

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

**“COMBINACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS DE UN GRUPO DE ENTIDADES SIN  
FINES DE LUCRO CON BASE EN NORMAS INTERNACIONALES DE  
INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES  
NIIF para las PYMES-”.**

**TESIS**

Presentada a la Junta Directiva de la  
Facultad de Ciencias Económicas

**POR**

**JEANETH MARISOL REYES MÉNDEZ**

Previo a conferírsele el Título de

**CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA**

En el Grado Académico de

**LICENCIADA**

**Guatemala Abril de 2015**

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

Decano	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario	Lic. Carlos 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

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

ÁREA MATEMÁTICA-ESTADÍSTICA	Lic. Erwin Eduardo Andrade Juárez
ÁREA CONTABILIDAD	Lic. Carlos Humberto Echeverría Guzmán
ÁREA AUDITORÍA	Lic. Marco Antonio Vélez González

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

Presidente:	Lic. Jorge Luis Reyna Pineda
Secretario:	Lic. José de Jesús Portillo Hernández
Examinador:	Lic. Olivio Adolfo Cifuentes Morales

Guatemala, 29 de octubre de 2014

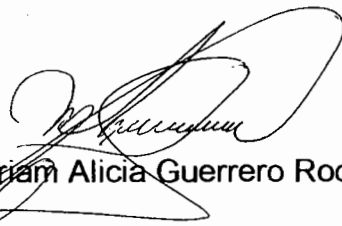
Licenciado  
José Rolando Secaida Morales  
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Su despacho

Estimado Señor Decano:

En atención al Dictamen de Escuela de Auditoría DIC.AUD.143-2013 de fecha diez de mayo de dos mil trece; se me designo para asesorar a la estudiante Jeaneth Marisol Reyes Méndez, en la elaboración de su trabajo de tesis denominado **"COMBINACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS DE UN GRUPO DE ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO CON BASE EN NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES –NIIF para las PYMES-**".

Con base en lo anteriormente expuesto, recomiendo que el trabajo realizado sea aprobado para su discusión en el Examen Privado de Tesis, previo a conferírsele el título de Contador Público y Auditor, en el grado académico de licenciada.

Atentamente,



Licda. M.Sc. Mariam Alicia Guerrero Rodriguez  
Asesor de Tesis  
Colegiado 4276



**FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS**

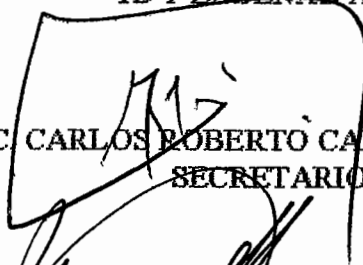
Edificio "S-8"  
Ciudad Universitaria, Zona 12  
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,  
NUEVE DE ABRIL DE DOS MIL QUINCE.**

Con base en el Punto cuarto, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 09-2015 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 10 de marzo de 2015, se conoció el Acta AUDITORÍA 461-2014 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 27 de noviembre de 2014 y el trabajo de Tesis denominado: "COMBINACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS DE UN GRUPO DE ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO CON BASE EN NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES -NIIF- PARA LAS PYMES", que para su graduación profesional presentó la estudiante **JEANETH MARISOL REYES MÉNDEZ**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

**"ID Y ENSEÑAD A TODOS"**

  
LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
SECRETARIO



  
LIC. JOSE ROLANDO SECAÍDA MORALES  
DECANO



*Ingrid*  
REVISADO

Smp.

## **ACTO QUE DEDICO**

**A DIOS** Por haber escrito en mi destino estar hoy aquí, por tomarme de la mano y guiarme para ser una mujer de éxito.

**A MIS PADRES** José Alfredo Reyes, que con su valentía y esfuerzo, me enseñó a luchar por mis sueños.

Gloria Elizabeth Méndez, que con su amor y paciencia hasta el día de hoy ha cuidado de mí.

Con todo mi amor para estas dos personas que hicieron todo en la vida para que yo pudiera lograr mis metas, por motivarme y darme la mano cuando sentía que el camino se terminaba.

**A MIS HERMANOS** Henry Omar

Yesenia Elizabeth

Por apoyarme en cada momento de mi vida y estar a mi lado en este largo camino, los amo.

**A MI SOBRINA** Danna, que vino a regalar a mi vida una luz de alegría y mi inspiración para ser mejor cada día.

**A MI FAMILIA** Gracias por ser parte de mi formación e indispensables en mi vida, ya que siempre estuvieron listos para brindarme toda su ayuda.

**A MI NOVIO** Luis Rafael por brindar a mi vida alegría y amor.

**A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA Y A LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS.**

## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	I
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO</b>	
1.1 Antecedentes	1
1.2 Concepto y definición de ONG	2
1.2.1 Concepto	2
1.2.2 Definición	2
1.3 Naturaleza jurídica	3
1.4 Constitución e inscripción	4
1.4.1 Constitución	4
1.4.2 Requisitos para la constitución	4
1.4.3 Estatutos	5
1.4.4 Inscripción	7
1.5 Características	8
1.6 Finalidades	9
1.7 Tipos de denominaciones	10
1.8 Clasificación	11
1.8.1 En razón de la persona	11
1.8.2 En razón de la actividad	11
1.8.3 En cuanto a la forma de financiarse	11
1.9 Control contable y fiscalización	12
1.9.1 Contabilidad	12
1.9.2 Fiscalización	13
1.10 Principales operaciones contables	16
1.10.1 Ingresos	16
1.10.2 Egresos	17
1.11 Marco legal	19
1.11.1 Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo	19
1.11.2 Código Tributario y sus reformas	21
1.11.3 Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas	21
1.11.4 Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reformas	25
Ley del Impuesto de Timbres y de Papel Sellado Especial para	26
1.11.5 Protocolo y sus Reformas	26
1.11.6 Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles	27
Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la	28
1.11.7 Administración Tributaria	28
1.11.8 Ley de Actualización Tributaria	29
1.12 Disolución y liquidación	30

<b>CAPÍTULO II</b>		
NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES (NIIF para las PYMES), APLICABLES AL PROCESO DE COMBINACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS		
2.1	Pequeñas y medianas empresas	32
2.2	Antecedentes de las NIIF	33
2.2.1	NIIF para las PYMES	36
2.2.2	Secciones aplicables	36
<b>CAPÍTULO III</b>		
ANÁLISIS DEL PROCESO DE COMBINACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS		
3.1	Generalidades	46
3.1.1	Estados financieros	46
3.1.2	Consideraciones en la elaboración de estados financieros	47
3.1.3	Identificación de los estados financieros	50
3.1.4	Conjunto de estados financieros	51
3.2	Definiciones de combinación	56
	Diferencia entre combinación y consolidación de estados financieros	57
3.3	Análisis de las etapas del proceso de formulación de las cuentas combinadas	59
3.4	Análisis de los estados financieros individuales	60
3.4.1	Homogeneización	61
3.4.2	Agregación	66
3.4.3	Eliminación	67
3.4.4	Elaboración de hoja de trabajo de Combinación	70
3.4.5	Elaboración de los estados financieros combinados	71
3.4.6		
<b>CAPÍTULO IV</b>		
4.1	Planteamiento	73
4.2	Requerimiento de servicios auditor externo	76
4.3	Propuesta de servicios profesionales	78
4.4	Plan de trabajo	83
4.4.1	Información a utilizar y políticas contables	83
4.4.2	Obtención de estados financieros de cada entidad a combinar	84
4.4.3	Procedimientos para combinación	95
4.5	Informe final	105
	CONCLUSIONES	113
	RECOMENDACIONES	114
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	115

## ÍNDICE DE CUADROS

1	Criterio de la Cámara de la Industria de Guatemala	32
2	Criterios del Ministerio de Economía	33
3	Contenido de la Norma Internacional de Información financiera	35
4	Diferencias entre combinación y consolidación de estados financieros	58
5	Catálogo de cuentas contables de la entidad controladora activo	63
6	Catálogo de cuentas contable de la entidad controladora de pasivo	63
7	Hoja de distribución	65
8	Crecimiento vertical	75



## INTRODUCCIÓN

Existen conceptos que se asocian más con las empresas que con las entidades sin fines de lucro. Cierto es que gran parte de los análisis y/o procesos financieros que se hacen en las empresas no son aplicables, o lo son de distinta manera, a las entidades sin fines lucro por la peculiaridad de su actividad, de sus fuentes de financiación y, muy especialmente por no pretender la obtención de beneficios en términos empresariales. Pero esto no significa que no se pueda hacer una adaptación del proceso de combinación de estados financieros a este tipo de entidades

Para propósitos financieros resulta necesario recopilar los datos de todas las empresas que forman parte de un grupo, para estructurar estados financieros combinados que muestren la situación financiera, los resultados del período y los flujos de efectivo del grupo vista en conjunto.

Sin embargo, hay que tomar en cuenta que, para este fin, los estados financieros deben presentar información de transacciones efectuadas por el grupo solamente con terceras personas, y también la participación que tengan personas o entidades ajenas al grupo en los resultados. Éstos y otros términos alusivos al tema en estudio, se han desarrollado en el presente trabajo, según se detalla en cada uno de los cuatro capítulos.

El capítulo I. Organización No Gubernamental (ONG), trata acerca de la historia del surgimiento de las Organizaciones No Lucrativas, también llamadas Organizaciones No Gubernamentales por sus siglas –ONG-, las características principales y finalidades de estas entidades, las generalidades de las de su funcionamiento y financiación y su proceso contable y fiscalización.

El Capítulo II. Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF- aplicables al proceso de combinación de estados financieros, hoy en día, son muchos los países alrededor del mundo que han emprendido el viaje de la aplicación de las NIIF, con el

propósito de lograr procesos y sistemas uniformes que aumenten la calidad de la información financiera preparada por las organizaciones.

La NIIF para las PYMES, donde se puede observar los procedimientos, revelaciones y lineamientos que establece la norma en su sección 9. El capítulo III, Análisis del proceso de combinación de estados financieros, explica las generalidades del proceso de combinación, los estados financieros necesarios y su presentación individual, las etapas del proceso de combinación: a) análisis de los estados financieros individuales, realizar la homogeneización y agregación de la información y conceptos financieros del periodo a combinar, elaborar hojas de trabajo para la combinación, formular los ajustes y eliminaciones de partidas recíprocas y preparar los estados financieros combinados.

En el capítulo IV, se presenta el caso práctico de la combinación de Estados Financieros de un grupo de entidades sin fines de lucro que prestan servicios a la población guatemalteca con problemas audio visuales, se explican los procedimientos para la combinación, las hojas de trabajo para la estructurar la combinación y la presentación de los Estados Financieros Combinados.

Finalmente las conclusiones, recomendaciones y las referencias bibliográficas utilizadas en el trabajo de investigación.

# **CAPÍTULO I**

## **ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO**

### **1.1 Antecedentes**

“En la época de la colonia española del año 1524 a 1821, se formaron las primeras entidades de carácter no lucrativo en Guatemala que son la iglesia católica y los partidos políticos conservadores y liberales.

Las entidades sin fines de lucro también llamadas Organizaciones No Gubernamentales –ONG- surgieron dentro del marco de las actividades filantrópicas, caritativas y benéficas, ante la falta de atención a la problemática social. De tal manera, las ONG se iniciaron en el año 1794 y tienen una historia de 250 años. En el año 1800, prácticamente durante la época colonial queda establecida la primera ONG de beneficencia, Las Hermanas de la Caridad. Se puede resumir que todo ese siglo prácticamente las ONG eran de orden religioso de las diferentes denominaciones y fundamentalmente estaban tratando de atender todas aquellas acciones de desarrollo social, cuestiones de salud, educación, niños huérfanos y demás.

Catástrofes naturales como el terremoto de 1976, han sido épocas importantes para las ONG, porque a raíz del problema de la reconstrucción del país surgieron muchas entidades con un enfoque asistencialista volcadas hacia la reconstrucción.

En la actualidad, las Organizaciones No Gubernamentales para Guatemala cuentan con más de 3000 instituciones de diversas instancias tanto sociales como políticas, financieras, culturales, deportivas, religiosas, las cuales contribuyen grandemente al fortalecimiento del proceso democrático y de desarrollo nacional.”(26:12)

“Una ONG se propone ayudar a individuos o grupos de bajos ingresos a pesar de su estado actual a estratos o condiciones superiores, en desarrollo. Para ello buscan nuevos modelos y metodologías que permitan con el mínimo de recursos, lograr en el menor tiempo posible el objetivo principal. De este modo siendo entidades privadas las ONG cumplen una función complementaria y subsidiaria de la acción que realiza el Estado.” (45:34)

“Es importante resaltar que derivado de la firma de los Acuerdos de Paz, se ha incrementado el apoyo económico por parte de la Comunidad Internacional hacia Guatemala, mismo que han aprovechado la ONG para poder captar donaciones, las cuales son utilizadas para llevar a cabo los objetivos de la misma.” (26:23)

## **1.2 Concepto y definición de ONG´s**

### **1.2.1 Concepto de organizaciones no gubernamentales**

Organizaciones no gubernamentales, designadas por las siglas ONG´s, son todas aquellas organizaciones que no forman parte de un gobierno y que no se establece en virtud de acuerdo entre gobiernos. (22:24)

También se les conoce como Organizaciones Privadas Voluntarias u Organizaciones Privadas de Desarrollo.

### **1.2.2 Definición de organización no gubernamental**

El término organizaciones no gubernamentales, es una definición que, tiene la limitación de poseer conceptos muy amplios o demasiado específicos. Son organización de origen no gubernamental, constituidos con el apoyo ofrecido por el sector privado (donaciones) o autogestión de recursos para su financiamiento, poseen personalidad jurídica propia, creadas si ánimo de lucro, y generalmente están orientadas al desarrollo de los sectores populares de más bajos recursos.

### **1.3 Naturaleza Jurídica**

Son Organizaciones No Gubernamentales, las constituidas con intereses culturales, educativos, deportivos, con servicio social, de asistencia, beneficencia, promoción y desarrollo económico y social, sin fines de lucro. Tienen patrimonio propio proveniente de recursos nacionales o internacionales, y personalidad jurídica propia, distinta de la de sus asociados, al momento de ser inscritas como tales en el registro civil municipal correspondiente. Su organización y funcionamiento se rige por sus estatutos.

El marco regulador, que permite enfocar la naturaleza jurídica de estas organizaciones es el Código Civil y la Constitución Política de La República de Guatemala.

El artículo 34 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se reconoce el Derecho de Asociación, indicando: Se reconoce el Derecho de la Libre Asociación. Nadie está obligado a asociarse, ni a formar parte de grupos o asociaciones de autodefensa o similares. Se exceptúa el caso de la colegiación profesional.

En el Código Civil, se reconoce la figura de este tipo de organizaciones, específicamente en el artículo 15 inciso segundo, siendo estas: asociaciones civiles, centros, clubes, consejos, cooperativas, federaciones, fundaciones, institutos, ligas, patronatos, comités, asociaciones extranjeras o fundaciones extranjeras.

En el inciso tercero regula este tipo de asociaciones, el que literalmente dice así: “Las asociaciones sin finalidades lucrativas, que se proponen promover, ejercer y proteger sus intereses sindicales, políticos, económicos, religiosos, sociales, culturales, profesionales o de cualquier otra orden, cuya constitución fuera debidamente aprobada por la autoridad respectiva.

Estas organizaciones como personas jurídicas, forman una entidad civil distinta de sus miembros individualmente considerados; pueden ejercitar todos los derechos y contraer las obligaciones que sean necesarias para realizar sus fines”.

#### **1.4 Constitución e Inscripción**

En Guatemala existe una diversidad de formas organizacionales de entidades privadas sin fines de lucro, con variedad de disposiciones legales que las regulan, que comúnmente son denominadas todas simplemente como ONG. De ahí que la propia Corte de Constitucionalidad, en su sentencia del 15 de enero de 2004 dictada en el expediente No. 538-2003, expresara que no existe un solo tipo o modalidad de creación, inscripción y funcionamiento de entidades privadas de naturaleza civil.

Se presenta a continuación las formas y modalidades de este tipo de organizaciones que conforme la legislación guatemalteca se pueden constituir, así como el órgano donde debe registrar para gozar de personalidad jurídica.

##### **1.4.1 Constitución**

Las Organizaciones No Gubernamentales deberán constituirse por medio de escritura pública y por el acto de su inscripción en el Registro Civil de la cabecera municipal del lugar en que constituyan su domicilio, adquieren personalidad jurídica propia y distinta de sus asociados. El acto de inscripción no convalida las disposiciones de sus estatutos que adolezcan de nulidad o sean anulables. La acción correspondiente podrá ejercitarse por quien tenga interés en el asunto o los órganos jurisdiccionales correspondientes.

##### **1.4.2 Requisitos en la Escritura de Constitución**

Reglamento de inscripción de Asociaciones Civiles, contenido en el Acuerdo Gubernativo 512-98, establece los pasos para constituir una entidad sin fines de lucro.

**Constituirse** mediante escritura pública, la cual debe contener como mínimo:

- **Un número** de asociados mayor al de quienes conforman la Junta Directiva.
- **Declaración** de la voluntad de constituir la asociación y estatutos.
- **Elección** de su directiva.
- **asociados** hasta un veinticinco por ciento (25%) de extranjeros, siempre que sean residentes.
- **Luego debe** solicitarse su inscripción ante el Registro Civil del municipio donde se constituya la ONG.
- **Solicitud** por escrito, firmada por el representante legal.
- **Primer** testimonio y duplicado de la escritura pública de constitución.

### **1.4.3 Estatutos**

“Estas organizaciones deberán incorporar en su escritura de constitución los estatutos, que serán las reglas de funcionamiento, operación y extinción de las mismas, las cuales deben contemplar por lo menos:

#### **Capítulo I Disposiciones generales**

- a) Denominación,
- b) Objeto,
- c) Naturaleza,
- d) Domicilio,
- e) Plazo; y
- f) Fines de la ONG.

#### **Capítulo II De los miembros**

- a) Requisitos de ingreso,

- b) Derechos; y
- c) Obligaciones.

### **Capítulo III Estructura Orgánica**

- a) De la Asamblea General: integración, sesiones, convocatoria, resoluciones, quórum y atribuciones; y
- b) De la Junta Directiva: integración, elección de los miembros, toma de posesión y duración en los cargos, resoluciones y atribuciones o funciones.

### **Capítulo IV Del patrimonio y régimen económico**

- a) Integración,
- b) Destino; y
- c) Fiscalización.

### **Capítulo V Del régimen disciplinario**

- a) Faltas,
- b) Sanciones,
- c) Procedimientos; y
- d) Recursos.

### **Capítulo VI De las modificaciones a los estatutos**

- a) Quórum de aprobación; y
- b) Resolución.

### **Capítulo VII De la disolución y liquidación**

- a) Causas; y
- b) Procedimientos.

### **Capítulo VIII Disposiciones finales**

- a) Interpretación de los estatutos.” (12:2)



#### **1.4.4 Inscripción**

En Guatemala se ha incrementado el número de asociaciones no lucrativas con el fin de llevar a cabo diversas actividades de beneficio a las comunidades.

Pero, ¿estarán legalmente constituidas e inscritas en donde corresponden para estar exentas de impuestos?

##### **✓ Inscripción en Registro Civil**

El 20 de diciembre de 1997 entró en vigencia la reforma al Artículo 18 del Código Civil, efectuada por medio del Decreto No. 114-97, Las Asociaciones Civiles para obtener su personalidad jurídica deberán inscribirse en el Registro Civil de la cabecera municipal del lugar en que constituyan su domicilio.

