4,500,000 |
| Clientes | 1,000,000 | | | 1,000,000 |
| Estimación de cuentas incobrables Punto 4.3.5 | (30,000) | 105,000 | | 75,000 |
| IVA crédito | 506,667 | | | 506,667 |
| Van | | 996,650 | 234,300 | |

| | | | | |
|--|--------------------------|-----------|-----------|--------------------------|
| Vienen | | 996,650 | 234,300 | |
| <u>Patrimonio y Pasivo</u> | <u>16,300,000</u> | | | <u>17,062,350</u> |
| <u>Patrimonio</u> | <u>5,425,000</u> | | | <u>5,282,400</u> |
| Capital autorizado y pagado | 2,050,000 | | | 2,050,000 |
| Ganancias acumuladas Punto 4.3.1-2-3-5-8 | 1,500,000 | 111,950 | 146,450 | 1,534,500 |
| <u>No Corriente</u> | <u>98,000</u> | | | <u>142,950</u> |
| Provisión de indemnización | 98,000 | | | 98,000 |
| Impuesto Diferido Pasivo Punto 4.3.2-3-5 | - | - | 44,950 | 44,950 |
| <u>Corriente</u> | <u>10,777,000</u> | | | <u>11,637,000</u> |
| Proveedores Punto 4.3.8 | 4,700,000 | 30,000 | 90,000 | 4,760,000 |
| Línea de crédito bancario corto plazo | 4,000,000 | | | 4,000,000 |
| Otras cuentas por pagas | 1,046,609 | | | 1,046,609 |
| Impuesto Sobre la Renta por pagar | 842,391 | | | 842,391 |
| Provisiones laborales | 168,000 | | | 168,000 |
| Retención empleados por pagar | 20,000 | | | 20,000 |
| Anticipo sobre ventas Punto 4.3.7 | | | 750,000 | 750,000 |
| Arrendamiento de vehículo por pagar Punto 4.3.3 | | 50,000 | 100,000 | 50,000 |
| <u>Ganancia del Ejercicio</u> | <u>1,875,000</u> | | | <u>1,697,900</u> |
| Ventas Punto 4.3.7 | 20,500,000 | 750,000 | - | 19,750,000 |
| Costo de venta Punto 4.3.7 | (16,400,000) | - | 600,000 | (15,800,000) |
| Van | | 1,826,650 | 1,853,750 | |

| Vienen | | 1,826,650 | 1,853,750 | |
|---|-----------|------------------|------------------|-----------|
| Arrendamiento | (600,000) | - | - | (600,000) |
| Sueldos y bonificación | (500,000) | - | - | (500,000) |
| Almacenaje Punto 4.3.8 | (150,000) | 60,000 | 30,000 | (180,000) |
| Honorarios profesionales | (90,000) | - | - | (90,000) |
| Viáticos | (80,000) | - | - | (80,000) |
| Prestaciones laborales | (84,000) | - | - | (84,000) |
| Depreciación equipo de computación Punto 4.3.4 | (66,667) | - | 8,333 | (58,333) |
| Depreciación vehículos Punto 4.3.1 | (60,000) | 15,000 | - | (75,000) |
| Arrendamiento vehículo Punto 4.3.3 | (50,000) | - | 50,000 | - |
| Indemnización | (49,000) | - | - | (49,000) |
| Cuentas incobrables Punto 4.3.5 | (30,000) | - | 30,000 | - |
| Depreciación mobiliario y equipo Punto 4.3.2 | (20,000) | - | 7,500 | (12,500) |
| Otros gastos | (2,942) | - | - | (2,942) |
| Depreciación vehículo arrendado Punto 4.3.3 | | 37,500 | - | (37,500) |
| Pérdida por deterioro Punto 4.3.4 | | 25,000 | - | (25,000) |
| Pérdidas de inventario obsoleto Punto 4.3.6 | | 95,000 | - | (95,000) |
| Productos financieros | 700,000 | - | - | 700,000 |
| Gastos financieros | (300,000) | - | - | (300,000) |
| Impuesto Sobre la Renta gasto Punto 4.3.1-2-3-4-5-6-7-8 | (842,391) | 24,800 | 104,367 | (762,825) |
| Sumas | | 2,083,950 | 2,083,950 | |