##### **✓ Inscripción en Ministerio de Gobernación**

Deben seguir los pasos establecidos en el Reglamento de Inscripción de Asociaciones Civiles no Lucrativas, contenidos en el Acuerdo Gubernativo No. 512-98. Es importante hacer notar que, en ese reglamento, se estableció que ante el Ministerio de Gobernación se debe seguir solicitando la aprobación de las fundaciones, y otras formas de asociación que requieren por ley tal formalidad. Esto se refiere a las iglesias y asociaciones creadas por organismos internacionales.

##### **✓ Inscripción en Superintendencia de Administración Tributaria–SAT-**

**-SAT-**, requiere la inscripción de estas asociaciones civiles no lucrativas para extender la exención de impuestos según su forma de constitución y objetivo de la creación de la misma.

*Los requisitos para inscripción:*

- Original y fotocopia simple del documento personal de identificación (DPI) o en caso de ser extranjero del pasaporte, del representante legal.

- Original y fotocopia simple de la factura de energía eléctrica, teléfono, agua potable o arrendamiento, la cual no debe tener más de tres meses de haberse emitido, para comprobar el domicilio fiscal indicado.
- Original o copia legalizada y fotocopia simple del documento de constitución.
- Original o copia legalizada y fotocopia simple de los estatutos.
- Original o copia legalizada y fotocopia simple del nombramiento del Representante Legal.

Para una Persona Jurídica no Lucrativa (como le llama -SAT-) que solicita exención de impuestos:

- Deben llevar contabilidad.
- Debe inscribir Perito Contador.
- La escritura de constitución y el documento del nombramiento del Representante Legal, no se requerirá que estén inscritos en el registro correspondiente, si la fecha de los mismos es posterior al 24 de febrero de 2012.

### **1.5 Características**

Dentro de las características que distinguen a las organizaciones no gubernamentales están:

- ✓ Constituyen organismos autónomos de desarrollo, con personería jurídica y estructura orgánica, personal y recursos provenientes de financiación externa o autofinanciamiento, sin ánimo de lucro,
- ✓ Su área de acción es el desarrollo rural y urbano, se caracterizan por su enfoque alternativo, su habilidad para desarrollar servicios con bajos

costos, dar respuestas flexibles e innovadoras, trabajar con recursos humanos voluntarios.

- ✓ Una de las características básicas es que tales entidades promocionan el mejoramiento de las condiciones de la población rural y urbana, especialmente pobre. La finalidad primordial es obtener colaboración del gobierno y agencias internacionales y otras organizaciones no gubernamentales en identificación y movilización de organizaciones de base, para facilitar su participación en el desarrollo;
- ✓ Fortalecimiento de la capacidad de liderazgo de las organizaciones locales de la población rural y urbana y capacitación de sus miembros para actividades específicas de desarrollo.
- ✓ Aportan su conocimiento y experiencia en el manejo de proyectos por administración de los recursos financieros disponibles.

## **1.6 Finalidades**

Las principales finalidades declaradas son el desarrollo organizacional, la lucha por los derechos de los menos favorecidos económicamente, la educación y capacitación. Las actividades desplegadas, sin embargo, muestran un amplio abanico que se repite independientemente de las finalidades señaladas: promoción de proyectos productivos, apoyo en salud y nutrición, asistencia legal y asesoría técnica, y otras necesidades que el Gobierno Central no puede cubrir por sí solo.

Las finalidades de las asociaciones deberán establecerse en su constitución como Organizaciones No Gubernamentales, en ella deberán incluirse entre otras:

- ✓ Ser asociación sin fines de lucro y de beneficencia social,
- ✓ Promover políticas de desarrollo de carácter social, económico, cultural y de ambiente.

## **1.7 Tipos de denominaciones**

Dentro de estas organizaciones privadas y sin fines de lucro, las denominaciones legales más comunes son:

### **1.7.1 Asociaciones**

Conjunto de los asociados para un mismo fin. El derecho de asociación, así como la libertad de asociación suelen ser protegidos constitucionalmente. En nuestra constitución está regulada en el Artículo 34 de la Constitución de la República de Guatemala.

### **1.7.2 Fundación**

Persona jurídica constituida de acuerdo con las disposiciones de las leyes relativas y destinadas, según la voluntad expresa de su fundador, al cumplimiento de funciones benéficas, científicas, artísticas, entre otras.

### **1.7.3 Patronato**

Nombre de instituciones o juntas con fines benéficos, de tutela o de bien público. En Guatemala en donde más funcionan los patronatos es en área de salud.

### **1.7.4 Comités**

Conjunto de personas encargadas de un asunto, especialmente si lo hacen en representación de una colectividad. Los comités son creados comúnmente en aldeas, barrios, cantones, entre otros; Sus fines son de seguridad, trabajos de infraestructura y obras de beneficio para sus comunidades.

### **1.7.5 Consejo**

Ayuntamiento o corporación municipal, sesión celebrada por los individuos de un consejo. Al nivel de las ONG los consejos son creados para agrupar a diversas instituciones con similares intereses, canalizando de esta manera sus fuerzas, ahorrando recursos y actuando organizadamente.

### **1.7.6 Cooperativa**

La que se constituye entre productores, vendedores o consumidores, para la utilidad común de los socios.

### **1.7.7 Clubes Sociales y Clubes Deportivos**

Son aquellas instituciones cuyos fines son la promoción de actividades sociales, culturales y deportivas para el desarrollo de determinadas comunidades, según su ubicación geográfica.

## **1.8 Clasificación**

### **1.8.1 En razón de la persona:**

- ✓ Públicas,
- ✓ Privadas.

### **1.8.2 En razón de la actividad:**

- ✓ Cultural,
- ✓ Deportiva,
- ✓ Colegio,
- ✓ Hospital.

### **1.8.3 En cuanto a la forma de financiarse:**

- ✓ Fundaciones: tienen un patrimonio inicial
- ✓ Asociaciones: cobran unas cuotas periódicas

- ✓ Organizaciones públicas: reciben aportación de otras entidades (sujetas al derecho público).
- ✓ Organizaciones Privadas: Están representadas por particulares, y los objetivos pueden ser de diversa índole, o sea que sus actividades pueden ser de lo más variadas: industriales, extractivas y de servicios. (25:56)

## **1.9 Control contable y fiscalización**

“La Contabilidad se define como un sistema adaptado para clasificar los hechos económicos que ocurren en un negocio. De tal manera que, se constituye en el eje central para llevar a cabo los diversos procedimientos que conducirán a la obtención del máximo rendimiento económico que implica el constituir una empresa determinada. Por lo que la fiscalización va de la mano para el cumplimiento de la labor contable.” (25:14)

### **1.9.1 Contabilidad**

En Guatemala las Organizaciones No Gubernamentales tienen la obligación de inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), para su registro y control, y de llevar contabilidad completa, en forma organizada, así como, los registros contables que sean necesarios, de acuerdo al sistema de partida doble, aplicando principios de contabilidad generalmente aceptados o normas internacionales de información financiera, apegándose a lo que disponen las leyes del país en ese respecto.

La contabilidad de las ONG´s constará de los libros de inventario, diario, mayor, estados financieros, pudiendo llevarlos de conformidad con los sistemas electrónicos, legalmente aceptados, los cuales serán habilitados por la Superintendencia de Administración Tributaria o en sus dependencias departamentales.

El artículo 47 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto Número 26-92 y sus Reformas Decreto Número 18-2004) indica: “Los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad completa, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de imposición, de acuerdo con el sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos, como para los egresos, excepto en los casos especiales autorizados por la Dirección.”

En base a la naturaleza de las organizaciones no gubernamentales que se dedican a proyectos de desarrollo rural, para el trámite de la información financiera deben realizarlo bajo el método de lo devengado.

“De lo devengado: Consiste en registrar todas las transacciones efectuadas, no importando cuando se obtenga el ingreso en efectivo de las mismas o bien cuando se efectúa una erogación monetaria en el caso de las obligaciones a corto, mediano o largo plazo.” (14:112)

### **1.9.2 Fiscalización**

Sin perjuicio de su propia unidad de auditoría interna, las ONG's serán fiscalizadas por la Contraloría General de Cuentas de la Nación, y para el efecto deberán proporcionar la información y documentación que se les requiera.

La mayoría de estas organizaciones cuenta con una auditoría externa, dentro del régimen de fiscalización independiente, que en la práctica es la más utilizada por los entes donantes para decidir continuar con las donaciones o discontinuarlas.

#### **✓ Auditoría Interna**

Es una actividad de evaluación independiente, aunque interna establecida dentro de una Organización, para examinar y evaluar las operaciones contables, financieras, administrativas, operativas y de cumplimiento fiscal y legal, como base para la prestación de un servicio a los más altos niveles de dirección.

Dentro de sus objetivos se encuentran: Asegurarse de que existe razonablemente una información financiera confiable y oportuna, salvaguardar los activos, promover la eficiencia operativa de la entidad y velar por el cumplimiento de los objetivos, políticas, planes, procedimientos, leyes y reglamentos de la organización.

Monitorear los sistemas de control interno de la entidad, observando el cumplimiento de los objetivos en las siguientes categorías:

✓ ***Efectividad y eficiencia de las operaciones***

Eficacia: Capacidad de alcanzar las metas y/o resultados propuestos.

Eficiencia: Capacidad de producir el máximo de resultados con el mínimo de recursos, energía y tiempo. Se refiere básicamente a los Objetivos empresariales:

- Rendimiento y rentabilidad
- Salvaguarda de los recursos

✓ ***Confiability de la información financiera***

Elaboración y publicación de Estados Financieros confiables, y todas otras informaciones que deban ser publicados.

✓ ***Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables***

Cumplimiento con aquellas leyes y normas a las cuales se está sujeta la organización y de esta forma lograr evitar:

- Efectos perjudiciales para la reputación de la organización
- Contingencias.
- Otros eventos de pérdidas y demás consecuencias negativas.

✓ ***Contraloría General de Cuentas de la Nación***

“Corresponde a la Contraloría General de Cuentas de la Nación la función fiscalizadora en forma externa de los activos y pasivos, derechos, ingresos y



egresos y, en general, todo interés hacendario de los Organismos del Estado, entidades autónomas y descentralizadas, las municipalidades y sus empresas, y demás instituciones que conforman el sector público no financiero; de toda persona, entidad o institución que reciba fondos del Estado o haga colectas públicas; de empresas no financieras en cuyo capital participe el Estado, bajo cualquier denominación, así como las empresas en que éstas tengan participación. También están sujetos a su fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier persona nacional o extranjera que, por delegación del Estado, reciba, invierta o administre fondos públicos, en lo que se refiere al manejo de estos. Se exceptúan las entidades del sector público sujetas por ley a otras instancias Fiscalizadoras. La Contraloría General de Cuentas deberá velar también por la probidad, transparencia y honestidad en la administración pública, así como también por la calidad del gasto público.” (17:2)

#### ✓ **Auditoría externa o independiente**

Aplicando el concepto general, se puede decir que la auditoría Externa es el examen crítico, sistemático y detallado de un sistema de información de una unidad económica, realizado por un Contador Público sin vínculos laborales con la misma, utilizando técnicas determinadas y con el objeto de emitir una opinión independiente sobre la forma como opera el sistema, el control interno del mismo y formular sugerencias para su mejoramiento. El dictamen u opinión independiente tiene trascendencia a los terceros, pues da plena validez a la información generada por el sistema financiero ya que se produce bajo la figura de la Fe Pública, que obliga a los mismos a tener plena credibilidad en la información examinada.

La Auditoría Externa o Independiente tiene por objeto averiguar la razonabilidad, integridad y autenticidad de los estados, expedientes y documentos y toda aquella información producida por los sistemas de la organización. (4)

## **1.10 Principales operaciones contables**

Las Organizaciones No Gubernamentales, como se mencionó anteriormente, deben llevar contabilidad completa, esto es, sus registros contables de acuerdo al principio de partida doble. Estos registros deben reflejar la situación financiera de la misma, es decir, debe reflejar sus ingresos como sus egresos así como el resultado financiero de su gestión a una fecha determinada. Dentro de los registros contables más comunes en las ONG se encuentran los siguientes:

### **1.10.1 Ingresos**

“Captación de efectivo o productos en especie; por recepción de donaciones, venta de bienes y/o prestación de servicios a sus usuarios, los cuales son utilizados para cubrir los costos y gastos de la misma, así como para llevar a cabo los objetivos de su fundación.” (25:16)

#### **✓ Donaciones**

“Consiste en el traspaso de algo que posee, que una entidad o persona realiza gratuitamente a otra entidad o persona. En el caso de las ONG son recursos no reembolsables, comúnmente otorgados bajo condiciones que prioritariamente interesan a la entidad o persona donante, es decir, son fondos que se utilizan específicamente en lo que requiere el donante.

Cuando se reciben donaciones, cualquiera que sea su destino, las ONG deberán extender a nombre de las personas donantes recibos que acrediten la recepción de las donaciones, en formularios autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

Las empresas guatemaltecas que realizan donaciones a estas entidades pueden deducir en el Impuesto Sobre la Renta –ISR-, un monto límite en donaciones hasta del 5% de su renta neta o bien Q 500,000 al año.” (9:21)

### ✓ **Venta de bienes**

Es el acto o contrato que sirve para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles de una a otra persona. En el caso de las ONG corresponde a la venta de bienes a bajo costo de medicamentos, anteojos, alimentos, útiles escolares u otros que los usuarios requieran o necesiten, por lo regular son bienes que tienen relación con los servicios que las ONG prestan a la sociedad.

### ✓ **Prestación de servicios**

Es la acción que una persona hace para otra haciendo lo que esta persona quiere o dispone, por el cual percibe una remuneración como pago del mismo. En el caso de las ONG, corresponde a los servicios que presta a sus usuarios o beneficiarios a cambio de una donación, mismos que están orientados a satisfacer las necesidades de los mismos, como ejemplos podemos mencionar: servicios médicos, de educación, de capacitación u otros. Los servicios que prestan las ONG están íntimamente relacionados con los objetivos para lo cual fue constituida de acuerdo a sus estatutos.

De acuerdo al artículo 3 de la ley del IVA, la venta de bienes en el territorio nacional, se encuentra afecta al pago del Impuesto al Valor Agregado del 12% y el artículo 7 numeral 13 de la misma ley, indica que los servicios que prestan ONG están exentos de dicho impuesto; siempre y cuando las ONG se encuentren debidamente autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro y que en ninguna forma distribuyan utilidades entre sus asociados. En conclusión las ONG tienen la obligación de facturar y cargar el valor del IVA cuando realicen ventas de bienes, no así en la prestación de servicios.

### **1.10.2 Egresos**

Corresponde a la erogación de efectivo o provisión de gastos; por concepto de pagos a proveedores, pago a trabajadores y provisiones contables; representan

los costos y gastos necesarios en que incurre la misma, para llevar a cabo los objetivos de su fundación.

✓ **Pago a proveedores**

“Comprende los pagos que se realizan a los proveedores de bienes y servicios, que son utilizados por la ONG para su funcionamiento; dentro de los más comunes se pueden mencionar: energía eléctrica, agua potable, servicio telefónico, seguridad, viáticos, arrendamientos, alimentación, impuestos, adquisición de activos fijos, entre otros, estos pagos pueden realizarse a través de la emisión de cheque o bien en efectivo a través del fondo de caja chica.” (26:20)

✓ **Pago a trabajadores**

Comprende el pago de sueldos, bonificaciones, comisiones, aguinaldo y bonificación anual que se realiza al trabajador, por prestar al patrono sus servicios materiales, intelectuales o de ambos géneros, en virtud de un contrato o relación de trabajo.

Las ONG deben pagar a sus trabajadores las prestaciones laborales que les correspondan. En materia laboral la legislación protege a los trabajadores otorgándoles las prestaciones laborales siguientes: vacaciones, aguinaldo, bonificación anual, indemnización por despido injustificado, bonificación incentivo.

✓ **Provisiones contables**

De acuerdo a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Internacionales de Información Financiera los registros contables deben incluir las provisiones contables como pasivo. Se debe reconocer una provisión cuando, y sólo cuando, se dan las siguientes circunstancias:

- a) La empresa tiene una obligación presente, como resultado de un suceso pasado.

- b) Es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos para cancelar la obligación.
- c) Y, además, puede estimarse de manera fiable el importe de la deuda correspondiente.

Dentro las provisiones contables más comunes se encuentran las siguientes: vacaciones, indemnización, aguinaldo, bonificación anual y cuentas por pagar.

### **1.11 Marco Legal**

Se detallan algunas disposiciones directamente relacionadas con la unidad de análisis, con relación al marco legal vigente en Guatemala:

#### **1.11.1 Decreto número 02-2003, Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo.**

Esta ley se compone de 25 artículos, se divide en siete capítulos, lo cual por su importancia y relación con el tema se realizara un resumen.

#### **En el Capítulo I, Disposiciones Generales:**

Artículo 1 Objeto

Artículo 2 Naturaleza

Artículo 3 Finalidad

Artículo 4 Tipos de Organizaciones No Gubernamentales

#### **En el Capítulo II, Constitución y Organización**

Artículo 5 Objeto

**Artículo 6. Denominación,** *“Las Organizaciones No Gubernamentales deberán incluir en su denominación las siglas ONG y por las obligaciones que contraigan responderá únicamente su patrimonio.”*

Artículo 8 Estatutos

Artículo 9 Federaciones y confederaciones

### **En el Capítulo III, Inscripción en el Registro Civil**

Artículo 10 Inscripción

Artículo 11 Aviso de registro

Artículo 12 Entidades extranjeras

### **En el Capítulo IV, Control Contable**

Artículo 13 Contabilidad

Artículo 14 Libros

### **En el Capítulo V, Tratamiento Fiscal**

Artículo 15 Donaciones

Artículo 16 Fiscalización

**Artículo 17. Manejo de fondos:** *“Las Organizaciones No Gubernamentales podrán depositar sus fondos en el Banco de Guatemala o en los bancos del sistema nacional debidamente autorizados para operar en el país.”*

**Artículo 18. Prohibición de distribución de dividendos,** *“Las Organizaciones No Gubernamentales son personas jurídicas no lucrativas que tienen prohibición expresa de distribuir dividendos, utilidades, excedentes, ventajas o privilegios a favor de sus miembros. Podrán realizar todas las operaciones de lícito comercio que permitan las leyes y en tal forma podrán obtener recursos que deberán utilizar únicamente para el cumplimiento de sus fines”.*

### **En el Capítulo VI, Disolución y Liquidación**

Artículo 19 Disolución

Artículo 20 Liquidación

Artículo 21 Destino del patrimonio

## **En el Capítulo VII, Transitorios**

Artículo 22 Inscripción como ONG

Artículo 23 Reglamento

Artículo 24 Derogatoria de otras disposiciones

Artículo 25 Vigencia.

### **1.11.2 Decreto número 6-91, Código Tributario y sus reformas**

Las normas de este código son de derecho público y rigen las relaciones jurídicas que se originan de los tributos establecidos por el Estado.

**“Artículo 18. Sujeto pasivo de la obligación tributaria:***Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o de responsable.”*

**“Artículo 23. Obligación de los sujetos pasivos:***Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso.”*

**“Artículo 65. Alcance de las exenciones tributarias:***Las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los conocen.*

### **1.11.3 Decreto número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas**

*Los objetivos primordiales de esta ley es gravar con un impuesto la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera incluyendo el*

patrimonio que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

**“Artículo 6. inciso c) Rentas exentas:** Las rentas que obtengan las asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria, que tengan por objeto la caridad, beneficencia, asistencia o el servicio social, culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales, gremiales, religiosas, colegios profesionales, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio provenga de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias y que se destinen exclusivamente a los fines de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes. De lo contrario no serán sujetos de esta exención.”

**“Artículo 37. inciso d. Renta neta de personas individuales en relación de dependencia:** Las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las municipalidades y sus empresas; a las asociaciones y fundaciones no lucrativas de asistencia, servicio social, a las Iglesias, entidades y asociaciones de carácter religioso, y partidos políticos; todos debidamente autorizados, no podrá exceder del cinco por ciento (5%) de la renta neta, ni de un monto máximo de quinientos mil quetzales (Q.500,000.00) anuales.”

**“Artículo 47. Sistema de contabilidad:** Los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad completa, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de imposición, de acuerdo con el sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos, como para los egresos, excepto en los casos especiales autorizados por la Dirección. Los otros contribuyentes pueden optar entre el sistema contable mencionado o el de lo percibido; pero una vez escogido uno de ellos, solamente puede ser cambiado con autorización expresa y previa de la Dirección.”



**“Artículo 54. Declaración jurada y anexos:** *Los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, excepto los no obligados de acuerdo con el artículo 56 de esta ley, deberán presentar ante la administración tributaria, dentro de los primeros tres meses del año calendario, una declaración jurada de la renta obtenida durante el año anterior, aún cuando se trate de personas cuyas rentas estén parcial o totalmente exentas, o cuando, excepcionalmente, no haya desarrollado actividades durante el período de liquidación definitiva anual.”*

**“Artículo 67. Retenciones sobre rentas de los asalariados:** *Con excepción del caso establecido en el artículo 56, inciso a), de esta ley, toda persona que pague o acredite a personas domiciliadas en Guatemala, remuneraciones de cualquier naturaleza por servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, sean permanentes o eventuales, deben retener el Impuesto Sobre la Renta que corresponda.”*

A partir del 1 de enero de 2013 entra en vigencia el decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, en la cual existen modificaciones a la Ley del ISR, las cual hacemos mención de cambios, los cuales no tienen ningún impacto en nuestra investigación debido a que nuestro estudio se basa en cifras financieras del 1 de enero al 31 de diciembre de 2012. Pero si consideramos prudente hacer mención de la reforma.

**“Artículo 8. Inciso 3. Exenciones generales.**

Los centros educativos privados, como centros de cultura, exclusivamente en las rentas derivadas de: matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, por los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente; se excluyen las actividades lucrativas de estos establecimientos, tales como librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado y uniformes, internet, imprentas y otras actividades lucrativas. En todos los casos deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades.

**“Artículo 47. Inciso 3. Agentes de retención.**

Las asociaciones, fundaciones, partidos políticos, sindicatos, iglesias, colegios, universidades, cooperativas, colegios profesionales y otros entes.

- ✓ **Decreto número 206-2004, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

**“Artículo 2. Inscripción de los contribuyentes y de los responsables.**

*Para su inscripción ante la Administración Tributaria, los contribuyentes y los responsables suministrarán, en su caso, originales y fotocopias simples, salvo aquellos casos en que se requiere copia legalizada, devolviéndose los primeros luego de su cotejo, de los siguientes documentos:*

*Personas Jurídicas que desarrollan actividades no mercantiles:*

- *Documento de constitución debidamente inscrito en el Registro Civil, o en el registro que corresponda, conforme a la naturaleza de sus actividades.*
- *Estatutos cuando no estén incluidos en el documento de constitución y, cuando corresponda, Acuerdo Gubernativo que los aprobó, indicando la fecha de su publicación en el Diario de Centro América; y,*
- *Documento en el que conste el nombramiento del Representante Legal debidamente inscrito en el Registro Civil, o en el registro que corresponda.”*

**“Artículo 6. Acreditamiento de la base legal.** *Las personas a que se refieren los incisos c), d), II) y o) del artículo 6 de la Ley, deben describir y acreditar ante la Administración Tributaria, la situación que justifique aplicar la disposición legal que establece la exención correspondiente. Dicho acreditamiento lo deberán hacer efectivo, al momento de su inscripción.”*

#### **1.11.4 Decreto número 27-92, Ley del impuesto al Valor Agregado y sus reformas.**

El objetivo primordial de esta ley es gravar con un impuesto del 12%, todas las compras y ventas o permuta de bienes y servicios que se celebran en el territorio guatemalteco.

**“Artículo 7. De las exenciones generales:** *Están exentos del impuesto establecido en esta ley:*

- ✓ *Las importaciones de bienes muebles efectuadas por:*
  
- ✓ *Las cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas, legalmente constituidas y registradas, cuando se trate de maquinaria, equipo y otros bienes de capital directa y exclusivamente relacionados con la actividad o servicio de la cooperativa, federación o confederación.*
  
- ✓ *Los aportes y donaciones a asociaciones, fundaciones e instituciones, educativas, culturales de asistencia o de servicio social y las religiosas no lucrativas, constituidas legalmente y debidamente registradas como tales.*
  
- ✓ *Los servicios que prestan las asociaciones, fundaciones e instituciones educativas, de asistencia o de servicio social y las religiosas, siempre que estén debidamente autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro y que en ninguna forma distribuyan utilidades entre sus asociados e integrantes.”*

Por aparte la normativa de la materia establece que una entidad no lucrativa, tiene calidad de consumidor final por lo que el impuesto al valor agregado forma parte de sus costos.

✓ **Decreto número 424-2006, Reglamento de la ley del Impuesto al Valor Agregado**

*“Artículo 9. De conformidad con el artículo 7, numerales del 2 al 15 de la Ley, las personas y entidades en ellos referidas están exentas de cargar el impuesto en las operaciones de venta o prestación de servicios a que se refieren dichos numerales; debiendo pagar el impuesto en la adquisición de los bienes y servicios que utilicen para el desarrollo de sus actividades, por cuanto se establece en el artículo 9 de la Ley, que solamente están exentas de soportar el impuesto las personas y entidades a que se refiere el Artículo 8 de la Ley.”*

*“Artículo 10. Para los efectos del numeral 5, del artículo 7, de la Ley, el impuesto que paguen las cooperativas en la compra de bienes o adquisición de servicios que se destinen exclusivamente a las operaciones con sus asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicios y confederaciones de cooperativas, formará parte del costo de adquisición de los mismos, por tratarse de actividad exenta.”*

**1.11.5 Decreto número 37-92, Ley del impuesto de Timbre y de Papel Sellado Especial para Protocolo y sus Reformas.**

*El objetivo primordial de esta ley, es gravar los documentos que contienen actos o contratos que se expresan en la ley. El que paga el impuesto es la persona titular de la documentación.*

**“Artículo 10. De las personas exentas. Están exentos del impuesto, los documentos que contengan actos o contratos gravados, realizados por:**

- ✓ *Las asociaciones, fundaciones o instituciones de asistencia pública o de servicio social a la colectividad, culturales, gremiales, científicas,*

*educativas, artísticas o deportivas; sindicatos de trabajadores, asociaciones solidarias e instituciones religiosas, siempre que estén autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro, que en ninguna forma distribuyan utilidades o dividendos entre sus asociados o integrantes y que sus fondos no los destinen a fines distintos a los previstos en sus estatutos o documento constitutivo.”*

*Al igual que los demás impuestos mencionados, se debe solicitar la exención a la administración tributaria y ser declarada como exenta por la misma.*

#### **1.11.6 Decreto número 15-98, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles**

Es considerado contribuyente de este impuesto, toda persona individual o jurídica que sea propietaria o poseedora de bienes inmuebles. De lo anterior se deduce que cuando la ONG registre un bien inmueble bajo su nombre, está afecta al pago de este impuesto.

**“Artículo 10.** El representante legal queda obligado a lo siguiente:

- ✓ Concurrir a todas las citaciones que le emita el órgano administrativo del impuesto.
- ✓ Proporcionar toda la información acerca del inmueble que le solicite el departamento de catastro y avalúo de la municipalidad respectiva.”

**“Artículo 4. De la Base Imponible:** *La base imponible la constituye la totalidad de los ingresos por concepto de intereses, a que se refiere el artículo 1 de esta ley.”*

**“Artículo 7. Del Tipo Impositivo:** *El tipo impositivo es del diez por ciento (10%), y se aplicará a la base imponible definida en el artículo 4 de la presente ley.”*

### **1.11.7 Decreto número 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.**

Esta ley se emitió ya que en la actualidad, la administración tributaria ha detectado prácticas de evasión y elusión tributarias debido a la debilidad, ambigüedad o carencia de normas precisas que permitan la generalidad, equidad y certeza del marco jurídico impositivo.

**“Artículo 32.** Se adiciona el artículo 112 “A” al Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y sus reformas, el cual queda así:

**Artículo 112 “A”. Otras obligaciones de los contribuyentes y responsables.** Son también obligaciones de los contribuyentes y responsables:

*Los contribuyentes, responsables o personas exentas que presten servicios de atención médica a través de hospitales, sanatorios, casas de salud, clínicas, consultorios o centros de salud, que reciban pagos de terceros a favor de médicos u otros profesionales sean o no técnicos de la salud, los cuales correspondan a servicios que se hubieran prestado, en sus instalaciones, a terceros y cuyos servicios no se hubieren facturado por los hospitales, empresas, instituciones u organizaciones antes mencionadas deberán informar a la Administración Tributaria por medio de una declaración jurada mediante documento o vía electrónica en el formulario y forma que para el efecto proporcione la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente en el que se recibió el pago de un tercero, a favor de los técnicos, profesionales, médicos u otros, antes mencionados. Para el efecto deberá indicar el Número de Identificación Tributaria y el nombre completo del médico, profesional o técnico así como el número de factura emitida por las personas antes indicadas. Igual obligación tendrán los contribuyentes o responsables en relación a los servicios que hubieren prestado los profesionales o técnicos referidos anteriormente.”*

### **1.11.8 Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.**

Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto sobre la renta se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro.

**Artículo 11. Rentas Exentas.** *Las rentas que obtengan los entes que destinen exclusivamente a los fines no lucrativos de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes, tales como: los colegios profesionales; los partidos políticos; los comités cívicos; las asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria, que tengan por objeto la beneficencia, asistencia o el servicio social, actividades culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, sindicales, gremiales, religiosas, o el desarrollo de comunidades indígenas; únicamente por la parte que provenga de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias. Se exceptúan de esta exención y están gravadas, las rentas obtenidas por tales entidades, en el desarrollo de actividades lucrativas mercantiles, agropecuarias, financieras o de servicios, debiendo declarar como renta gravada los ingresos obtenidos por tales actividades.*

### **ARTICULO 21. Costos y gastos deducibles.**

*Las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las universidades, entidades culturales o científicas.*

*Las donaciones a las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos, todas las cuales deben estar legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, siempre que cuenten con la solvencia fiscal del período al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria, la deducción máxima permitida a quienes donen a las entidades indicadas en este párrafo, no puede exceder*

*del cinco por ciento (5%) de la renta bruta, ni de un monto máximo de quinientos mil Quetzales (Q.500,000.00) anuales, en cada período de liquidación definitiva anual.*

*En caso de donación en especie, además del porcentaje y monto señalado, la deducción por este concepto no puede exceder del costo de adquisición, producción o construcción, no amortizado o depreciado, del bien donado, según corresponda a la fecha de su donación.*

*Las donaciones deben registrarse en todos los casos tanto en la contabilidad del donante como en la del donatario.*

## **1.12 Disolución y liquidación**

Al igual que una sociedad mercantil, por ser una persona jurídica, tiene un periodo de vida que inicia al estar definitivamente inscrita en el Registro Mercantil y se principia a extinguir cuando se disuelve. Para que se dé la disolución se requiere la presencia de una causa prevista en la ley o en el contrato de constitución.

### **1.12.1 Disolución**

Las Organizaciones No Gubernamentales podrán disolverse por las siguientes causas:

- ✓ Cuando no pudiere seguir con los fines señalados en sus estatutos.
- ✓ La asamblea general extraordinaria, con el voto de un sesenta por ciento (60%) de sus asociados.
- ✓ Por disposición legal o resolución de tribunal competente.

### **1.12.2 Liquidación**

Después de la resolución de la disolución se deberá liquidar la Organización No Gubernamental por medio del nombramiento de hasta un máximo de dos liquidadores, quienes cumplirán con las funciones que le asigne la asamblea extraordinaria y obligatoriamente las siguientes:



- ✓ Tener la representación legal de la Organización No Gubernamental;
- ✓ Exigir la cuenta de su administración a toda persona que haya manejado intereses de la ONG;
- ✓ Cumplir las obligaciones pendientes;
- ✓ Otorgar finiquitos;
- ✓ Presentar y someter el informe final a la asamblea ordinaria para su aprobación; y
- ✓ Presentar al registro civil de la cabecera municipal la documentación de la Organización No Gubernamental para cancelar su inscripción.
- ✓ Presentar al Ministerio de Gobernación la documentación para la cancelación.
- ✓ Realizar los trámites correspondientes para el cese de operaciones en SAT.

### **1.12.3 Destino del Patrimonio**

El patrimonio de la Organización No Gubernamental disuelta, una vez cancelado totalmente su pasivo, será transferido al Estado o a la entidad de asistencia social designada por la asamblea general extraordinaria que acordó su disolución.

## CAPÍTULO II

### NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES (NIIF para las PYMES), APLICABLES AL PROCESO DE COMBINACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

#### 2.1 Pequeñas y medianas entidades

“La pequeña y mediana empresa, conocida también por el acrónimo “Pyme”, es una empresa con características distintivas, y tiene dimensiones con ciertos límites ocupacionales y financieros prefijados por los Estados o regiones. Las pymes son agentes con lógicas, culturas, intereses y un espíritu emprendedor específico.

La Cámara de la Industria de Guatemala tiene dos tipos de definiciones de las pymes, una que sigue un criterio de cantidad de empleados, y la otra definición está destinada a definir el tamaño de las empresas utilizando un criterio basado en activos totales, cantidad de empleados y ventas anuales. Por otra parte el Ministerio de Economía tiene otra definición utilizando el criterio de cantidad de empleados. Según estas definiciones se pueden establecer los siguientes esquemas”: ( )

#### Cuadro No. 1

##### Criterio de la Cámara de la Industria de Guatemala

<b>Tipo de empresa</b>	<b>Empleados</b>	<b>Ventas o Ingresos máximas anuales (Q)</b>	<b>Activos totales (Q)</b>
Microempresa	1-10	hasta 60.000	hasta 50.000
Pequeña empresa	11-20	60.001-300.000	50.001-500.000
Mediana empresa	21-50	300.001-3.000.000	500.001-2.000.000

*Fuente: Cámara de la Industria de Guatemala. Página Web*

**Cuadro No. 2**  
**Criterio del Ministerio de Economía**

<b>Tipo de empresa</b>	<b>Empleados (Criterio de la Cámara de Industria para el Programa de Bonos)</b>	<b>Empleados (Criterio del Ministerio de Economía)</b>
Microempresa	1-5	1-10
Pequeña empresa	6-50	11-25
Mediana empresa	51-100	26-60

*Fuente: Cámara de la Industria de Guatemala. Página Web.*

## **2.2 Antecedes de las NIIF**

Hoy en día, son muchos los países alrededor del mundo que han emprendido el viaje hacia la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF–, con el propósito de lograr procesos y sistemas uniformes que aumenten la calidad de la información financiera preparada por cada entidad. Los inversionistas, analistas y otros terceros interesados se benefician al poder comparar el desempeño de una entidad con el de sus competidores.

Las NIIF buscan estandarizar procesos financieros, de forma que las empresas tengan un sistema económico transparente, el cual se pueda comparar y equiparar con cualquier procedimiento empresarial del mundo.

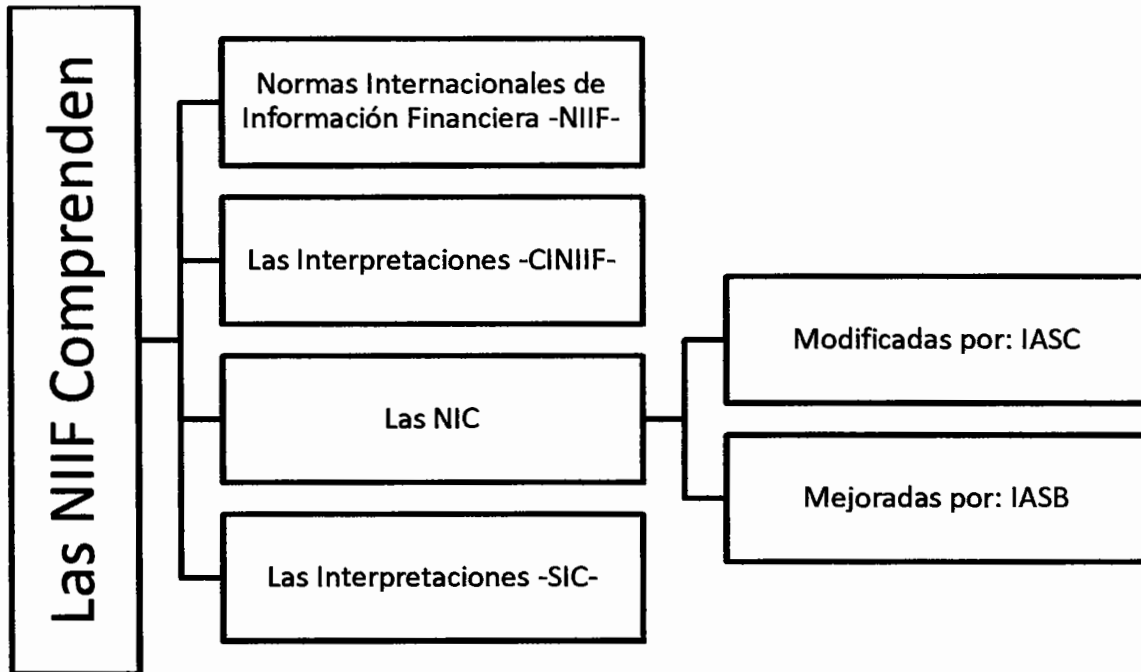
En Guatemala, el 4 de junio de 2001 en publicación del Diario de Centro América, el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores –IGCPA–, define una clara política de adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad y su armonización con las prácticas del medio, para fomentar la transparencia y

claridad de la forma de presentar los estados financieros de las empresas, como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el Código de Comercio. (9:19)

En Resolución de Junta Directiva del IGCPA publicada el 16 de julio 2002, se sustituyó el artículo uno de la resolución publicada el 4 de junio de 2001 y se adoptaron como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados financieros y las Normas Internacionales Contabilidad, correspondiente a la versión publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en sus siglas en ingles -IASB- (International Accounting Standards Bords) con las normas existentes al 1 de enero de 2001.

Para dar paso a la adopción de NIIF, la Junta directiva del IGCPA publicó en el Diario de Centro América del 20 de diciembre de 2007, la derogatoria de las resoluciones publicadas el 4 de junio de 2001 y 16 de julio 2002.