4.5. Estados Financieros de una empresa comercializadora de granos del 01 de enero al 31 de diciembre 2012 con base financiera

"EL MEJOR GRANO, S.A."
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE 2012
 (Cifras expresadas en Q.)

| | Notas | 2012 | 2011 |
|--|----------|--------------------------|--------------------------|
| <u>Activo</u> | | <u>17,062,350</u> | <u>14,609,950</u> |
| <u>No Corriente</u> | 4 | <u>475,683</u> | <u>538,950</u> |
| Vehículo | | 300,000 | 300,000 |
| Depreciación acumulada vehículos | | (150,000) | (75,000) |
| Vehículo arrendado | | 150,000 | 150,000 |
| Depreciación acumulada vehículo arrendado | | (75,000) | (37,500) |
| Equipo de computación | | 175,000 | 150,000 |
| Depreciación acumulada equipo de computación | | (108,333) | (50,000) |
| Mobiliario y equipo | | 100,000 | 100,000 |
| Depreciación acumulada mobiliario y equipo | | (25,000) | (12,500) |
| Impuesto Diferido Activo | | 109,017 | 13,950 |
| <u>Corriente</u> | | <u>16,586,667</u> | <u>14,071,000</u> |
| Inventarios | 5 | 10,505,000 | 8,000,000 |
| Bancos | | 4,500,000 | 3,300,000 |
| Clientes | 6 | 1,000,000 | 2,500,000 |
| Estimación de cuentas incobrables | | 75,000 | - |
| IVA crédito | | 506,667 | 271,000 |

| | | | |
|---------------------------------------|--------------|--------------------------|--------------------------|
| <u>Patrimonio y Pasivo</u> | Notas | <u>17,062,350</u> | <u>14,609,950</u> |
| <u>Patrimonio</u> | | <u>5,282,400</u> | <u>3,584,500</u> |
| Capital autorizado y pagado | | 2,050,000 | 2,050,000 |
| Resultado del ejercicio | | 2,460,725 | 2,223,913 |
| Ganancias acumuladas | | 1,534,500 | - |
| Impuesto Sobre la Renta gasto | | (762,825) | (689,413) |
| <u>No Corriente</u> | | <u>142,950</u> | <u>78,450</u> |
| Provisión de indemnización | | 98,000 | 49,000 |
| Impuesto Diferido Pasivo | | 44,950 | 29,450 |
| <u>Corriente</u> | | <u>11,637,000</u> | <u>10,947,000</u> |
| Proveedores | 7 | 4,760,000 | 4,030,000 |
| Línea de crédito bancario corto plazo | 8 | 4,000,000 | 4,500,000 |
| Otras cuentas por pagar | | 1,046,609 | 1,539,087 |
| Impuesto Sobre la Renta por pagar | | 842,391 | 673,913 |
| Provisiones laborales | | 168,000 | 84,000 |
| Retención empleados por pagar | | 20,000 | 20,000 |
| Anticipo sobre ventas | | 750,000 | - |
| Arrendamiento de vehículo por pagar | | 50,000 | 100,000 |

"EL MEJOR GRANO, S.A."
ESTADO DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS
DEL 01 AL 31 DE DICIEMBRE 2012
(Cifras expresadas en Q.)

| | Notas | 2012 | 2011 |
|------------------------------------|-------|--------------------|--------------------|
| Ventas | 9 | 19,750,000 | 19,000,000 |
| Costo de Venta | | (15,800,000) | (15,200,000) |
| Margen | | 3,950,000 | 3,800,000 |
| Gastos de Operación | | (1,889,275) | (1,756,087) |
| Arrendamiento | | (600,000) | (500,000) |
| Sueldos y bonificación | | (500,000) | (500,000) |
| Almacenaje | | (180,000) | (150,000) |
| Honorarios profesionales | | (90,000) | (145,000) |
| Viáticos | | (80,000) | (133,000) |
| Prestaciones laborales | | (84,000) | (84,000) |
| Depreciación equipo de computación | | (58,333) | (50,000) |
| Depreciación vehículos | | (75,000) | (75,000) |
| Arrendamiento vehículo | | - | - |
| Indemnización | | (49,000) | (49,000) |
| Cuentas incobrables | | - | - |
| Depreciación mobiliario y equipo | | (12,500) | (12,500) |
| Otros gastos | | (2,942) | (20,087) |
| Depreciación vehículo arrendado | | (37,500) | (37,500) |
| Pérdida por deterioro | | (25,000) | - |
| Pérdida de inventario obsoleto | | (95,000) | - |
| Otros Gastos financieros | | 400,000 | 180,000 |
| Productos Financieros | | 700,000 | 600,000 |
| Gastos Financieros | | (300,000) | (420,000) |
| Ganancia ante de impuesto | | 2,460,725 | 2,223,913 |
| Impuesto Sobre la Renta Gasto | | (762,825) | (689,413) |
| Ganancia después de impuesto | | 1,697,900 | 1,534,500 |

El Mejor Grano, S.A.
Notas a los Estados Financieros

Nota 1. Operaciones de la compañía

La Compañía fue constituida en Guatemala el 2 Enero 2011 como El Mejor Grano, S. A. por un período indefinido.

El objetivo principal de la empresa, la compra-venta de granos de mayor consumo para la formulación de alimento de ganado, entre los productos que ofrece está el maíz amarillo molido, maíz destilado y harina de soya, los cuales son comprados en su mayoría a proveedores internacionales que venden sus productos en presentación de toneladas métricas, la empresa los distribuye por quintales a las granjas que no puedan proveerse de los distribuidores internacionales.

Nota 2. Unidad monetaria

La compañía mantiene sus registros contables en quetzales (Q), moneda oficial de la República de Guatemala. Al 31 de diciembre de 2011 y 2012, su cotización en relación con el dólar de los Estados Unidos de América (US\$) era de: US\$.1.00 por Q.8.35250 y Q.7.88500 respectivamente para cada año.

De acuerdo con el decreto No. 94-2000 "Ley de Libre Negociación de Divisas", vigente a partir del 1 de mayo de 2001, La Compañía tiene la libre disposición, tenencia, contratación, remesa, transferencia, compra, venta, cobro y pago de y con divisas, libre tendencia y manejo de depósitos y cuentas en monedas extranjera, localmente y en el extranjero.

Nota 3. Principales políticas contables

Las principales políticas contables aplicadas en la preparación de los estados

financieros con base a la NIIF para las PYMES son las siguientes:

a) Propiedades, planta y equipo

Los activos fijos se contabilizan a su costo adquisición menos las depreciaciones acumuladas. La depreciación se calcula por el método de línea recta sobre la vida útil estimada de los activos. Al 31 de diciembre de 2012 y 2011 las vidas útiles estimadas se detallan a continuación:

- Vehículos 4 años
- Mobiliario y equipo 8 años
- Equipo de computación 3 años

b) Inventario

Los inventarios son registrados al valor de adquisición más los gastos de importación. Todos los costos se determinan bajo el método de costo promedio. Y los productos que se venden son:

- Maíz amarillo molido.
- Harina de soya
- Maíz destilado

c) Cuentas por cobrar

Las cuentas por cobrar se registran al valor original de la transacción, las mismas son medidas periódicamente para determinar si existe deterioro en su valor. Una estimación para cuentas incobrables se considera necesaria cuando la administración no tiene la habilidad para la recuperación de las mismas.

d) Capital

El capital de la compañía se encuentra integrado por 410 acciones nominativas con valor de Q 5,000.00 cada una

e) Impuesto Sobre la Renta

La Compañía calcula el Impuesto Sobre la Renta corriente conforme las disposiciones tributarias vigentes en la República de Guatemala incluidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Y registra sus Impuestos Diferidos conforme a la Norma Internacional de Información Financieras para las Pequeñas y Medianas Entidades.

f) Obligación de beneficios a empleados (Indemnizaciones laborales)

De acuerdo con las disposiciones del Código de Trabajo de Guatemala, las compensaciones que van acumulándose a favor de los empleados por servicios prestados pueden llegar a ser pagadas en caso de despido injustificado o de muerte, a razón de un mes de sueldo por cada año ininterrumpido de servicio. La indemnización laboral es registrado al cierre de cada año, al 31 de diciembre de 2012 y 2011 asciende a Q98,000 y Q49,000 respectivamente.

g) Proveedores

Las cuentas por pagar son reconocidas inicialmente al valor de la transacción, las cuales son clasificadas a corto plazo considerando que son de pronto pago y a largo plazo en caso contrario.