**Cuadro No. 3**  
**CONTENIDO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN**  
**FINANCIERA -NIIF-**



*Fuente: Pagina WEB del IGPA*

El 29 de junio de 2010, en Asamblea General Extraordinaria del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, se resolvió adoptar la "NIIF para las PYMES" como parte de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que hace referencia el Código de Comercio de Guatemala. Dicha normativa deberá aplicarse de forma obligatoria a partir del 1 de enero de 2011, se permite su aplicación anticipada.

Luego de evaluar la unidad de análisis de esta investigación, con relación a los criterios establecidos para determinar el análisis e interpretación de nuestro estudio nos basaremos en las NIIF para las PYMES, y por el análisis realizado en el numeral anterior de este capítulo, se determinó que la unidad de análisis se encuentra dentro de las pequeñas y medianas entidades.

### **2.2.1 NIIF para las PYMES**

El IASB desarrolló y publicó una norma separada de las NIIF para la preparación de los estados financieros con propósito de información general y otros tipos de información financiera de entidades que en muchos países son conocidas por diferentes nombres como: pequeñas y medianas entidades (PYMES), entidades privadas y entidades sin obligación pública de rendir cuentas.

### **2.2.2 Secciones aplicables de las NIIF para las PYMES**

Las NIIF para las PYMES se integran por 35 secciones y un glosario, también se acompaña de una guía de implementación, como de estados financieros ilustrativos, para el tema de investigación únicamente se tocaran las secciones que aplican.

#### **✓ Sección 1 Pequeñas y Medianas Entidades**

Las pequeñas y medianas entidades 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.

Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas si:

- sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o

un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales), o

- una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. Este suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión.

Es posible que algunas entidades mantengan activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros porque mantienen y gestionan recursos financieros que les han confiado clientes o miembros que no están implicados en la gestión de la entidad. Sin embargo, si lo hacen por motivos secundarios a la actividad principal (como podría ser el caso, por ejemplo, de las agencias de viajes o inmobiliarias, los colegios, las organizaciones no lucrativas, las cooperativas que requieran el pago de un depósito nominal para la afiliación y los vendedores que reciban el pago con anterioridad a la entrega de artículos o servicios como las compañías que prestan servicios públicos), esto no las convierte en entidades con obligación pública de rendir cuentas.

No se prohíbe a una subsidiaria cuya controladora utilice las NIIF completas, o que forme parte de un grupo consolidado que utilice las NIIF completas, utilizar esta NIIF en sus propios estados financieros si dicha subsidiaria no tiene obligación pública de rendir cuentas por sí misma. Si sus estados financieros se describen como en conformidad con la NIIF para las PYMES, debe cumplir con todas las disposiciones de esta NIIF.

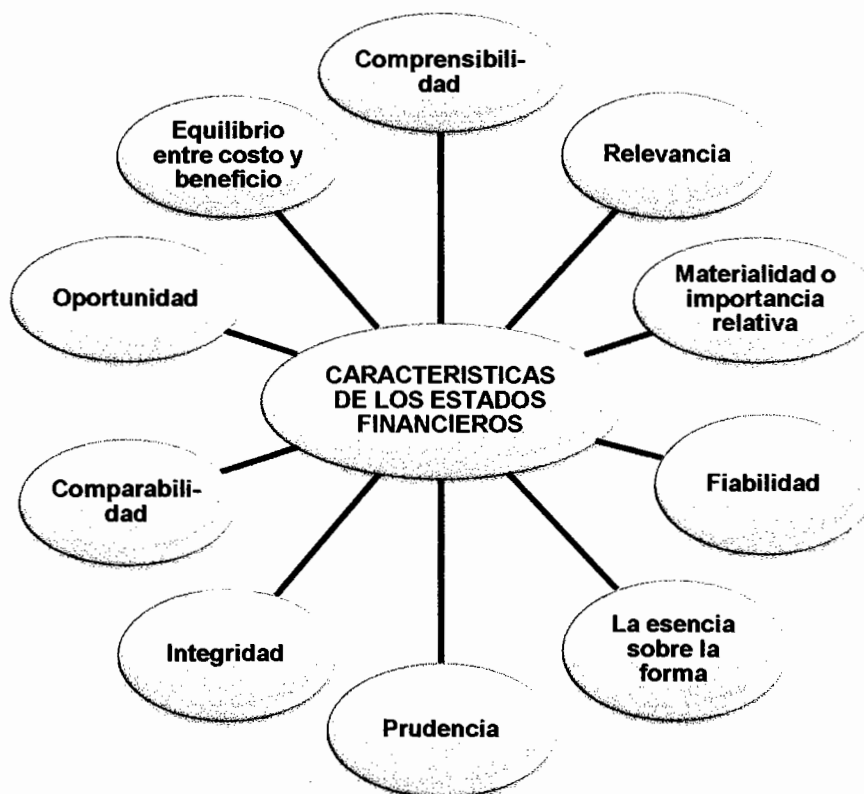
## ✓ **Sección 2 Conceptos y Principios Generales**

Esta sección describe el objetivo de los estados financieros de las pequeñas y medianas entidades (PYMES) y las cualidades que hacen que la información de

los estados financieros de las PYMES sea útil. También establece los conceptos y principios básicos subyacentes a los estados financieros de las PYMES.

El objetivo de los estados financieros de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

**Figura No. 1**  
**Características cualitativas de la información en los estados financieros**



**Fuente: NIIF para las PYMES.**



Los estados financieros nos dan un panorama sobre:

- **Situación financiera:** la situación financiera de una entidad es la relación entre los activos, los pasivos y el patrimonio en una fecha concreta, tal como se presenta en el Estado de Situación Financiera.
- **Rendimiento:** es la relación entre los ingresos y los gastos de una entidad durante un periodo sobre el que se informa. Esta NIIF permite a las entidades presentar el rendimiento en un único estado financiero (un estado del resultado integral) o en dos estados financieros (un estado de resultados y un estado del resultado integral). El resultado integral total y el resultado se usan a menudo como medidas de rendimiento, o como la base de otras medidas, tales como el retorno de la inversión o las ganancias por acción.

### ✓ **Sección 3 Presentación de Estados Financieros**

Esta sección explica la presentación razonable de los estados financieros, los requerimientos para el cumplimiento de la NIIF para las PYMES y qué es un conjunto completo de estados financieros.

La presentación razonable requiere la representación fiel de los efectos de las transacciones, otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en la Sección 2 Conceptos y Principios Generales.

Una entidad cuyos estados financieros cumplan la NIIF para las PYMES efectuará en las notas una declaración, explícita y sin reservas de dicho cumplimiento. Los estados financieros no deberán señalar que cumplen la NIIF para las PYMES a menos que cumplan con todos los requerimientos de esta NIIF.

Al preparar los estados financieros, la gerencia de una entidad que use esta NIIF evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer cesar sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir de la fecha sobre la que se informa, sin limitarse a dicho periodo.

Una entidad presentará un juego completo de estados al menos anualmente.

### ***Conjunto completo de estados financieros***

Un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluirá todo lo siguiente:

- ✓ Un estado de *situación financiera* a la fecha sobre la que se informa.
- ✓ Una u otra de las siguientes informaciones:

Un solo estado del resultado integral para el periodo sobre el que se informa que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el periodo incluyendo aquellas partidas reconocidas al determinar el resultado (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las partidas de otro resultado integral, o

Un estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado. Si una entidad elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con

el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.

- Un estado de cambios en el patrimonio del período sobre el que se informa.
- Un estado de flujos de efectivo del período sobre el que se informa.
- **Notas**, que comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Si los únicos cambios en el patrimonio durante los periodos para los que se presentan los estados financieros surgen de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores, y cambios de políticas contables, la entidad puede presentar un único estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar del estado del resultado integral y del estado de cambios en el patrimonio según lo indica esta sección en su párrafo.

Si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral en ninguno de los periodos para los que se presentan estados financieros, puede presentar solo un estado de resultados o un estado del resultado integral en el que la última línea se denomine “resultado”.

Puesto que requiere importes comparativos con respecto al periodo anterior para todos los importes presentados en los estados financieros, un conjunto completo de estados financieros significa que la entidad presentará, como mínimo, dos de cada uno de los estados financieros requeridos y de las notas relacionadas.

Una entidad puede utilizar, para los estados financieros, títulos distintos de los empleados en esta NIIF, siempre que ellos no ocasionen confusión.

## ✓ **Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados**

Esta sección define las circunstancias en las que una entidad presenta estados financieros consolidados y los procedimientos para la preparación de esos estados. También incluye una guía sobre estados financieros separados y estados financieros combinados.

### ***Entidades de Cometido Específico (ECE)***

Una entidad puede haber sido creada para alcanzar un objetivo concreto (por ejemplo, para llevar a cabo un arrendamiento, actividades de investigación y desarrollo o la totalización de activos financieros). Estas Entidades de Cometido Específico (ECE) pueden tener la forma jurídica de sociedades por acciones, fideicomisos o asociaciones con fines empresariales, o bien ser una figura sin forma jurídica de sociedad. A menudo, las ECE se crean con acuerdos legales que imponen requerimientos estrictos sobre las operaciones de la entidad.

Una entidad preparará estados financieros consolidados que incluyan la entidad y cualquier ECE que esté controlada por esa entidad. Además de las circunstancias descritas en el párrafo 9.5, las siguientes circunstancias podrían indicar que una entidad controla una ECE (esta lista no es exhaustiva):

- Las actividades de la ECE están siendo dirigidas en nombre de la entidad y de acuerdo con sus necesidades específicas de negocio.
- La entidad tiene los poderes de decisión últimos sobre las actividades de las ECE incluso si se han delega de las decisiones cotidianas.

- La entidad tiene los derechos para obtener la mayoría de los beneficios de la ECE y, por tanto, puede estar expuesta a los riesgos que conllevan las actividades de ésta.
- La entidad retiene la mayoría de los riesgos de la propiedad o residuales relativos a la ECE o a sus activos.

### ***Estados financieros combinados***

Los **estados financieros combinados** son un único conjunto de estados financieros de dos o más entidades controladas por un único inversor. Esta NIIF no requiere que se preparen estados financieros combinados.

Si el inversor prepara estados financieros combinados y los describe como conformes con la *NIIF para las PYMES*, esos estados cumplirán con todos los requerimientos de esta NIIF. Las transacciones y saldos interempresas deberán eliminarse;

- los resultados procedentes de transacciones interempresas que estén reconocidos en activos tales como inventarios y propiedades, planta y equipo deberán eliminarse;
- los estados financieros de las entidades incluidas en los estados financieros combinados deberán prepararse en la misma fecha sobre la que se informa a menos que sea impracticable hacerlo; y deberán seguirse políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos similares en circunstancias parecidas.

### ***Información a revelar en los estados financieros combinados***

Los estados financieros combinados revelarán la siguiente información:

- El hecho de que los estados financieros son estados financieros combinados.
- La razón por la que se preparan estados financieros combinados.
- La base para determinar qué entidades se incluyen en los estados financieros combinados.
- La base para la preparación de los estados financieros combinados.
- La información a revelar sobre **partes relacionadas** requerida en la

✓ **Sección 33 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas.**

Esta Sección requiere que una entidad incluya la información a revelar que sea necesaria para llamar la atención sobre la posibilidad de que su situación financiera y su resultado del periodo puedan verse afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes con estas partes.

- **Transacciones y saldos intragrupo**

Las transacciones y los saldos intragrupo, incluyendo ingresos, gastos y dividendos, se eliminarán en su totalidad. Las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo que estén reconocidas en activos, tales como inventarios y propiedades, planta y equipo, se eliminarán en su totalidad. La Sección 29 *Impuesto a las Ganancias* se aplicará a las diferencias temporarias que surjan de la eliminación de las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo.

- **Fecha uniforme para la presentación de información**

Los estados financieros de la controladora y de sus subsidiarias utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados o combinados se prepararán en la misma fecha sobre la que se informa, a menos que hacerlo sea impracticable.

- ***Políticas contables uniformes***

Los estados financieros consolidados y/o combinados se prepararán utilizando políticas contables uniformes para transacciones similares y para otros sucesos y condiciones que se hayan producido en circunstancias parecidas. Si un miembro del grupo utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados financieros consolidados, para transacciones y otros sucesos similares que se hayan producido en circunstancias parecidas, se realizarán los ajustes adecuados en sus estados financieros al elaborar los estados financieros combinados.

## **CAPÍTULO III**

### **ANÁLISIS DEL PROCESO DE COMBINACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS**

De nuevo se encuentran conceptos que se asocian más con las empresas que con las entidades sin fines de lucro (ONG). Ciertamente es que gran parte de los análisis y/o procesos financieros que se hacen en las empresas no son aplicables, o lo son de distinta manera, a las entidades sin fines de lucro por la peculiaridad de su actividad, de sus fuentes de financiación y, muy especialmente por no pretender la obtención de beneficios en términos empresariales. Pero esto no significa que no se pueda hacer una adaptación del proceso de combinación de estados financieros a este tipo de entidades.

#### **3.1 Generalidades**

La combinación de estados financieros para una entidad sin fines de lucro (ONG) tiene como propósito suministrar información acerca de la situación financiera, del desempeño financiero y de los flujos de efectivo de la entidad como si se tratara de un solo ente económico, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas.

Existe vinculación entre dos o más sociedades cuando entre ellas se presentan intereses comunes de carácter administrativo, económico y financiero y cuando existe relación de dependencia o control. A la compañía que controla un grupo de entidades se la denomina controladora, principal o matriz; esta compañía tiene una o más subsidiarias.

##### **3.1.1 Estados Financieros**

Por estados financieros puede entenderse "aquellos documentos que muestran la situación económica de una empresa la capacidad de pago de la misma, a una fecha determinada, pasada presente o futura; o bien el resultado de operaciones



obtenidas en un periodo o ejercicio pasado presente o futuro, en situaciones normales o especiales”. (4:16)

Los Estados financieros son la manifestación fundamental de la información financiera; son la representación estructurada de la situación y desarrollo financiero de una entidad a una fecha determinada o por un período definido. Su propósito general es proveer información de una entidad acerca de la posición financiera, la operación financiera, del resultado de sus operaciones y los cambios en su capital contable o patrimonio contable y en sus recursos o fuentes, que son útiles al usuario en el proceso de la toma de decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados del manejo de los recursos encomendados a la administración de la entidad.

### **3.1.2 Consideraciones en la elaboración de Estados Financieros**

“Para que la información que se presenta en los Estados Financieros satisfaga los intereses colectivos debe ser comprensible, comparable, útil, pertinente, neutral, confiable y verificable. A continuación se describen los aspectos que se toman en cuenta para la elaboración de los Estados Financieros.

#### **✓ Hipótesis de negocio en marcha**

Consiste en “la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento.” Los Estados Financieros se elaboran bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. La evaluación de esta consideración debe tomar en cuenta toda la información que esté disponible, al menos a los doce meses siguientes a partir de la fecha del balance. Cuando los Estados Financieros no se elaboren bajo la hipótesis de negocio en marcha, debe exponerse esta conclusión explícitamente.

- **Base contable de acumulación o método de lo devengado**

Según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren, y no cuando se recibe o paga efectivo. Asimismo, se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los Estados Financieros de los periodos con los cuales se relacionan. Cuando se preparan los Estados Financieros por el método de lo devengado, éstos informan a los usuarios las transacciones pasadas que suponen cobros o pagos de dinero, y las obligaciones de pago en el futuro y los recursos que representan efectivo por cobrar en el futuro.” (4:61)

- **Uniformidad en la presentación**

Consiste en que se conserven la presentación y clasificación de las partidas en los Estados Financieros durante un lapso de tiempo, regularmente de un periodo a otro, el cual permita suministrar información fiable y relevante para los usuarios de los Estados Financieros. Este aspecto se encuentra relacionado con la utilidad de la información comparativa. “Una adquisición o desapropiación significativa, o una revisión de la presentación de los Estados Financieros, podrían sugerir que dichos Estados Financieros necesiten ser presentados de forma diferente. En estos casos, la entidad cambiará la presentación de sus Estados Financieros sólo si dicho cambio suministra información fiable y más relevante para los usuarios de los Estados Financieros, y la nueva estructura tuviera visos de continuidad, de forma que la comparabilidad no quedase perjudicada.” (4:37)

- **Materialidad o importancia relativa y acumulación de datos**

“La información tiene importancia relativa, o es material, cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas a partir de los Estados Financieros.” (4:63)

Cada clase de partidas similares, que posea la suficiente importancia relativa, deberá ser presentada por separado en los Estados Financieros. Las partidas de naturaleza o función distinta deberán presentarse separadamente, a menos que no sean materiales. Cuando una cuenta no fuese material o no tuviera importancia relativa por sí sola, se presenta agrupada con otras cuentas similares, ya sea en el cuerpo de los Estados Financieros o en las notas.

- **Compensación**

“Es importante que tanto las partidas de activo y pasivo, como las de gastos e ingresos, se presenten por separado. La compensación de partidas, ya sea en el balance o en el Estado de Resultados, limita la capacidad de los usuarios para comprender tanto las transacciones, como los otros eventos y condiciones que se hayan producido, así como para evaluar los flujos futuros de efectivo de la entidad, salvo en el caso de que la compensación sea un reflejo del fondo de la transacción o evento en cuestión.” (9:318)

Sin embargo, no se habla de compensación de cuentas cuando se presenta el valor neto de los inventarios, luego de haber incluido las provisiones por obsolescencia; tampoco de los saldos netos por cobrar a clientes, después de haber tomado en cuenta la provisión de cuentas incobrables.

- **Información comparativa**

Los usuarios de los Estados Financieros deben ser capaces de comparar los Estados Financieros de una entidad a lo largo del tiempo, con el fin de identificar las tendencias de la situación financiera y del desempeño. También deben ser capaces los usuarios de comparar los Estados Financieros de entidades diferentes, con el fin de evaluar su posición financiera, desempeño y cambios en la posición financiera en términos relativos. Por lo tanto, es importante que los Estados Financieros muestren la información correspondiente a los periodos

precedentes, si resultase factible. He allí la importancia de la presentación coherente de transacciones semejantes en los Estados Financieros, a través del tiempo. (4:65)

- **Estructura y contenido**

Para la presentación de los Estados Financieros se requiere revelar información, ya sea en el esquema de los mismos (Balance General, Estado de Resultados, Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, y estado de flujo de efectivo) o en sus notas respectivas. Se explican a continuación.

### **3.1.3 Identificación de los Estados Financieros**

“Cada uno de los componentes de los Estados Financieros quedará claramente identificado. Además, la siguiente información se mostrará en lugar destacado, y se repetirá cuantas veces sea necesario para una correcta comprensión de la información presentada:

- ✓ el nombre, u otro tipo de identificación, de la entidad que presenta la información, así como cualquier cambio en esa información desde la fecha del balance precedente;
- ✓ si los Estados Financieros pertenecen a la entidad individual o a un grupo de entidades;
- ✓ la fecha del balance o el periodo cubierto por los Estados Financieros, según resulte adecuado al componente en cuestión de los Estados Financieros;
- ✓ la moneda de presentación, tal y como se define en la NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera; y

- ✓ El nivel de agregación y el redondeo utilizado al presentar las cifras de los Estados Financieros.”(4:75)

### **3.1.4 Conjunto de estados financieros**

Como se ha mencionado anteriormente, el conjunto de estados financieros está integrado por:

#### ✓ **Estado de Situación Financiera:**

“Denominado balance general, muestra la posición financiera de una empresa en un punto específico en el tiempo. Indica las inversiones realizadas por una compañía bajo la forma de activos y los medios a través de los cuales se financiaron los activos, ya sea que los fondos se hubieran obtenido mediante la solicitud de fondos en préstamo o mediante la venta de acciones de capital.” (4:62)

#### **Distinción entre corriente y no corriente**

Los activos y pasivos se clasifican como “corrientes” cuando satisfagan alguno de los siguientes criterios (4:31):

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

pasivo, al menos dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance.