h) Línea de Crédito Bancario a Corto Plazo

Los préstamos se reconocen en la fecha en que se reciben los fondos netos de los costos incurridos en la transacción.

i) Ingresos

Los ingresos constituyen el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir por la venta de bienes en el curso normal de las actividades de las compañías, toda vez exista transferencia de dominio y riesgo.

j) Reconocimiento de costos y gastos

Los costos directos necesarios para el proceso de comercialización son registrados bajo el método de lo devengado.

k) Deterioro

Los activos que son sujetos a depreciación son evaluados a la fecha de cierre determinando si los mismos, tienen algún indicio de deterioro en su valor. Cuando existe algún indicio que algún activo tiene deterioro (unidad generadora de efectivo), debe de probarse el deterioro. Las pérdidas por deterioro son reconocidas por el monto en el que el valor en libros del activo excede su valor recuperable. El valor recuperable de los activos corresponde al monto neto de los costos de transacción que se obtendría de su venta o de su valor en uso, el mayor. Las pérdidas por deterioro se reconocen en el estado de ganancias y pérdidas del año que corresponda.

Nota 4. Propiedades, planta y equipo

Un resumen del activo fijo al 31 de diciembre de 2012, se presenta a continuación:

| 2012 | Costo Original | Adición /Baja | Depreciación | Valor en Libros |
|-----------------------|------------------|-----------------|------------------|-----------------|
| Vehículo | Q 300,000 | | Q 150,000 | Q 150,000 |
| Vehículo arrendado | 150,000 | | 75,000 | 75,000 |
| Equipo de computación | 150,000 | 50,000 | 108,333 | 91,667 |
| Mobiliario y equipo | 100,000 | (25,000) | 25,000 | 50,000 |
| | <u>Q 700,000</u> | <u>Q 25,000</u> | <u>Q 358,333</u> | <u>Q366,667</u> |

Un resumen del activo fijo al 31 de diciembre de 2011, se presenta a continuación:

| 2011 | Costo Original | Depreciación | Valor en Libros |
|-----------------------|------------------|------------------|------------------|
| Vehículo | Q 300,000 | Q 75,000 | Q 225,000 |
| Vehículo arrendado | 150,000 | 37,500 | 112,500 |
| Equipo de computación | 150,000 | 50,000 | 100,000 |
| Mobiliario y equipo | 100,000 | 12,500 | 87,500 |
| | <u>Q 700,000</u> | <u>Q 175,000</u> | <u>Q 525,000</u> |

El equipo de computación comprado en el año 2012 sufrió una pérdida de deterioro al valor por el modelo adquirido, teniendo un costo por la mitad del valor adquirido.

Nota 5. Inventarios

Un resumen de los inventarios al 31 de diciembre, se presentan a continuación:

| | 2012 | 2011 |
|----------------------------|---------------------|--------------------|
| Maíz amarillo molido (YC2) | Q 2,000,000 | Q 3,000,000 |
| Maíz destilado (DDGS) | 3,600,000 | 2,000,000 |
| Harina de soya (SBM) | 4,905,000 | 3,000,000 |
| | <u>Q 10,505,000</u> | <u>Q 8,000,000</u> |

Nota 6. Clientes

Un resumen de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre, se presenta a continuación:

| | 2012 | 2011 |
|-----------------------------------|--------------------|--------------------|
| Granja Leche y más | Q 500,000 | Q 750,000 |
| Granja El Patito | 250,000 | 500,000 |
| Noé de Paz | 250,000 | 250,000 |
| Avícola El pollito | - | 750,000 |
| Juan Manuel Peralta | - | 250,000 |
| | <u>1,000,000</u> | <u>2,500,000</u> |
| Estimación de cuentas incobrables | - | - |
| | <u>Q 1,000,000</u> | <u>Q 2,500,000</u> |

Nota 7. Proveedores

Un resumen de los saldos por pagar a los proveedores al 31 de diciembre, se presenta a continuación:

| | 2012 | | 2011 | |
|--------------------------|----------|------------------|----------|------------------|
| Proveedores locales | Q | 1,760,000 | Q | 1,030,000 |
| Proveedores del exterior | | 3,000,000 | | 3,000,000 |
| | Q | 4,760,000 | Q | 4,030,000 |

El tipo de cambio utilizado en proveedores del exterior al año 2011 es de: US\$.1.00 por Q.7.78250 y en el año 2012 el US\$.1.00 por Q.7.88500.