- Cuando se trate de pasivos, la entidad no tenga un derecho incondicional para aplazar la cancelación del mismo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del balance.

Se conforma básicamente por los siguientes elementos: activos, pasivos y capital contable o patrimonio contable; éste último, cuando se trata de entidades con propósitos no lucrativos, como mínimo deberá incluir partidas que presenten los siguientes importes:

Efectivo y equivalentes al efectivo.

- Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar.
- Activos financieros
- Inventarios
- Propiedades, planta y equipo
- Propiedades de inversión
- Activos intangibles
- Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar.
- Pasivos financieros
- Pasivos y activos por impuestos corrientes.
- Pasivos por impuestos diferidos y activos por impuestos diferidos.
- Provisiones.

✓ **Estado de Resultados Integral y Estado de Resultados:**

Denominado estado de pérdidas y ganancias, presenta los resultados de las operaciones de negocios realizadas durante un periodo específico. Este

documento resume los ingresos generados y los costos y gastos en los que haya incurrido la entidad durante el periodo contable en cuestión, excepto aquéllos que por disposición expresa de alguna norma particular, forman parte de las otras partidas integrales, según se definen en la NIIF para las PYMES.

“Una entidad presentará un desglose de gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de los gastos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante.

- **Desglose por naturaleza de los gastos**

Según este método de clasificación, los gastos se agruparán en el estado del resultado integral de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no se redistribuirán entre las diferentes funciones dentro de la entidad.

- **Desglose por función de los gastos**

Según este método de clasificación, los gastos se agruparán de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los costos de actividades de distribución o administración. Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos.

- ✓ ***Estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas***

Esta clasificación es relevante para las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios de los Estados Financieros, en especial cuando indican restricciones, sean legales o de otro tipo, a la capacidad de la entidad para repartir utilidades o aplicar de forma diferente su patrimonio neto. También puede servir

para reflejar el hecho de que las partes con intereses en la propiedad de la empresa, tienen diferentes derechos en relación con la recepción de dividendos o el reembolso del capital.” (4.35)

Una entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio que muestre:

- El **resultado integral total** del periodo, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles.
- Para cada componente de patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva o la re expresión retroactiva reconocidos según la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores de la NIIF para las Pymes*.
- Para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al comienzo y al final del periodo, revelando por separado los cambios procedentes de:

El resultado del periodo.

Cada partida de otro resultado integral.

Los importes de las inversiones.

✓ ***Estado de Flujo de Efectivo:***

“El valor de un activo (o totalidad de una empresa) se determina por el flujo de efectivo que la misma genera. La utilidad neta de la compañía es importante, pero los flujos de efectivo son aún más importantes, puesto que el efectivo es necesario para continuar sus operaciones normales tales como el pago de obligaciones financieras, la compra de activos y para el tipo de entidad es fundamental para saber cómo fue utilizado el efectivo.

El estado de flujos de efectivo proporciona información sobre los cambios en el efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad durante el periodo sobre el que



se informa, mostrando por separado los cambios según procedan de actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.

Una entidad presentará los flujos de efectivo procedentes de actividades de operaciones utilizando:

- el método indirecto, según el cual el resultado se ajusta por los efectos de las transacciones no monetarias, cualquier pago diferido o acumulaciones (o devengos) por cobros y pagos por operaciones pasadas o futuras, y por las partidas de ingreso o gasto asociadas con flujos de efectivo de inversión o financiación, o
- El método directo, según el cual se revelan las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos.”(4:40)

✓ **Notas a los Estados Financieros:**

Las notas proporcionan descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en esos estados e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos. Además de los requerimientos de esta sección, casi todas las demás secciones de esta NIIF requieren información a revelar que normalmente se presenta en las notas. (4:46)

Una entidad presentará normalmente las notas en el siguiente orden:

- una declaración de que los estados financieros se ha elaborado cumpliendo con la *NIIF para las PYMES*;
- un resumen de las políticas contables significativas aplicadas;
- información de apoyo para las partidas presentadas en los estados financieros en el mismo orden en que se presente cada estado y cada partida; y

- cualquier otra información a revelar.

### **3.2 Definiciones de combinación**

Muchos grupos de entidades con múltiples unidades preparan estados financieros combinados con fines de gestión interna. Los estados combinados hacen que sea fácil ver al grupo en su conjunto y administrar los activos totales del grupo. Preparar un conjunto combinados de los estados financieros para mostrar los resultados conjuntos de las operaciones de todas las entidades involucradas.

La principal finalidad de combinar estados financieros es mostrar la fuerza financiera y de operación de un grupo de compañías afiliadas que tienen a una misma empresa como tenedora.

Existe vinculación entre dos o más sociedades cuando entre ellas se presentan intereses comunes de carácter administrativo, económico y financiero y cuando existe relación de dependencia o control. A la compañía que controla un grupo de entidades se la denomina controladora, principal o matriz; esta compañía tiene una o más subsidiarias.

El control puede ser económico, financiero y administrativo, los cuales se evidencian de las siguientes formas:

**Control económico:** En este caso la entidad subordinada recibe aportes directos o indirectos de la matriz de tal magnitud, que pierde su autonomía, ya que las decisiones relacionadas con la utilización y el reembolso de los fondos, dependen de la compañía controladora.

**Control financiero:** Este resulta de la adquisición de compromisos u obligaciones por parte de la controladora, en nombre de toda la corporación, y las entidades bancarias.

**Control administrativo:** Este se presenta en el momento en que la matriz impone sus criterios en el funcionamiento interno, implantación de políticas y procedimientos, el nombramiento de funcionarios o en la representación que se haga de la subordinada ante terceros.” (4:110)

### **Definiciones:**

- ✓ Son estados financieros combinados los cuales los activos y pasivos o los ingresos y los gastos de un grupo de compañías relacionadas u otras *entidades*, se han sumado en conjunto para mostrar su posición financiera o los resultados de sus operaciones, como si se tratara de una sola unidad de negocios; un *estado financiero combinado* o *estado financiero de grupo*.
  
- ✓ Según la sección de la 9 de la NIIF para las PYMES indica que “Los estados financieros combinados son un único conjunto de estados financieros de dos o más entidades controladas por un único inversor.”

### **3.3 Diferencia entre combinación y consolidación de estados financieros**

Presentar estados financieros combinados o consolidados es una práctica común en las empresas con múltiples entidades subsidiarias. Los dos conceptos son similares pero se usan en situaciones diferentes.

**Cuadro No. 4**

**Diferencias entre combinación y consolidación de estados financieros**

No.	<b>COMBINACIÓN</b>	<b>CONSOLIDACIÓN</b>
1.	Ocurre cuando se es propietario de un grupo de empresas, sin saber con claridad quién es la matriz.	Se produce cuando una sociedad matriz posee más del 50 por ciento de una filial.
2.	Simplemente reúne un grupo de estados financieros de las empresas en un sólo documento.	Reúne los estados financieros de la casa matriz y de la subsidiaria, para proporcionar una declaración financiera coherente.
3.	Se deben eliminar transacciones entre compañía relacionadas.	Se deben eliminar transacciones entre compañía relacionadas.
4.	Simplemente añadir la sección de capital social a través de las cuentas. Esto no elimina de la cuenta el capital social de la compañía, pero aumenta el capital social en general, para todo el grupo de empresas.	En la sección capital social de la subsidiaria, se elimina de los libros. Por lo tanto, no se producen aumentos en las cuentas, como las acciones y las utilidades retenidas.
5.	No hay ningún componente de inversión que necesite ser ajustado.	Debe ajustarse la inversión y las cuentas de patrimonio. La matriz muestra la inversión en la subsidiaria en sus activos, y la subsidiaria muestra la propiedad de la matriz en su cuenta de patrimonio. Estas cantidades se eliminan Si la matriz no posee el 100% de la filial, la equidad de propiedad de los demás accionistas se registra como patrimonio en los estados consolidados.
6.	Los estados financieros combinados incluyen información acerca de dos o más entidades bajo control común.	Incluyen información acerca del inversor controlador en cuestión.

7.	Las NIIF's no requiere que se preparen estados financieros combinados.	Las NIIF's requiere que se preparen estados financieros consolidados.
8.	Debe revelarse la razón por la que se preparan estados financieros combinados.	No tienen obligación de revelar la razón por la que se consolida.

*Fuente: Elaboración propia con base a Investigación realizada.*

### **3.4 Análisis de las etapas del proceso de formulación de las cuentas combinadas:**

La esencia del proceso contable que se sigue en la formulación de los estados financieros combinados, radica en el hecho fundamental de que las compañías y/o entidades que intervienen en la combinación, forman un grupo de negociaciones relacionadas por medio de fines específicos representativas en los resultados de unas o varias entidades, y cuya dirección se encuentra en un centro de decisiones común a todas ellas.

La elaboración de las cuentas combinadas del grupo es un proceso que parte de las cuentas individuales de cada una de las entidades combinables (balances, y cuentas de pérdidas y ganancias), y requiere amplia información a nivel de grupo sobre operaciones y transacciones intergrupo, tales como entidades que intervienen, naturaleza de la operación, precios fijados, resultados en operaciones internas, tipo de operaciones internas llevadas a cabo en el ejercicio y ejercicios anteriores y situación de tales operaciones y transacciones intergrupo al inicio y al final del ejercicio.

Para la obtención de tales estados financieros combinados es necesario seguir una serie de pasos que hemos denominado "etapas del proceso" y que se resume en los siguientes puntos:

- ✓ Obtener los estados financieros de las compañías integrantes del grupo que habrán de combinarse, y realizar el análisis individual de las cifras.
- ✓ Realizar la homogeneización y agregación de la información y conceptos financieros. Es frecuente encontrar diferencias en la nomenclatura de los conceptos presentados por cada compañía, situación que dificultaría su agrupación; por tanto, en estos casos se prepara una hoja de trabajo denominada hoja de distribución, la cual permite uniformar conceptos similares, teniendo cuidado de distinguir con claridad los conceptos de activo, pasivo, capital.
- ✓ Registrar en una "hoja de trabajo de combinación", los estados financieros de las entidades integrantes del grupo.
- ✓ Formular los ajustes y las eliminaciones en asientos de diario.
- ✓ Registrar los asientos señalados en el punto anterior, en las columnas respectivas de la hoja de trabajo de consolidación.
- ✓ Sumar horizontal y verticalmente las columnas de la hoja de trabajo de consolidación.
- ✓ Preparar los estados financieros combinados." (21:25)

#### **3.4.1 Análisis de los estados financieros individuales**

En esta etapa la controladora debe analizar si, por alguna razón en particular, alguna de las entidades del grupo debe ser excluida de la combinación, ya que existen casos en los que se justifica la exclusión de relacionadas de la combinación, específicamente cuando el poder de la controladora para gobernar

las políticas de operación y financieras de alguna relacionadas se ha perdido o se encuentra seriamente limitado, siendo estos casos:

- ✓ Entidades del grupo en países extranjeros en los que existan controles de cambios o incertidumbre sobre la estabilidad monetaria.
- ✓ Entidades del grupo en las que se haya perdido el control por encontrarse éstas en situaciones de suspensión de pagos, disolución o quiebra.
- ✓ Cuando exista la intención de vender en un plazo menor de un año.

### **3.4.2 Homogeneización**

Esta fase de la combinación consiste en realizar ajustes para unificar los criterios contables mantenidos en la elaboración de los balances y cuentas de resultado de las entidades combinables del grupo, individualmente consideradas, con el fin de que tales criterios coincidan con los mantenidos por la entidad dominante del grupo o en las cuentas combinadas.

La homogeneización incide exclusivamente en los estados financieros independientemente considerados: estado de situación general y estado de resultados, de las empresas combinables del grupo.

#### **✓ Homogeneización temporal**

De acuerdo con las NIIF para las PYMES, las cuentas de las entidades del grupo a combinar han de referirse a la misma fecha de cierre y período que las cuentas anuales combinadas. Si una entidad dependiente cierra su ejercicio con fecha anterior en no más de tres meses a la fecha de cierre de las cuentas combinadas, podrá incluirse en la combinación por los valores contables correspondientes a las cuentas anuales del último ejercicio cerrado, siempre que la duración del mismo coincida con el de las cuentas anuales.

Cuando entre la fecha de cierre del ejercicio de la entidad dependiente y la de las cuentas combinadas se realicen operaciones que sean significativas, se deberán incorporar dichas operaciones; en este caso, si la operación se ha realizado con una entidad del grupo, se deberá realizar las eliminaciones de combinación que resulten pertinentes, informando de todo ello en la memoria combinada. (25:17)

#### ✓ **Homogeneización valorativa**

Consiste en que la sociedad dominante debe aplicar los mismos criterios de valorización en las cuentas combinadas que los aplicados a sus propias cuentas anuales e indicar que los elementos del activo y del pasivo, así como los ingresos y gastos de las sociedades incluidas en la combinación deben ser valorados siguiendo métodos uniformes.

Dentro de estos criterios de valorización podemos mencionar:

- Aplicación de un tipo de cambio corporativo para la conversión de los saldos de las subsidiarias.
- Políticas relacionadas con estimaciones contables. (ej. estimación cuentas incobrables, estimación obsolescencia de inventarios)
- Políticas relacionadas con determinación de vidas útiles para los rubros de Activos Fijos.(25:17)

#### ✓ **Homogeneización para realizar la agregación**

Cuando la terminología, contenido y estructura formal de los balances y cuentas de pérdidas y ganancias de alguna de las sociedades que se combinan por integración global o proporcional, no es coincidente con la de las cuentas combinadas, que normalmente coincidirán con la sociedad dominante, deberán realizarse las correcciones y reclasificaciones necesarias para conseguir analogía en la terminología, contenido y estructura de los estados financieros de las sociedades a combinar.



Dentro de este proceso el responsable de la combinación de los estados financieros de las empresas del grupo debe establecer el catálogo de cuentas de la entidad combinada, de manera que todo el grupo unifique los nombres y los códigos asignados a las diferentes cuentas.

Evaluando la conveniencia de la creación de rubros y cuentas específicas que ayuden a la identificación de los saldos tanto por cobrar como por pagar y las transacciones (ventas, compras, servicios, gastos, prestamos, intereses, ventas de activos fijos) con entidades del grupo, evaluando que estas cuentas pueden ser aplicables a cada una de las entidades indiferentemente de la actividad económica que realicen.

Lo anterior lo podemos ejemplificar de la siguiente forma:

**Cuadro No. 6**

***Catálogo de cuentas contables de la entidad controladora***

<b>Código de cuenta</b>	<b>Nombre de la cuenta</b>
4	Ingresos
401	Ingresos Corrientes
40101	Transferencias Lotería
40102	Donaciones
40103	Otras Donaciones

**Cuadro No. 7**

**Catálogo de cuentas contable de la entidad controlada:**

<b>Código de cuenta</b>	<b>Nombre de la cuenta</b>
2	Pasivo
201	Conto Plazo
20101	Obligaciones a Corto Plazo
201011	Cuentas por Pagar
201012	Creditos Diferidos
20102	Documentos por Pagar

De igual forma se puede evaluar la utilización de documentos con numeración o series específicas (facturas, recibos, cheques) para respaldar estas transacciones.

De esa forma utilizar reportes generados desde los diferentes sistemas que utilizan las compañías para mostrar en forma mensual el total de transacciones realizadas con una compañía en específico.

“En los casos donde las entidades relacionadas presentan diferentes actividades económicas, es conveniente elaborar una cédula auxiliar con el fin de unificar el nombre de las cuentas que integrarán los estados financieros combinados. Este documento, conocido como hoja de distribución, consta de una serie de filas y columnas en las que se ponen de manera horizontal los nombres de las cuentas de la empresa que se desea convertir y de manera vertical, los nombres de las cuentas que integrarán los estados financieros combinados. Así, los saldos horizontalmente son distribuidos o asignados a las cuentas verticales.” (26:131)

En este caso será necesario hacer una hoja de distribución por cada entidad a combinar, de la cual se tomarán los saldos que serán vertidos a la hoja de trabajo de combinación. Ejemplo:

**Cuadro No. 7**  
**HOJA DE DISTRIBUCIÓN**

<b>Controlada</b>						
<b>Cuenta</b>	<b>Caja</b>	<b>Cuentas por cobrar</b>	<b>Inventario</b>	<b>Activos Fijos</b>	<b>Ingresos</b>	<b>Total</b>
Efectivo	100					100
Clientes		150				150
Almacén			300			300
Equipo de Computo				200		200
Donaciones					5,000	5,000
<b>Totales</b>	100	150	300	200	5,000	5,750

Base para la combinación ←

De igual forma se debe hacer un análisis de la estructura de las cuentas del balance general y el estado de resultados, para que se utilicen los mismos rubros para la identificación de las cuentas.

Se puede mencionar el siguiente ejemplo:

Controlada A: Refleja una sola cuenta para las depreciaciones acumuladas de los activos fijos.

Controlada B: Refleja una cuenta de depreciación acumulada por cada rubro del activo fijo.

En este caso se debe considerar hacer los cambios necesarios en la controlada A, para efectos de revelación de la información que será de utilidad en la combinación de los estados financieros.

### ✓ **Homogeneización por operaciones internas**

Esta fase de la homogeneización consiste en sincronizar los balances y en su caso las cuentas de resultado (pérdidas y ganancias) de las entidades a combinar. Esta sincronización se hace siempre que han existido previamente transacciones y operaciones intergrupo, cuando los importes de las partidas derivadas de tales transacciones y operaciones internas no sean coincidentes, o exista alguna pendiente de registrar. Para ello, se deberán realizar los ajustes que procedan para posteriormente poder practicar las eliminaciones que sean correctas a nivel de grupo.

En este caso es conveniente hacer conciliaciones a fechas intermedias tanto de los saldos como de las operaciones con empresas del grupo. Para identificar oportunamente cualquier diferencia y ajustar antes de la fecha de cierre de las operaciones.

### **3.4.3 Agregación**

Esta fase consiste en sumar los diferentes epígrafes o partidas, de idéntica o análoga naturaleza, que componen los balances y cuentas de pérdidas y ganancias, una vez que han sido homogeneizados, de las distintas entidades miembros del grupo que se consoliden por integración global o proporcional. Mediante la realización de estas sumas o agregaciones, se obtiene el balance agregado y cuentas de pérdidas y ganancias agregada del grupo.

Según la complejidad de la combinación por realizar, del número de cuentas de los estados financieros y de las características de las empresas se utilizan los siguientes tipos de hojas de agregación:

- ✓ **Múltiples:** se utiliza una hoja diferente para cada uno de los rubros de activos, pasivos, capital y resultados. El empleo de la misma tiene la ventaja de que al terminar de elaborarla ya se cuenta con los estados financieros prácticamente listos para ser presentados.
- ✓ **Unitaria:** se utiliza sólo una hoja para todas las cuentas con las que se trabajará.

En esta etapa es de vital importancia una correcta elaboración del catálogo de cuentas del grupo, de manera que controle por separado todas las transacciones y saldos de las relacionadas.

#### **3.4.4 Eliminación**

Las eliminaciones tienen por fin evitar duplicidades a nivel de grupo de las magnitudes de los epígrafes que forman el balance combinadas y la cuenta de pérdidas y ganancias combinada.

Una de las características de los asientos de eliminación y combinación, es que no son asientos de contabilidad de alguna de las entidades combinadas, sino son registros por aparte que deben controlarse independientemente de la contabilidad tradicional. (9:38)

Son ejemplo de transacciones a ser eliminadas:

La venta y el costo de venta entre las compañías combinadas

La venta de activos fijos entre compañías combinadas, y el resultado generado de esa operación (ganancia o pérdida de capital)

Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias

Las operaciones diversas (intereses, rentas, regalías, servicios técnicos.)

Los saldos recíprocos

Es importante la existencia de un control auxiliar de este tipo de transacciones en cada una de las entidades que configuren en el grupo, con el fin de tenerlas identificadas con relación al monto y naturaleza, para facilitar la eliminación de las mismas en el momento de efectuar la combinación.

#### ✓ **Eliminación de las ventas y costo de ventas**

Un aspecto fundamental del proceso de consolidación de los estados financieros de los grupos de sociedades, es la eliminación de ventas y costo de ventas generados por las transacciones entre empresas del grupo. La razón de esta eliminación se debe a que la consolidación parte del principio de considerar el grupo como si se tratase de una sola empresa.

Si los artículos adquiridos de una compañía del grupo aún se encuentran en el inventario, deben valuarse al costo de producción o adquisición de la compañía vendedora, más gastos de transporte o de fabricación de la compradora.

#### ✓ **Eliminación de compra de activos fijos**

Una operación frecuente entre compañías que forman un grupo es la venta de activos fijos. Dichas operaciones pueden generar una ganancia o pérdida por venta de activos fijos, esta ganancia no se encuentra realizada por haber ocurrido entre compañías del grupo. Esta utilidad no realizada se considerará realizada en el momento en el que la compañía venda el activo a un tercero.

#### ✓ **Eliminación de operaciones diversas**

La operación de un grupo de empresas normalmente implica una gran cantidad de transacciones que no necesariamente tienen relación con una cuenta de balance, entre estas podemos mencionar, el cobro de asesorías, arrendamientos, intereses por financiamientos, comisiones por manejo de cuentas, servicios administrativos, o la existencia de pagos compartidos como lo puede ser la publicidad, seguros, los cuales por estrategias de precios los puede contratar una sola empresa, quien posteriormente facturara a las otras la porción que le corresponde.

Estas operaciones tienen las siguientes características:

- No afectan las cuentas del estado de situación financiera consolidado, sino únicamente las de resultados.
- No afectan la utilidad consolidada ni son tomadas en cuenta en la mecánica de aplicación del método de participación.
- Generan un ingreso en una empresa y un gasto en la otra, en el mismo período contable y por igual cantidad.

En el caso de no eliminarse su saldo antes de la combinación, generarán una información incorrecta en las cuentas de ingresos y gastos combinados.

#### ✓ **Eliminación de saldos recíprocos**

La eliminación que plantea menos problemas a la hora de efectuar la combinación es la referente a las cuentas corrientes.

Estas se crean cuando existen operaciones a crédito entre la controladora y la subsidiaria. Las operaciones pueden ser por ejemplo; préstamos interempresas, operaciones de compraventa a crédito, intereses por cobrar, dividendos por cobrar, documentos por cobrar, entre otros.

Aplicando el principio de realización, no puede decirse que una entidad pueda tener una cuenta por cobrar y pagar consigo misma. El procedimiento de eliminación consiste en efectuar un cargo a las cuentas con saldo acreedor y un abono a las cuentas con saldo deudor.

Previamente, deberán ser conciliados estos saldos al momento de analizar los estados financieros individuales, con el fin de que sean coincidentes en ambas empresas.

Como se mencionó en el proceso de Homogeneización, es conveniente que en la contabilidad los saldos entre las partes relacionadas se registren y controlen en cuentas diferentes, debido a la importancia que representan para el lector de los estados financieros.

Las cuentas por cobrar o por pagar de compañías tenedoras, subsidiarias, asociadas, deben presentarse por separado dentro del grupo de cuentas por cobrar y cuentas por pagar, debido a que frecuentemente tienen características especiales en cuanto a su exigibilidad.(4:65)

### **3.4.5 Elaboración de Hoja de Trabajo de Combinación**

Anteriormente, al hablar de las etapas del proceso de combinación se señaló la necesidad de la hoja de trabajo de combinación, por lo que es importante establecer lo que son este tipo de documentos, ya que representan el enlace entre los estados financieros de cada una de las entidades que forman el grupo y los estados financieros combinados. En la práctica se utilizan varios modelos de hojas de trabajo de combinación y para cada caso en particular, se deberá estudiar el modelo que mejor se adapte al control de los datos agrupados, además de que debe estarse plenamente familiarizado con cada uno de los modelos existentes a fin de elegir el más adecuado.



Entre los modelos más comunes tenemos los siguientes: Hoja de trabajo de combinación horizontal: bien puede ser unitaria o múltiple, y hoja de Trabajo de combinación vertical, que también puede ser unitaria o múltiple.

- ✓ Hoja de trabajo de combinación horizontal unitaria, se utiliza una sola para agrupar tanto los conceptos de balance como los de resultados y superávit, designando dos columnas para cada una de las empresas a combinar; por consecuencia,
- ✓ hoja de trabajo de combinación horizontal múltiple, es aquella en que para cada grupo de cuentas exista una hoja de trabajo de combinación independiente, esto es, que haya una hoja para conceptos de balance, otra para conceptos de resultados y otra para superávit.
- ✓ Hoja de trabajo de consolidación vertical, se diferencia de las anteriores en que en lugar de agrupar a cada una de las empresas en forma horizontal, éstas se listarán verticalmente. Su empleo es recomendable cuando en la combinación interviene un gran número de empresas. Cuentas de balance, resultados, superávit, en una sola, o bien, para cada grupo de cuentas se designa una hoja de trabajo de combinación. (45:5)

#### **3.4.6 Elaboración de los Estados Financieros Combinados**

Una vez terminados los asientos de eliminación, se cuenta con las cifras combinadas, las cuales pueden ser vaciadas en los formatos de estados financieros combinados, para ser revisados, analizados y autorizados, para su presentación a terceros.

Se ha discutido la validez de los estados financieros individuales, esta es necesaria debido a que legalmente sólo existe la entidad individual, mientras que contablemente existe además la entidad combinada.

A partir de que la contabilidad financiera produce información principalmente para usuarios externos, entre quienes están los accionistas, se entiende que la información financiera individual por sí misma no cumple los requisitos de contenido informativo que demandan los usuarios.

Por otra parte, cuando la información se requiere para fines legales, o para fines específicos, podrán presentarse solamente los estados financieros individuales.

## **CAPÍTULO IV**

### **COMBINACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS DE UN GRUPO DE ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO CON BASE EN NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES –NIIF para las PYMES–.**

El no realizar un análisis combinando de la información financiera para un grupo de entidades sin fines de lucro, que se dedica a la prestación de servicios de beneficio social a las personas con problemas audiovisuales, tiene como resultado que la administración no pueda medir ni cuantificar las pérdidas o ganancias en su conjunto y con ello no tomen decisiones oportunas, las que pueden afectar el funcionamiento de la organización.

Por lo anteriormente descrito tenemos como objetivo el determinar las bases técnicas y procedimientos correspondientes para realizar por primera vez el proceso de combinación de estados financieros y con ello evidenciar la importancia que se tiene el realizar este proceso en el análisis financiero.

#### **4.1 Planteamiento**

Tomando como unidad de análisis la Fundación CYS y sus entidades relacionadas.

Compañía Controladora: Fundación CYS

Dicha Fundación es una entidad privada no lucrativa, social y educativa, fundada el 3 de diciembre de 1945 de acuerdo con las leyes de la República de Guatemala por tiempo indefinido. El objetivo de la fundación es: Integrar socialmente a los guatemaltecos con problemas visuales o auditivos, gestionar la cobertura de enfermedades sistémicas de los beneficiarios a través de alianzas con otras instituciones, proveer a los beneficiarios, servicios de medicina, educación y

rehabilitación de alta calidad a toda la población con problemas audio visuales (sordos-ciegos).

El crecimiento acelerado de la población a la cual dirige su labor social hace que estas entidades adopten herramientas para su autofinanciamiento, como la creación de entidades conexas dedicadas a recaudar los recursos económicos para hacer posible el funcionamiento y desarrollo de su labor social.

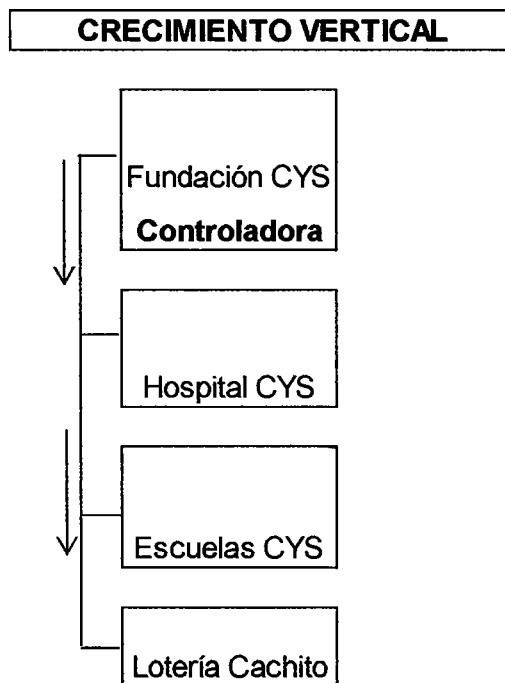
Con la finalidad de obtener financiamiento para el cumplimiento de los objetivos de la fundación y la prestación de servicios acorde a las necesidades de la población afectada, se han ido fundado las siguientes entidades conexas para el cumplimiento del objetivo primordial:

✓ Para prestar los servicios médicos a la población con problemas de audio visuales, se creó el “**Hospital CYS**”, el cual su medio de financiamiento es: por generación de ingresos propios (por consultas, prestaciones de servicios médicos, dependiendo del estudio socioeconómico de cada paciente y venta de medicamentos.) lo que representa un 20% de sus ingresos, por donaciones de exterior: en especie o monetaria, lo cual representa un 10% de sus ingresos y donaciones mensuales de la **Fundación CYS** (Controladora). Actualmente se tiene 5 Unidades Hospitalarias en los departamentos de la Republica y el Hospital Central en la Ciudad Capital. Todo corresponde a la **División Hospitalaria del Grupo**.

✓ Con el objetivo de integrar a la población con problemas, se crea la división de Educación la cual consta de 8 escuelas en atención a niños, adolescentes, adultos y adultos mayores con servicios educativos y de rehabilitación, con personalidad jurídica denominada **Escuelas CYS**.

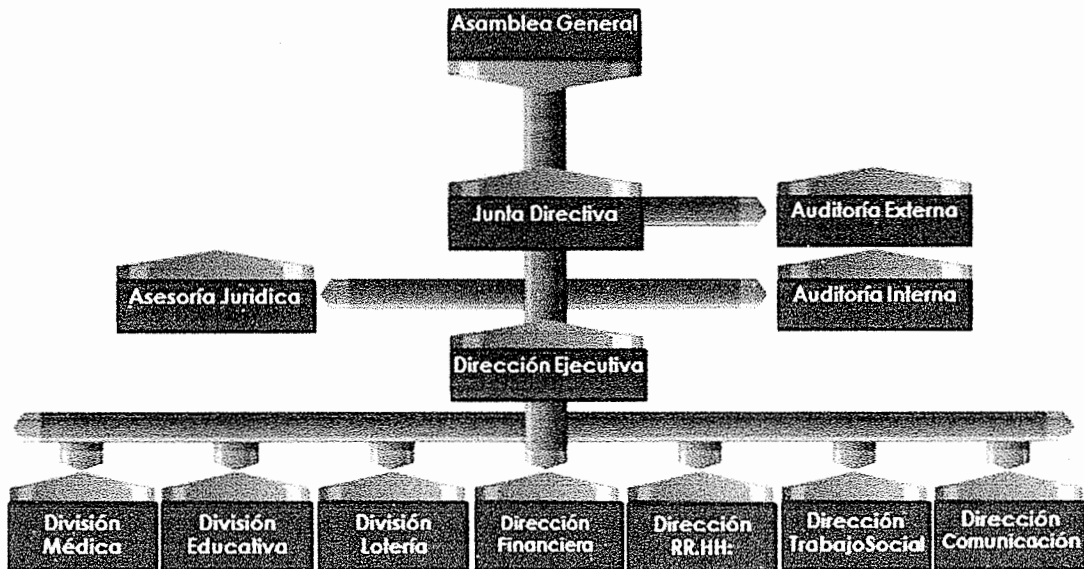
✓ La Fundación es una Institución que ofrece servicios médicos, educativos y de rehabilitación los cuales son el producto de una planificación integral, y financiado a través de los fondos generados por la venta de billetes de Lotería Cachito. Fue creada el 14 de septiembre de 1956, su actividad principal recaudar fondos para el cumplimiento y desarrollo de la labor social y el funcionamiento de los programas y servicios de las distintas entidades del grupo. Lo anterior integra la **División de Lotería**.

**Cuadro No. 2**



*Fuente: Elaboración propia con base a la investigación realizada.*

## Organigrama Institucional



Para poder presentar los estados financieros combinados de este grupo de entidades guatemaltecas que preparan sus estados financieros de conformidad con Normas Internacionales de Información Financiera para las PYMES, se debe seguir la siguiente mecánica se solicita la intervención de un Contador Público y Auditor en la calidad de Consultor Externo.

### 4.2 Requerimiento de servicios

La falta de información financiera combinada del grupo de entidades desde el punto de vista financiero, constituye una desventaja, la cual no permite a la administración contar con información confiable y oportuna para la toma de decisiones.

## Requerimiento de servicios



Guatemala, 5 de enero de 2014

Licenciada:

Marisol Reyes Méndez

7av. 6-53 zona 4 Edificio el Triangulo Of. 164 Nivel 16

Ciudad

Estimado Licenciada Reyes:


La Fundación CYS y sus entidades relacionadas, requieren que se realice el proceso de Combinación de los Estados Financieros de cada entidad, las cuales se mencionan; Fundación CYS, Hospital CYS, Escuelas CYS y Lotería Cachito. En este caso se relaciona con la combinación de estados financieros del grupo por el año que terminó el 31 de diciembre de 2013.

Por políticas internas de la institución, es necesario obtener propuesta de servicios por parte de suya, por lo que en esta ocasión estamos solicitando a usted, si es de su interés, presentarnos una OFERTA TÉCNICA y por separado una OFERTA ECONÓMICA para dicho trabajo. Ambas ofertas se analizarán para el cumplimiento de nuestras necesidades, debe dirigirse en sobres cerrados a nombre de Licenciada Clara Castillo, Directora Ejecutiva a más tardar el día 15 de enero de 2014.

Para cualquier información adicional y con el objetivo de presentar sus ofertas acordes a las circunstancias correspondientes, podrán dirigirse con el Licenciado Marco Martínez Sánchez Director Financiero, quien podrá atender dichas consultas.

Por favor confirmar por escrito, ya sea mediante una carta o bien por correo electrónico ([marco.martinez@fundacys.org.gt](mailto:marco.martinez@fundacys.org.gt)), su manifestación de interés en participar de esta cotización.

Atentamente,

  
Licda. Clara Castillo  
Directora Ejecutiva

### 4.3 Propuesta de servicios profesionales

#### FUNDACIÓN CYS

#### Propuesta de Servicios Profesionales 15 de enero de 2014

#### CONTENIDO

	<u>PAGINA</u>
I. CARTA INTRODUCTORIA	1
II. SERVICIOS DE AUDITORIA	2 – 3
III. VALOR DE NUESTROS SERVICIOS	3
IV. INFORMES	3



15 de enero de 2014

Licenciada Clara Castillo  
Directora Ejecutiva  
Fundación CYS  
Ciudad

Estimada licenciada Castillo:

Hemos elaborado nuestra propuesta de los servicios que como firma podemos proporcionarles y, además, para comunicarles nuestro firme deseo de proporcionarles servicios de calidad y con valor agregado.

Existe un fuerte compromiso de nuestra parte para proveer a la Fundación CYS los servicios que ustedes esperan y desean. Nuestro profesionalismo esta reconocido dentro de la comunidad guatemalteca por su demostrada experiencia, en cada uno de los campos de su especialización.

Por otra parte, comprendemos que los servicios profesionales de todo tipo son un costo importante para las empresas que usted dirige, en tal sentido, deseamos reiterarle nuestro interés de ayudarle a alcanzar sus objetivos de rentabilidad y crecimiento. Una de las formas de hacerlo es proporcionarles un servicio efectivo a un costo razonable.

Una vez más, permítanos expresarle nuestro sincero agradecimiento por la oportunidad que nos brinda para presentarle nuestra propuesta de servicios. Estamos a su completa disposición de proveerle cualquier información adicional que estime conveniente.

Atentamente,

  
Licenciada Marisol Reyes  
Auditora

## **II. SERVICIOS DE AUDITORIA**

### **A) PROCESO DE PLANEACION:**

Inmediatamente después de nuestro nombramiento iniciaremos el proceso de planeación de nuestro trabajo. Este proceso comienza con la preparación de un plan de trabajo para el proceso de combinación de estados financieros, detallado y a la medida de las operaciones, mediante el desarrollo de un entendimiento completo de las necesidades de las compañías, para estructurar nuestro enfoque que responda a todas esas necesidades.

### **B) PLAN DE TRABAJO:**

Conforme al conocimiento realizaremos un plan enfocado al proceso de combinación verificando los estados financieros individuales de cada entidad a combinar, para verificar sus peculiaridades de cada estado financiero que se combinen.

Una vez que el proceso de planeación ha sido apropiadamente completado iniciaremos el proceso de elaboración de homogenización de estados financieros de las compañías.

### **C) ENFOQUE DE LA REVISION:**

El personal que realizara el trabajo de combinación de estados financieros de las entidades será el que ha acumulado la mayor experiencia con éxito en la aplicación de esta nueva estrategia y metodología.

### **D) ENTENDIMIENTO DEL TRABAJO A SER DESARROLLADO:**

#### **1. Objetivo de Auditoria:**

Nuestro trabajo está dirigido a la realización de estados financieros combinados para la entidad Fundación CYS y sus entidades relacionadas. Nuestros

servicios tendrán un enfoque integrado y serán diseñados de acuerdo a los factores de necesidad de las entidades.

## **2. Plan de Visitas:**

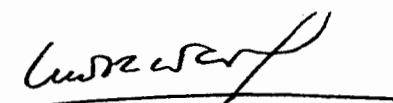
Hemos programado efectuar visita, y tentativamente se han asignado las siguientes fechas:

- Visita del 3 al 27 de febrero
- Entrega de Informe 04 de marzo de 2014.

## **3. Alcance del Trabajo:**

Estamos convencidos que el proceso de combinación de estados financieros no son iguales. Aun cuando utilizamos técnicas asistidas por computadoras y nuestra capacidad, nuestro enfoque se basa principalmente en el conocimiento y experiencia del equipo de auditores asignados al trabajo.

Le recordamos que la responsabilidad por la preparación de los estados financieros incluyendo la adecuada revelación, corresponde a la administración de la empresa. Como parte del proceso de combinación pediremos de la administración confirmación escrita referente a las representaciones hechas a nosotros. Esperamos una cooperación total con su personal y confiamos en que ellos pondrán a nuestra disposición todos los registros, documentación y otra información requerida.