Nota 8. Líneas de crédito bancario corto plazo

Las líneas de crédito bancario con el Banco Fischosa están a un pago de 180 días con una tasa del 8% anual. Con un máximo de crédito de Q6,000,000.

Nota 9. Costos y Gastos

Los costos de ventas representan un 80% y los otros gastos 10% a un 11%.

| | | | % | |
|---------------------|--------------|--------------|------|------|
| | 2012 | 2011 | 2012 | 2011 |
| Ventas netas | 19,750,000 | 19,000,000 | 100% | 100% |
| Costo de venta | (15,800,000) | (15,200,000) | 80% | 80% |
| Gastos de operación | (1,889,275) | (1,756,087) | 9% | 9% |
| Gastos financieros | (300,000) | (420,000) | 1% | 2% |

4.6. Variación de Estados Financieros, base fiscal y base financiera año 2011 - 2012

| Estado de Resultado | 2011 ISR | 2011 NIIF | Diferencias Temporarias | Impuesto Diferido |
|------------------------------------|--------------------|--------------------|--------------------------------|--------------------------|
| Ventas | 19,000,000 | 19,000,000 | - | - |
| Costo de Venta | (15,200,000) | (15,200,000) | - | - |
| Margen | 3,800,000 | 3,800,000 | | - |
| Gastos de Operación | (1,806,087) | (1,756,087) | | - |
| Arrendamiento | (500,000) | (500,000) | - | - |
| Sueldos y bonificación | (500,000) | (500,000) | - | - |
| Almacenaje | (120,000) | (150,000) | 30,000 | 9,300 |
| Honorarios profesionales | (145,000) | (145,000) | - | - |
| Viáticos | (133,000) | (133,000) | - | - |
| Prestaciones laborales | (84,000) | (84,000) | - | - |
| Depreciación equipo de computación | (50,000) | (50,000) | - | - |
| Depreciación vehículos | (60,000) | (75,000) | 15,000 | 4,650 |
| Arrendamiento vehículo | (50,000) | - | (50,000) | (15,500) |
| Indemnización | (49,000) | (49,000) | - | - |
| Cuentas incobrables | (75,000) | - | (75,000) | (23,250) |
| Depreciación mobiliario y equipo | (20,000) | (12,500) | (7,500) | (2,325) |
| Otros gastos | (20,087) | (20,087) | - | - |
| Depreciación vehículo arrendado | - | (37,500) | 37,500 | 11,625 |
| Pérdida por deterioro | | - | - | - |
| Van | | | (50,000) | (15,500) |

| | | | | |
|-----------------------------------|------------------|------------------|-----------------|-----------------|
| Vienen | | | (50,000) | (15,500) |
| Pérdidas de inventario obsoleto | | | | |
| | - | - | - | - |
| Otros Gastos financieros | 180,000 | 180,000 | | |
| Productos financieros | 600,000 | 600,000 | - | |
| Gastos financieros | (420,000) | (420,000) | - | |
| Ganancia ante de impuesto | 2,173,913 | 2,223,913 | | |
| Impuesto Sobre la Renta gasto | (673,913) | (689,413) | | |
| Ganancia después de impuesto | 1,500,000 | 1,534,500 | | |
| SUMA DE VARIACION AÑO 2011 | | | (50,000) | (15,500) |
| Impuesto Diferido Activo 2011 | | | | 13,950 |
| Impuesto Diferido Pasivo 2011 | | | | (29,450) |
| Total de Impuesto Diferido | | | | (15,500) |

| Estado de Resultado | 2012 ISR | 2012 NIIF | Diferencias Temporarias | Impuesto Diferido |
|------------------------------------|--------------------|--------------------|-------------------------|-------------------|
| Ventas | 20,500,000 | 19,750,000 | 750,000 | 232,500 |
| Costo de Venta | (16,400,000) | (15,800,000) | (600,000) | (186,000) |
| Margen | 4,100,000 | 4,080,000 | | - |
| Gastos de Operación | (1,782,609) | (1,889,275) | | - |
| Arrendamiento | (600,000) | (600,000) | - | - |
| Sueldos y bonificación | (500,000) | (500,000) | - | - |
| Almacenaje | (150,000) | (180,000) | 30,000 | 9,300 |
| Honorarios profesionales | (90,000) | (90,000) | - | - |
| Viáticos | (80,000) | (80,000) | - | - |
| Prestaciones laborales | (84,000) | (84,000) | - | - |
| Depreciación equipo de computación | (66,667) | (58,333) | (8,333) | (2,583) |
| Depreciación vehículos | (60,000) | (75,000) | 15,000 | 4,650 |
| Arrendamiento vehículo | (50,000) | - | (50,000) | (15,500) |
| Indemnización | (49,000) | (49,000) | - | - |
| Cuentas incobrables | (30,000) | - | (30,000) | (9,300) |
| Depreciación mobiliario y equipo | (20,000) | (12,500) | (7,500) | (2,325) |
| Otros gastos | (2,942) | (2,942) | - | - |
| Depreciación vehículo arrendado | - | (37,500) | 37,500 | 11,625 |
| Pérdida por deterioro | | (25,000) | 25,000 | 7,750 |
| Pérdidas de inventario obsoleto | | (95,000) | 95,000 | 29,450 |
| Otros Gastos financieros | 400,000 | 400,000 | | |
| Productos financieros | 700,000 | 700,000 | | |
| Van | | | 256,667 | 79,567 |

| | | | | |
|--|------------------|------------------|-----------------|-----------------|
| Vienen | | | 256,667 | 79,567 |
| Gastos financieros | (300,000) | (300,000) | - | |
| Ganancia ante de impuesto | 2,717,391 | 2,460,725 | | |
| Impuesto Sobre la Renta gasto | (842,391) | (762,825) | | |
| Ganancia después de impuesto | 1,875,000 | 1,697,900 | | |
| SUMA DE VARIACION AÑO 2012 | | | 256,667 | 79,567 |
| SUMA DE VARIACION AÑO 2011 | | | (50,000) | (15,500) |
| TOTAL DE VARIACIONES ACUMULADAS | | | | 64,067 |
| Impuesto Diferido Activo 2012 | | | | 109,017 |
| Impuesto Diferido Pasivo 2012 | | | | (44,950) |
| Total de Impuesto Diferido | | | | 64,067 |

4.7. Integración de Impuestos Diferidos Activos y Pasivos

La integración de los impuestos diferidos activos y pasivos del año 2011 es la siguiente:

AÑO 2011

Impuesto Diferido Activo

| | |
|--------------------------------|------------------------|
| Depreciación vehículo 2011 | Q 4,650 |
| Reconocimiento de Pasivos 2011 | <u>Q 9,300</u> |
| Total | <u>Q 13,950</u> |

Impuesto Diferido Pasivo

| | |
|--|------------------------|
| Depreciación mobiliario y equipo 2011 | Q 2,325 |
| Arrendamiento vehículo 2011 | Q 3,875 |
| Estimación de cuentas incobrables 2011 | <u>Q 23,250</u> |
| TOTAL | <u>Q 29,450</u> |

Total de Impuesto Diferido neto **Q(15,500)**

La integración de los impuestos diferidos activos y pasivos al año 2012 es la siguiente:

AÑO 2012**Impuesto Diferido Activo**

| | |
|--|-------------------------|
| Reversión reconocimiento de pasivos 2011 | Q(9,300) |
| Depreciación vehículo 2011 | Q 4,650 |
| Depreciación vehículo 2012 | Q 4,650 |
| Deterioro de equipo de computación | Q 5,167 |
| Reconocimiento de Ingresos 2012 factura No.B-150 | Q 46,500 |
| Reconocimiento de Pasivos 2011 | Q 9,300 |
| Reconocimiento de pasivos 2012 | Q 18,600 |
| Inventario obsoleto 2012 | <u>Q 29,450</u> |
| Total | <u>Q 109,017</u> |

Impuesto Diferido Pasivo

| | |
|--|------------------------|
| Depreciación mobiliario y equipo 2011 | Q 2,325 |
| Depreciación mobiliario y equipo 2012 | Q 2,325 |
| Arrendamiento vehículo 2011 | Q 3,875 |
| Arrendamiento vehículo 2012 | Q 3,875 |
| Estimación de cuentas incobrables 2012 | Q 9,300 |
| Estimación de cuentas incobrables 2011 | <u>Q 23,250</u> |
| Total | <u>Q 44,950</u> |