**Marisol Reyes Méndez**  
**Auditores**

### III VALOR DE NUESTROS SERVICIOS:

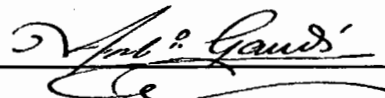
Nuestra filosofía es brindar servicios profesionales de la más alta calidad. Nuestros clientes esperan que desarrollemos nuestro trabajo en forma eficiente y efectiva. El valor de nuestros servicios se fija con base en el tiempo invertido por nuestro personal. Conforme a lo anterior hemos estimado el valor de nuestros honorarios para la elaboración de estados financieros de la Fundación CYS, S.A., por el año terminado al 31 de diciembre de 2013 en Q. 18,000.00.

### IV INFORMES:

Como resultado de nuestro trabajo emitiremos el siguiente informe:

- Estados financieros combinados y principales políticas contables de la Fundación CYS y sus entidades por el año terminado el 31 de diciembre de 2013

Nuevamente agradecemos la oportunidad que nos brinda de presentar nuestra propuesta de servicios profesionales. Cualquier informaron adicional con mucho gusto le atenderemos.

Firma de aceptación: 

Fecha: 27/01/2014

#### **4.4 Plan de trabajo:**

Para la obtención de tales estados financieros combinados es necesario seguir el siguiente plan de trabajo que hemos denominado “etapas del proceso” y que se resume en los siguientes puntos:

1. Obtener los estados financieros de las compañías integrantes del grupo que habrán de combinarse, y realizar el análisis individual de las cifras.
2. Realizar la homogeneización y agregación de la información y conceptos financieros.

Es frecuente encontrar diferencias en la nomenclatura de los conceptos presentados por cada compañía, situación que dificultaría su agrupación; por tanto, en estos casos se prepara una hoja de trabajo denominada hoja de distribución, la cual permite uniformar conceptos similares, teniendo cuidado de distinguir con claridad los conceptos de activo, pasivo, capital.

3. Registrar en una “hoja de trabajo de combinación”, los estados financieros de las entidades integrantes del grupo.
4. Formular los ajustes y las eliminaciones en asientos de diario.
5. Registrar los asientos señalados en el punto anterior, en las columnas respectivas de la hoja de trabajo de consolidación.
6. Sumar horizontal y verticalmente las columnas de la hoja de trabajo de consolidación.
7. Preparar los estados financieros combinados.

#### **4.4.1 Información a utilizar y políticas contables**

Se enumeran las políticas contables principales de las compañías:

- ✓ Los ingresos y gastos se registran de acuerdo al método de lo devengado.
- ✓ Los inventarios se valúan al más bajo entre el costo promedio de adquisición y su valor neto de realización.
  
- ✓ La base para la provisión de cuentas incobrables es el total de cuentas por cobrar comerciales, excluyendo los montos por cobrar entre entidades del grupo. La tasa utilizada es del 3%, de acuerdo con estudios de la recuperabilidad de saldos. El efecto en los resultados está incluido en los gastos de operación.
- ✓ Las operaciones regulares entre las empresas del grupo no consideran recargo a los precios.
- ✓ Los gastos de mantenimiento y reparaciones habituales a la propiedad, planta y equipo se cargan a los resultados del período en que se incurren.
- ✓ La propiedad, planta y equipo se han valuado al costo de adquisición.

Estos activos se deprecian mediante el método de línea recta, tomando en cuenta la vida útil de los activos como se presenta a continuación:

- Edificios: 20 años
- Vehículos y mobiliario: 5 años
- Equipo de cómputo: 3 años

#### **4.4.2 Obtención de estados financieros de cada entidad a combinar.**

Se diseñaron los estados financieros, integraciones y anexos deben de ser preparados dentro de los primeros cinco días del mes, para efectos que la

información sea trasladada al departamento de contabilidad de la entidad Controladora, para proceder al proceso de combinación de los estados financieros.

Con los estados financieros de cada una de las empresas, se procede a la verificación aritmética de los mismos y evaluar si es necesario hacer procesos de homogeneización, por la agrupación o segregación de cuentas.

Para efectos de este proceso se han elaborado los siguientes estados financieros correspondientes, con la finalidad de poderlos combinar, los cuales mostramos a continuación:

✓ Controladora:

**Fundación CYS**  
Estado de Situación General  
Al 31 de diciembre de 2013  
Cifras en quetzales (Q.)

**Activo**

**Corriente**

Caja y bancos	17,768,323
Cuentas por cobrar	8,286,150
Inventarios	1,918,485
Gastos pagados por anticipado	330,265
	<hr/>
	28,303,224

**No corriente**

Inversiones y participaciones	40,626,282
Propiedad, mobiliario y equipo -neto-	6,846,987
Otros activos	106,078
	<hr/>

<b>Total de Activo</b>	<b><u><u>75,882,571</u></u></b>
------------------------	---------------------------------

Continúa....

**Pasivo****Corriente**

Proveedores	2,635,888
Otras cuentas por pagar	<u>938,711</u>
	3,574,599

**No corriente**

Provisiones	<u>17,462,209</u>
Total Pasivo	21,036,807

**Patrimonio**

Patrimonio Inicial	5,691,083
Incremento en el patrimonio	5,000,000
Capitalizaciones años anteriores	20,253,956
Excedente del año actual	23,900,724

<b>Tota de pasivo y patrimonio</b>	<b><u><u>75,882,571</u></u></b>
------------------------------------	---------------------------------

  
Elaborado por: Contador General

*Fuente: Balance de saldos al 31 de diciembre 2013.*



**Fundación CYS**  
**Estado de Resultados**  
 Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013  
 Cifras en quetzales

<b>Ingresos</b>		<b>51,252,256</b>
Liquidaciones Lotería	50,178,821	
Donaciones	532,875	
Arrendamientos	<u>540,560</u>	

<b>(-) Desembolsos o Gastos de Operación</b>		<b>30,438,705</b>
--	--	-------------------

Sueldos y salarios	11,654,562
Bonificación Incentivo	3,496,369
Cuota laboral IGSS	1,476,633
Prestaciones laborales	3,030,186
Honorarios profesionales	952,145
Alumbrado y electricidad	1,818,552
Teléfono	1,260,583
Transporte y fletes	684,554
Combustibles y lubricantes	1,005,487
Arrendamientos	698,564
Atención y festejos	354,596
Papelería y útiles	754,822
Seguros	685,421
Mantenimiento de vehículos	354,657
Agua potable	65,498
Mantenimiento de edificio	1,095,112
Servicio de seguridad y vigilancia	824,652
Viáticos	226,312

<b>(+/-) Otros productos y gastos</b>		<b>3,087,173</b>
---------------------------------------	--	------------------

Interés producto	3,660,105
Gastos por donaciones	326,371
Gastos bancarios	<u>246,562</u>

**Excedente del Ejercicio**

**Q 23,900,724**

  
 Elaborado por: Contador General

*Fuente: Balance de saldos al 31 de diciembre 2013.*

a) Relacionadas:

**Lotería Cachito**  
Estado de Situación General  
Al 31 de diciembre de 2013  
Cifras en quetzales

**Activo**

**Corriente**

Caja y bancos		21,239,838
Cuentas por cobrar		765,045
Anticipo prestaciones laborales	643,631	
Intereses por cobrar	121,414	
Inventarios		12,542
Gastos pagados por anticipado		459,658
		<hr/> 22,477,083

**No corriente**

Inversiones y participaciones		17,000,000
Propiedad, mobiliario y equipo -neto-		127,568
Otros activos		2,800

**Total de Activo**

**39,607,451**

**Pasivo**

**Corriente**

Premios pendientes de pago		12,052,810
Remanente por liquidar		3,196,902
Proveedores		1,797,572
Cuentas por pagar Fundación		618,412
Otras cuentas por pagar		1,136,807
		<hr/> 18,802,503

**No corriente**

Provisiones		1,827,718
		<hr/> 20,630,221

Total de Pasivo

**Patrimonio**

Capital inicial Lotería		18,977,230
-------------------------	--	------------

**Total de pasivo y patrimonio**

**39,607,451**

  
Elaborado por: Contador General

*Fuente: Balance de saldos al 31 de diciembre 2013*

**Lotería Cachito**  
**Estado de Resultados**  
 Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013  
 Cifras en quetzales

<b>Ingresos</b>		280,591,468
Venta de billetes	272,468,790	
Caducidades en sorteos	5,664,990	
Intereses inversiones	<u>2,457,688</u>	
 <b>(-) Costo de ventas</b>		
Premios pagados		<u>(221,505,170)</u>
	<b>Margen bruto</b>	59,086,298
 <b>(-) Egresos o Gastos</b>		 (55,889,396)
Sueldos y salarios	1,254,322	
Bonificación Incentivo	313,581	
Cuota laboral IGSS	158,923	
Prestaciones laborales	326,124	
Honorarios profesionales	235,452	
Energía eléctrica	154,572	
Servicio telefónico	85,421	
Papelería y útiles	1,027,605	
Impresión de billetes	2,154,576	
Liquidaciones a la fundación	<u>50,178,821</u>	
 <b>Excedente del Ejercicio</b>		 <u><b>Q 3,196,902</b></u>

  
 Elaborado por: Contador General

*Fuente: Balance de saldos al 31 de diciembre 2013.*

**Hospital CYS**  
**Estado de Situación General**  
**Al 31 de diciembre de 2013**  
**Cifras en quetzales**

**Activo**

**Corriente**

Caja y bancos	2,065,492
Cuentas por cobrar	654,887
Inventarios	1,252,215
Gastos pagados por anticipado	121,548
<b>Total Corriente</b>	<b>4,094,142</b>

**No corriente**

Propiedad, mobiliario y equipo -neto-	2,154,878
Otros activos	15,321
<b>Total de Activo</b>	<b>6,264,341</b>

**Pasivo**

**Corriente**

Proveedores	1,890,650
Medicamentos en consignación	650,487
Sueldos, salarios y retenciones	13,806
	<hr/>
	2,554,943

**No corriente**

Provisiones	859,745
<b>Total de Pasivo</b>	<b>3,414,688</b>

**Patrimonio**

Patrimonio Inicial	500,000
Incremento en el patrimonio	125,000
Capitalizaciones años anteriores	1,513,827
Excedente del año actual	710,826
<b>Tota de pasivo y patrimonio</b>	<b>6,264,341</b>

  
 Elaborado por: Contador General

*Fuente: Balance de saldos al 31 de diciembre 2013.*

**Hospital CYS**  
**Estado de Resultados**  
Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013  
Cifras en quetzales

<b>Ingresos</b>		18,267,518
Donaciones por consultas	3,210,994	
Donaciones por exámenes	2,545,391	
Donaciones por Cirugías	4,290,572	
Donaciones por encamamientos	1,840,560	
Transferencias de Fundación	<u>6,380,000</u>	
<b>(-) Costo de ventas</b>		<u>5,172,803</u>
Productos medicinales y farmacéuticos	2,672,636	
Materiales y equipos audio visuales	441,020	
Lentes y monturas	<u>2,059,147</u>	
<b>Margen Bruto</b>		<u>13,094,715</u>
<b>(-) Gastos de Operación</b>		(12,257,018)
Sueldos y salarios	4,982,134	
Bonificación Incentivo	1,245,534	
Cuota laboral IGSS	631,236	
Prestaciones laborales	1,262,650	
Honorarios profesionales	975,492	
Energía eléctrica	402,952	
Servicio telefónico	222,554	
Papelería y útiles	352,454	
Productos Medicinales y farmacéutico	719,932	
Becas Universitarias de especialización	<u>1,462,081</u>	
<b>(-) Otros gastos</b>		(126,871)
Gastos por donaciones	<u>126,871</u>	
<b>Excedente del Ejercicio</b>		<u><u>Q 710,826</u></u>

  
Elaborado por: Contador General

Fuente: Balance de saldos al 31 de diciembre 2013..

## **Educación y Rehabilitación CYS**

Estado de Situación General

Al 31 de diciembre de 2013

Cifras en quetzales

### **Activo**

#### **Corriente**

Caja y bancos	1,648,763
Cuentas por cobrar	854,598
Inventarios	113,546
Gastos pagados por anticipado	250,874
	<hr/>
	2,867,781

#### **No corriente**

Propiedad, mobiliario y equipo -neto-	4,364,875
Otros activos	25,500
	<hr/>

#### **Total de Activo**

**7,258,156**

### **Pasivo**

#### **Corriente**

Proveedores	1,995,473
Sueldos, salarios y retenciones	335,487
Impuestos y arbitrios	56,487
	<hr/>
	2,387,447

#### **No corriente**

Provisiones	879,749
	<hr/>

#### **Total de Pasivo**

**3,267,196**

### **Patrimonio**

Patrimonio Inicial	550,000
Incremento en el patrimonio	350,000
Capitalizaciones años anteriores	2,412,070
Excedente del año actual	678,890
	<hr/>

#### **Tota de pasivo y patrimonio**

**Q7,258,156**

  
Elaborado por: Contador General

*Fuente: Balance de saldos al 31 de diciembre 2013..*

**Educación y Rehabilitación CYS**  
Estado de Resultados  
Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013  
Cifras en quetzales

<b>Ingresos</b>		8,609,691
Colaboración escolar	858,770	
Transferencias de Fundación	6,875,500	
Otras donaciones	875,421	
<b>(-) Egresos o Gastos</b>		(7,926,668)
Sueldos y salarios	3,216,452	
Bonificación Incentivo	804,113	
Bonificación docente	268,800	
Cuota laboral IGSS	407,524	
Prestaciones laborales	836,278	
Honorarios profesionales	324,165	
Energía eléctrica	225,462	
Servicio telefónico	74,332	
Papelería y útiles	821,546	
Juegos inter escolares	61,215	
Servicio de vigilancia	145,200	
Transporte escolar	125,421	
Mantenimiento de edificios escolares	361,537	
Alimentos escolares	254,623	
<b>(+/-) Otros productos y gastos</b>		(4,133)
Interés producto	1,554	
Gastos por donaciones	5,687	
<b>Excedente del Ejercicio</b>		<b>Q 678,890</b>

  
-Elaborado por: Contador General

*Fuente: Balance de saldos al 31 de diciembre 2013.*

## **Información adicional**

Las entidades del Grupo han llevado a cabo diversas operaciones entre sí durante el año 2013. Se detallan a continuación:

1. Lotería hizo un traslados durante el 2013 por un total de Q 50,178,821 a Fundación Para Ciegos y Sordos, por concepto de liquidaciones. Debido a que la Lotería fue creada con un fin específico que es proporcionar a la Fundación los medios de financiamiento, realiza mensualmente la liquidación de los ingresos resultante de venta de billetes de lotería después de sus costos y gastos.

2. Fundación realizó pagos a proveedores a nombre de Lotería, por un monto de Q 618,412.

3. Fundación transfirió al Hospital Q 6,380,000 y a Escuelas ProCiegos Q 6,875,500, dichos montos se encuentran registrados en cada entidad como ingresos.

4. Se traslado de inventario de medicamentos de Fundación a Hospital por un monto de Q 458,762.

5. Fundación realizo pagos de personal por Q 203,945 y Q 120,499 de Hospital y Escuelas correspondientemente.

6. Al cierre del ejercicio se encuentra pendiente de realizar la liquidación del remanente del periodo (Excedente del periodo) de Lotería, por Q 3,196,902.

Información general:

1. El grupo de entidades no tiene planes de adquirir préstamos bancarios



2. No se tiene planes de cerrar operaciones de ninguna de las entidades a combinar.
3. De los ingresos del grupo, por ser entidades sin fines de lucro se encuentran exentas de impuestos IVA, ISR y/o ISO. A excepción de los ingresos por Arrendamientos en Fundación.

#### 4.4.3 Procedimientos para combinar

Se describen los pasos necesarios, de acuerdo con la sección 9 de las Normas Norma Internacional de Información Financiera para las Pymes:

##### ✓ Homogeneización de la información

Derivado de los cambios que efectuaron las entidades del grupo al 31 de diciembre de 2013, en la presentación de algunos rubros de los estados financieros, es necesaria la preparación de la homogeneización de los saldos.

#### Cuentas por Cobrar:

① Información obtenida de estados financieros individuales proporcionados por la entidad.

#### HOJA DE DISTRIBUCIÓN Fundación CYS

① ← \_\_\_\_\_

Cuenta	Funcionarios y empleados	Remanentes por cobrar	Otras Cuentas por Cobrar	TOTAL
Cuentas por cobrar	183,778	3,196,908	4,905,464	8,286,150
Totales	183,778	3,196,908	4,905,464	8,286,150

HOJA DE DISTRIBUCIÓN

**Lotería Cachito**



Cuenta	Anticipo prestaciones laborales	Interes por cobrar	TOTAL
Cuentas por cobrar	643,631	121,414	765,045
Totales	643,631	121,414	765,045

HOJA DE DISTRIBUCIÓN

**Hospital CYS**



Cuenta	Prestamos varios Agentes	Anticipo de salarios	Donaciones por cobrar	TOTAL
Cuentas por cobrar	125,493	245,688	283,706	654,887
Totales	125,493	245,688	283,706	654,887

HOJA DE DISTRIBUCIÓN

**Educación y Rehabilitación CYS**



Cuenta	Prestamos varios Agentes	Funcionarios y empleados	Cuota estudiantil por cobrar	TOTAL
Cuentas por cobrar	448,752	236,548	169,298	854,598
Totales	448,752	236,548	169,298	854,598

**b.) Otras cuentas por pagar**

HOJA DE DISTRIBUCIÓN  
**Fundación CYS**

① ←

Cuenta	Medicamentos en consignación	Sueldos por pagar	Impuestos y arbitrios	TOTAL
Otras cuentas por pagar	775,883	127,810	15,018	918,711
Totales	775,883	127,810	15,018	918,711

HOJA DE DISTRIBUCIÓN  
**Lotería Cachito**

① ←

Cuenta	Cuentas por pagar relacionadas	Otras cuentas por pagar	TOTAL
Otras cuentas por pagar	618,412	1,136,807	1,755,219
Totales	618,412	1,136,807	1,755,219

HOJA DE DISTRIBUCIÓN  
**Hospital CYS**

① ←

Cuenta	Medicamentos en consignación	Sueldos por pagar	TOTAL
Cuentas por cobrar	650,487	13,806	664,293
Totales	650,487	13,806	664,293

**HOJA DE DISTRIBUCIÓN  
Educación y Rehabilitación CYS**

Cuenta	Sueldos por pagar	Impuestos por pagar	TOTAL
Cuentas por cobrar	335,487	56,487	391,974
Totales	335,487	56,487	391,974

✓ **Agregación**

Es conveniente que se prepare un detalle de los pasos a seguir con base en los requerimientos establecidos en las Normas Internacionales de información Financiera para las Pymes, que tienen relación con este proceso.

Este detalle de pasos a seguir debe ser respaldado por diferentes anexos, los cuales sirven de base a las cifras mostradas en los estados financieros combinados.

**CÉDULA No. 1** – Cédula de identificación de saldos por cobrar o por pagar entre las entidades del grupo, las operaciones relacionadas (ventas –compras – servicios – gastos – financiamiento).

**GRUPO FUNDACIÓN CYS y sus entidades relacionadas**

## IDENTIFICACIÓN DE MOVIMIENTOS ENTRE RELACIONADAS

al 31 de diciembre 2013

Cifras en quetzales.