Total de impuesto diferido neto **Q 23,767**

CONCLUSIONES

1. Se comprobó que el Impuesto Sobre la Renta Diferido en una empresa comercializadora de granos, que aplica la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades, se genera por la diferencia de criterios en los registros de ingresos y/o gastos entre la base fiscal (Impuesto Sobre la Renta) y la base financiera (NIIF para las PYMES) dentro de un período específico, sobre el cual la entidad informa. Estas diferencias pueden ser impuestos diferidos activos o pasivos y ayudan controlar todas aquellas transacciones que se registrarán posteriormente.
2. Se identificó que existen varias formas de clasificar una PYME en Guatemala: Tomando en consideración el número de empleados que contenga una entidad, por el capital neto, las ventas anuales o activos totales, sin embargo, la Norma Internacional considera como PYME aquella entidad que no tienen obligación pública de rendir cuentas y presenta estados financieros con propósito de información general para usuarios externos, por lo que la aplicación de NIIF para las PYMES en Guatemala es prácticamente generalizado.
3. Se determinó la importancia de la actualización de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas, debido a que los parámetros que establece generan las diferencias temporarias en cada período en una empresa comercializadora de granos.

4. Se estableció que es importante comprender cómo se originan los impuestos diferidos activos y pasivos por el impacto que generan en la presentación de la información financiera, puesto que la inadecuada aplicación puede generar duplicidad de registros.

5. Se determinó que la Superintendencia de Administración Tributaria no objetaría la utilización de las NIIF para las PYMES para la preparación de estados financieros, toda vez cumplan con la entrega de la información financiera cumpliendo con la legislación tributaria vigente.

RECOMENDACIONES

1. Se recomienda llevar un control adecuado del Impuesto Sobre la Renta diferido activo y pasivo generado en una empresa comercializadora de granos que aplica la Norma Internacional de Información Financiera para las PYMES, por medio de integraciones al final del período en que se reporta con las diferencias temporarias generadas y liquidadas durante el período, o bien por medio de un libro auxiliar actualizándolo al momento que estos se generen.
2. Previo a la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para Pymes) debe evaluarse si una entidad cumple con los requisitos según su definición para que la misma sea aplicada adecuadamente.
3. Se recomienda la capacitación y actualización constante de los cambios de La Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas para poder identificar oportunamente las diferencias temporarias que se generan en una empresa comercializadora de granos en cada período en que se informa.
4. Se sugiere que se identifique, si una diferencia temporaria genera un Impuesto Diferido activo o pasivo y que en el momento de su liquidación se registre de forma correcta rebajándolo de su origen y no se cree una duplicidad de información en la presentación de los estados financieros.

5. Tomar las medidas correspondientes a control interno de la información contable fiscal y financiera, en donde pueda determinarse con exactitud las variaciones y ajustes relacionados a la determinación del Impuesto Sobre la Renta a pagar y la evidencia suficiente para satisfacer los requerimientos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 1 Alexander Segovia, Capítulo IV Guatemala: **Competitividad de Las Mipymes**. (En línea). Consultado el 24 de mayo 2011. <http://www.eclac.cl/mexico/publicaciones/sinsigla/xml/9/12209/Cap%C3%ADtulo-IV.pdf>
- 2 Apuntes de Gestión. **Definición de Empresa** (en línea). Consultado el 05 de mayo 2011. Disponible en : <http://www.apuntesgestion.com/2006/07/19/definicion-de-empresa/>
- 3 Asociación Guatemalteca de Exportadores - AGEXPORT -, **Visión y Misión**. (en línea). Consultado el 21 de junio 2011. <http://www.export.com.gt/Portal/Home.aspx?secid=935>
- 4 Batista, Ariel Lemes. **Las PYMES y su espacio en la economía latinoamericana**. (en línea). Consultado el 19 octubre 2010. Disponible en : <http://www.eumed.net/eve/resum/07-enero/alb.htm>
- 5 Cámara de Industria de Guatemala, **Visión y Misión**. (en línea). Consultado el 28 de junio 2011. http://www.industriaguatemala.com/index.php?option=com_content&view=article&id=122&Itemid=205
- 6 Constitución de la República de Guatemala. **Acuerdo Legislativo 18-93, año 1999**, Impreso en Librería Jurídica. 80 Pág.
- 7 Congreso de la República de Guatemala.1970. **Código del Comercio**, Decreto No. 2-70. (En línea). Consultado en dic. 2010.

- 8 Congreso de la República de Guatemala. **Código de Trabajo**, Decreto No. 1441. (En línea). Consultado en agosto 2011..
- 9 Congreso de la República de Guatemala.1991. **Código Tributario**, Decreto No. 6-91. (En línea). Consultado en agosto 2011.
- 10 Congreso de la República de Guatemala.1992. **Ley del Impuesto sobre la Renta**, Decreto No. 26-92. (En línea). Consultado agosto 2011.
- 11 Congreso de la República de Guatemala. 1992. **Ley del Impuesto al Valor Agregado**, Decreto No. 27-92. (En línea). Consultado en agosto 2011.
- 12 Congreso de la República de Guatemala.2012. **Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y El Combate a la Defraudación y el Contrabando**, Decreto No. 04-2012. (En línea). Consultado en abril 2012.
- 13 Congreso de la República de Guatemala.2012. **Ley de Actualización Tributaria**, Decreto No. 10-2012. (En línea). Consultado en abril 2012.
- 14 Congreso de la República de Guatemala. 1997. **Ley del Organismo Ejecutivo, Decreto No. 114-97**. (En línea). Consultado el 10 de julio 2011.
- 15 Hans G. Mann S. **Impacto Nutricional y Económico del uso de Granos Secos de Destilería con Solubles (DDGS) en Aves**. (En línea) Consultado el 8 de marzo 2011. Disponible en: http://amena.mx/wp-content/uploads/2010/11/03_HMann.pdf

- 16 Horacio Mercado y Marisol Palmerin, **La Internación de las Pequeñas y Medianas Empresas.** (En línea) Consultado el 5 de junio 2013. Disponible en: <http://www.eumed.net/libros-gratis/2007c/334/clasificacion%20de%20las%20PYMES.htm>
- 17 IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad). 2009. **Norma Internacional de Información para las Pequeñas y Medianas Entidades.** IASC FoundationsPublicationsDepartament. 245pag.
- 18 IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad). 2009. **Fundamentos de las Conclusiones Normas Internacionales de Información para Pequeñas y Medianas Entidades.** IASC Foundations Publications Departament. 59pag.
- 19 La Federación de la Pequeña y Mediana Empresa Guatemalteca – FEPYME -, **Visión y Misión.**(En línea). Consultado el 28 de junio 2011. <http://nuevo.fepyme.org.gt/index.php?page=quienes-somos>
- 20 Miriam García y Carlos Gómez, **Harina integral de soya en la alimentación de ganado lechero.**(En línea), Consultado el 8 de marzo 2011. Disponible en: <http://www.engormix.com/MA-ganaderia-leche/nutricion/articulos/harina-integral-soya-alimentacion-t1789/141-p0.htm>
- 21 Micro Empresas Blog Diario. **Definición de Microempresas.** (En línea). Consultado el 05 de mayo 2011. Disponible en: <http://microempresa.blogdiario.com/i2008-03/>
- 22 Ministerio de Economía. 2001. **Acuerdo178-2001 Viceministerio de**

Desarrollo de la Microempresa, Pequeña y Mediana Empresa en Guatemala. (En línea). Consultado en Julio 2011.

23 Ministerio de Economía, **Programa de Desarrollo Institucional, Área de Servicios de Desarrollo Empresarial, Homogenización de Conceptos.** (en línea). Consultado el 12 de junio 2011.

24 Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación, **El maíz en la nutrición humana,** (En línea). Consultado en 10 de Marzo 2011: disponible en : <http://www.fao.org/docrep/t0395s/T0395S03.htm>

25 Planta El Prado, **Historia.** (En Línea). Consultado en Julio 2011. disponible en: http://www.plantadelprado.com/index.php?option=com_content&view=article&id=5&Itemid=22

26 Real Academia Española. **Diccionario de la Lengua Española Vigésima Segunda Edición.** . (en línea). Consultado el 17 de mayo 2011. http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=empresa

27 Wikipedia. **La enciclopedia libre.** (En línea). Consultado el 05 de junio 2013. Disponible en: http://es.wikipedia.org/wiki/Peque%C3%B1a_y_mediana_empresa.