Concepto	Fundación	Lotería	Hospital	Escuela
Ingresos	(50,637,583)			
Remanente por liquidar	3,196,908			
Servicios - Sueldos	324,444			
Servicios - arrendamiento	(105,852)			
Compra de medicamento			458,762	
Cuentas por pagar		(3,196,908)	(120,499)	(203,945)
Gastos de operación		50,204,321	40,176	40,176
	<u>(47,222,083)</u>	<u>47,007,413</u>	<u>378,439</u>	<u>(163,769)</u>
<b>Cuadre de transacciones</b>				
Total Controladora	(47,222,083)			
Total Lotería	47,007,413			
Total Hospital	378,439			
Total Educación	(163,769)			
	<u>-</u>			

**Conclusión:** los saldos entre entidades relacionadas están debidamente conciliados.

**CÉDULA No. 2** Cédula de identificación de movimientos del patrimonio,

El objetivo de este cuadro es permitir ver el movimiento del patrimonio de cada entidad por rubro, lo que sirve para la toma de decisiones relacionadas con la capitalización de reservas legales, la necesidad del incremento de los capitales pagados ya sea en la controladora o en las relacionadas.

## GRUPO FUNDACIÓN CYS y sus entidades relacionadas

### IDENTIFICACIÓN DE MOVIMIENTOS DEL PATRIMONIO

al 31 de diciembre 2013

Cifras en quetzales.



Concepto	Fundación	Lotería	Hospital	Educación
Capital inicial	5,691,083	5,000,000	500,000	550,000
Incremento de Capital	5,000,000	13,977,230	125,000	350,000
Excedentes por capitalizar	23,253,956		1,513,827	2,412,070
Excedente del ejercicio	20,057,613		710,826	678,890
	<u>54,002,652</u>	<u>18,977,230</u>	<u>2,849,653</u>	<u>3,990,960</u>
Total Patrimonio del Grupo	<u><b>79,820,495</b></u>			

#### ✓ Identificación de eliminaciones

Uno de los aspectos más importantes en la formulación de estados financieros combinados es, indudablemente, la eliminación de las partidas recíprocas provenientes de operaciones realizadas entre las entidades que forman el grupo acerca del cual habrán de prepararse los estados financieros combinados y, puesto que estos estados representan la situación financiera y los resultados de operación de un grupo de compañías considerado como una sola entidad.

Las partidas de eliminación de transacciones y saldos, necesarias para la elaboración de los Estados Financieros combinados al 31 de diciembre de 2013, se detallan a continuación:

### **Partidas de Eliminación**

<b>Empresa</b>	<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>	<b>Ref.</b>
Partida 1	31-dic-13			
Fundación	Ingresos por transferencias	50,178,821		←
Lotería	Gastos de operación		50,178,821	←
Eliminación de transferencias de realizadas durante el año 2013, de Lotería a Fundación.		50,178,821	50,178,821	
Partida 2	31-dic-13			
Fundación	Gastos de operación	13,255,500		←
Hospital	Ingresos por transferencias		6,380,000	←
Educación y	Ingresos por transferencias		6,875,500	←
Eliminación de donaciones realizadas a Hospital.		13,255,500	13,255,500	
Partida 3	31-dic-13			
Fundación	Ventas de medicamentos	458,762		←
Hospital	Costo de ventas hospitalización		458,762	←
Eliminación de ventas de inventarios de medicamentos.		458,762	458,762	
Partida 4	31-dic-13			
Hospital	Sueldos por pagar	120,499		←
Educación y	Sueldos por pagar	203,945		←
Fundación	Cuentas por cobrar		324,444	←
Eliminación de pagos de salarios realizados por Fundación a nombre de Lotería.		324,444	324,444	
Partida 5	31-dic-13			
Lotería	Remanente por liquidar	3,196,908		←
Fundación	Cuentas por cobrar		3,196,908	←

← Información obtenida de estados financieros individuales e información adicional

Continúa...

### Partidas de eliminación

Empresa	Cuenta	Debe	Haber	Ref.
Partida 6	31-dic-13			
Fundación	Ventas	105,852		←
Hospital	Gastos de arrendamiento		40,176	←
Educación y	Gastos de arrendamiento		40,176	←
Lotería	Gastos de arrendamiento		25,500	←
Eliminación de ingresos por arrendamiento de inmuebles		105,852	105,852	



✓ **Hoja de trabajo para la combinación de Estados Financieros**

Esta hoja de trabajo, consiste en el sumado de los balances individuales para mostrar un total a la fecha de combinación, al cual se le aplicarán las partidas de eliminación ya descritas, de esta forma mostrar los saldos consolidados del grupo de empresas.

**FUNDACIÓN CYS Y SUS ENTIDADES RELACIONADAS  
HOJA PARA ELABORACION DE ESTADOS FINANCIEROS COMBINADOS**

**AL 31 DE DICIEMBRE 2013**

(Cifras Expresadas en Quetzales)

Item	Cuenta	Estados Financieros al 31/12/2012	Fundación CYS	Lotería	Hospital CYS	Escuela CYS	Estados Financieros al 31 de diciembre de diciembre 2013	Eliminaciones		Estados Financieros Consolidados	(+Aumento/ Disminución Variaciones
								Debe	Haber		
<b>ESTADO DE UTILIDAD</b>											
1	Ingresos	290,436,215	51,252,256	280,591,468	18,267,518	8,609,691	358,720,933	50,743,435		307,977,498	17,541,28
2	Costo de Venta	219,942,051	-	221,505,170	5,172,803	-	226,677,973	458,762		226,219,211	6,277,16
3	<b>Gastos de Operación</b>	51,351,052	40,351,532	55,889,396	12,383,889	7,930,801	116,555,618			66,270,945	14,919,89
4	Gastos de empleados	28,465,423	19,657,750	2,052,949	8,121,554	5,533,167	35,365,419			35,365,419	6,899,99
4	Honorarios profesionales	1,916,322	952,145	235,452	975,492	324,165	2,487,254			2,487,254	570,93
6	Agua, luz y teléfono	7,221,546	3,144,633	239,993	625,506	299,794	4,309,926			4,309,926	(2,911,62
7	Combustibles y lubricantes	3,451,122	1,690,041	-	-	125,421	1,815,462			1,815,462	(1,635,66
8	Mantenimiento	4,552,114	1,449,769	-	-	361,537	1,811,306			1,811,306	(2,740,80
9	Arrendamientos	1,312,455	698,564	-	-	-	698,564	105,852		592,712	(719,74
10	Atención y festejos	235,542	354,596	-	-	315,838	670,434			670,434	434,89
11	Seguros	2,505,645	685,421	-	-	-	685,421			685,421	(1,820,22
12	Papelería y Útiles	1,155,462	754,822	3,182,181	352,454	821,546	5,111,003			5,111,003	3,955,54
13	Otros gastos	535,421	14,050,964	50,178,821	2,308,883	150,887	66,689,555	50,178,821		16,510,734	15,975,31
14	Otros productos		3,087,173	-	-	1,554	3,088,727			3,088,727	3,088,72
15	Excedente del Ejercicio	<b>19,143,112</b>	<b>10,900,724</b>	<b>3,196,902</b>	<b>710,826</b>	<b>678,890</b>	<b>15,487,342</b>	<b>50,743,435</b>	<b>50,743,435</b>	<b>15,487,342</b>	<b>15,487,342</b>

**FUNDACIÓN CYS Y SUS ENTIDADES RELACIONADAS**  
**HOJA PARA ELABORACION DE ESTADOS FINANCIEROS COMBINADOS**

**AL 31 DE DICIEMBRE 2013**

(Cifras Expresadas en Quetzales)

(+Aumento/  
Disminución)

Item	Cuenta	Estados Financieros al 31/12/2012	Fundación CYS	Lotería	Hospital CYS	Escuela CYS	Estados Financieros al 31 de diciembre 2013	Eliminaciones		Estados Financieros Consolidados	Variaciones
								Debe	Haber		
<b>ESTADO DE SITUACION</b>											
<b>ACTIVOS</b>											
16	Caja y Bancos	42,988,958	17,768,323	21,239,838	2,065,492	1,648,763	42,722,416			42,722,416	(246,542)
17	Cuentas por Cobrar	2,458,308	8,286,150	765,045	654,887	854,598	10,560,680		3,521,352	7,039,328	4,581,020
18	Inventarios	2,847,320	1,918,485	12,542	1,252,215	113,546	3,296,788			3,296,788	449,468
19	Propiedad, mobiliario y equip.	13,472,762	6,846,987	127,568	2,154,878	4,364,875	13,494,308			13,494,308	21,546
20	Otros activos	151,819	106,078	2,800	15,321	25,500	149,699			149,699	(2,120)
21	Inversion	57,847,827	40,626,282	17,000,000	-	-	57,626,282			57,626,282	(221,545)
22	Gastos anticipados	1,163,152	330,265	459,658	121,548	250,874	1,162,345			1,162,345	(807)
23	Otras cuentas por cobrar	4,581,020	-	-	-	-	-			0	(4,581,020)
	<b>TOTAL DE ACTIVO</b>	<b>125,491,166</b>	<b>75,882,570.77</b>	<b>39,607,451.00</b>	<b>6,264,341.00</b>	<b>7,258,156.00</b>	<b>129,012,518.77</b>	<b>0</b>	<b>3,521,352</b>	<b>125,491,167</b>	
<b>PATRIMONIO Y PASIVO</b>											
24	Capital Suscrito y Pagado	31,193,313	30,945,038.99	18,977,230.00	2,138,827.00	3,312,070.00	55,373,165.99			55,373,165.99	24,179,853
25	Utilidades Netas	48,627,182	23,900,724.31	0.00	710,826.00	678,890.00	25,290,440.31			25,290,440.31	(23,336,741)
26	Proveedores	6,324,110	2,635,887.68	1,797,572.00	1,890,650.00	1,995,473.00	8,319,582.68			8,319,582.68	1,995,473
27	Preritos pendientes de pago	14,048,277	775,882.69	12,052,810.00	0.00	0.00	12,052,810.00			12,052,810.00	(1,995,467)
28	Medicamentos en consignac	1,426,370	162,828.28	4,952,121.00	13,806.00	391,974.00	5,520,729.28		3,521,352	1,426,369.69	(0)
29	Cuentas por Pagar	2,066,076	17,462,208.81	1,827,718.00	859,745.00	879,749.00	21,029,420.81			1,999,377.28	(86,699)
30	Provisiones	21,785,838	17,462,208.81	1,827,718.00	859,745.00	879,749.00	21,029,420.81			21,029,420.81	(756,417)
	<b>PATRIMONIO + PASIVO = J</b>	<b>125,491,166.54</b>	<b>75,882,570.76</b>	<b>39,607,451.00</b>	<b>6,264,341.00</b>	<b>7,258,156.00</b>	<b>129,012,518.76</b>	<b>3,521,352</b>	<b>0</b>	<b>125,491,167</b>	

## 4.5 Informe Final

Con la información proporcionada por las hojas de combinación, se procede al vaciado de las cifras en los formatos estándar utilizados por la controladora, para la presentación de cada uno de los estados financieros combinados.

Esta empresa ha considerado aplicar la forma de presentación descrita en la sección 3, de las NIIF para las PYMES, buscando la uniformidad en cada una de las empresas del grupo.

Como un valor agregado, se elaboró un cuadro de Índices financieros los cuales se presentan a continuación:

Índices	Estados Financieros al 31/12/2012	Fundación CYS	Lotería	Hospital CYS	Escuela CYS	Estados Financieros al 31 de diciembre 2013
<b>Solvencia</b>	2.02	7.83	1.17	1.55	1.10	2.07
<b>Liquidez</b>	1.90	7.29	1.17	1.06	1.05	1.95
<b>Estabilidad</b>	1.15	1.42	1.17	0.80	0.77	1.33
<b>Propiedad</b>	0.64	0.72	0.48	0.45	0.55	0.63
<b>Endeudamiento</b>	0.36	0.28	0.52	0.55	0.45	0.37
<b>Solidez</b>	2.75	3.61	1.92	1.83	2.22	2.67
<b>Inversion</b>	1.03	1.14	1.08	1.24	0.86	1.11
<b>Concentracion de Endeudamiento CP</b>	0.52	0.17	0.91	0.75	0.73	0.57
<b>Apalancamiento Total</b>	0.57	0.38	1.09	1.20	0.82	0.60
<b>Apalancamiento Corto Plazo</b>	0.30	0.07	0.99	0.90	0.60	0.34
<b>Apalancamiento Financiero</b>	0.29	1.13	0.10	0.53	0.22	0.28
<b>Capital de Trabajo</b>	24,389,753	24,398,360	3,214,922	1,417,651	229,460	29,260,393
<b>Margen</b>	6.59%	21.27%	1.14%	3.89%	7.89%	4.32%
<b>Rotacion de CXC</b>	3.09	59.01	1.00	13.09	36.23	10.75
<b>Rotacion de CXP</b>	33.81	18.77	22.82	133.41	0.00	32.80
<b>Rotacion de Inventarios</b>	4.08	59.01	1.26	46.21	0.00	17.00

**Fundación CYS de Guatemala  
y sus entidades relacionadas**

Estado de Resultados

Al 31 de diciembre de 2013

Cifras en quetzales

<b>Ingresos</b>		307,977,498
<b>(-) Costo de Ventas</b>		226,219,211
	<b>Margen Bruto</b>	<b>81,758,287</b>
<b>(-) Gastos de Operación</b>		69,359,672
Gastos de empleados	35,365,419	
Honorarios profesionales	2,487,254	
Agua, luz y teléfono	4,309,926	
Combustibles y lubricantes	1,815,462	
Mantenimiento	1,811,306	
Arrendamientos	592,712	
Atención y festejos	670,434	
Seguros	685,421	
Papelería y Útiles	5,111,003	
Otros gastos	16,510,734	
	<b>Excedente en operación</b>	<b>12,398,615</b>
<b>(-/+ ) Otros Gastos y Productos</b>		
Otros Productos	3,088,727	3,088,727
	<b>Excedente del Ejercicio</b>	<b>15,487,342</b>

**Fundación CYS de Guatemala  
y sus entidades relacionadas**  
Estado de Situación General Combinado  
Al 31 de diciembre de 2013  
(Cifras en quetzales)

**Activo**

**Corriente**

Caja y bancos	42,722,416
Cuentas por cobrar	7,039,328
Otras cuentas por cobrar	-
Inventarios	3,296,788
Gastos anticipados	1,162,345
	<u>54,220,878</u>

**No Corriente**

Inversiones y participaciones	57,626,282
Propiedad, mobiliario y equipo	13,494,308
Otros activos	149,699

Total de Activo

125,491,167

**Pasivo**

**Corriente**

Premios pendientes	12,052,810
Proveedores	8,319,583
Medicamentos consignación	1,426,370
Otras cuentas por pagar	1,999,377
	<u>23,798,140</u>

**No Corriente**

Prvisiones	21,029,421
	<u>44,827,560</u>

Total Pasivo

**Patrimonio**

Capital Inicial	55,373,166
Excedentes	25,290,440

Total Pasivo y Patrimonio

125,491,167

**Fundación CYS de Guatemala  
y sus entidades relacionadas**

Estado de Flujo de Efectivo  
Al 31 de diciembre de 2013  
(Cifras en quetzales)

**Flujos de efectivo de las actividades de operación**

Excedente del ejercicio	25,290,440
Conciliación de las partidas que no requirieron efectivo:	
Depreciaciones	1,295,325
Estimación cuentas incobrables	69,878
Inventario en mal estado	125,482
Provisión de indemnización	2,205,780
Ajuste a aportaciones a capital	(11,628,347)
Cambios netos de activos y pasivos:	
Aumento en cuentas por cobrar	(1,887,659)
Disminución de inventarios	49,302
Aumento de gastos anticipados	(174,783)
Aumento de otros activos	(10,379)
Aumento de premios pendientes	1,353,792
Aumento de proveedores	430,977
Disminución de otras cuentas por pagar	(37,139)
Disminución de medicamentos en consignación	(268,357)
Efectivo neto obtenido por las actividades de operación	16,814,312

**Flujos de efectivo de las actividades de inversión**

Adquisición de inversiones	(10,020,000)
Venta de activos	705,659
Efectivo utilizado en las actividades de inversión	(9,314,341)
Flujo neto de efectivo del período	7,499,971
Efectivo al inicio del período	35,222,445
Efectivo al final del período	42,722,416

## **Grupo CYS y sus entidades relacionadas**

Notas Principales a los Estados Financieros Combinados  
Al 31 de diciembre de 2013

### **1) Operaciones de las compañías.**

Las entidades del Grupo Fundación CYS son entidades privadas sin fines de lucro, inscritas según las leyes de la República de Guatemala, por un plazo indefinido.

- ✓ Fundación CYS: que de ahora en adelante se identificará como “Compañía Controladora”, es una entidad social y educativa creada el 3 de diciembre de 1945, la cual se dedica a la integración social de los guatemaltecos con problemas audio-visuales, interviene con la educación, rehabilitación y servicios medios para personas con dicha problemática, así también se encargada de administrar los recursos del Grupo.
  
- ✓ Debido al incremento población con problemas de sordo ceguera, se creó el Hospital CYS el 14 de octubre de 1955, el cual su medio de financiamiento es por generación de ingresos propios y por donaciones mensuales de la Fundación (División Hospitalaria del Grupo).
  
- ✓ Con el objetivo de tener una mayor cobertura de los servicios para la población con estos problemas, se creó la división de Educación la cual consta de 8 escuelas en atención a niños, adolescentes, adultos y adultos mayores con servicios educativos y rehabilitación, fundando la primera escuela el 25 de diciembre de 1985.
  
- ✓ Pensando en el financiamiento para el cumplimiento de sus objetivos se crea La Lotería Cachito el 14 de septiembre de 1956, su actividad principal recaudar fondos para que la Fundación para Ciegos y Sordos desarrolle su labor social y el funcionamiento de los programas y servicios de las distintas entidades del grupo.

## **2) Políticas contables más importantes**

Los Estados Financieros Combinados han sido preparados en todos sus aspectos importantes de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera para las Pymes. Las principales políticas contables adoptadas por las Entidades son:

### **1. Bases de combinación:**

Los Estados Financieros Combinados incluyen los activos, pasivos, patrimonio, resultados y flujos de efectivo de Fundación CYS, Lotería Cachito, Hospital CYS Educación CYS y sordos. La combinación se efectuó tomando en cuenta el control que Fundación posee en las otras entidades y la necesidad de obtener información financiera en su conjunto para toma de decisiones por Junta Directiva. Originado de su participación de la creación de las tres entidades creadas con fines específicos con relación al cumplimiento del objetivo principal de la Fundación. Las transacciones y saldos significativos entre relacionadas han sido eliminados para efectos de la combinación de los Estados Financieros.

### **2. Reconocimiento de ingresos y gastos:**

Los ingresos y gastos se registran de acuerdo al método de lo devengado.

### **3. Operaciones entre relacionadas:**

Las operaciones regulares entre las entidades del grupo no consideran recargo a los precios.

### **4. Estimación para cuentas incobrables:**

La base para la provisión de cuentas incobrables es el total de cuentas por cobrar comerciales, excluyendo los montos por cobrar entre empresas del grupo. La tasa utilizada es del 3%, de acuerdo con estudios de la recuperabilidad de saldos.



## 5. Propiedad, planta y equipo

Las inversiones de propiedad, planta y equipo se registran al costo de adquisición. Los gastos de mantenimiento y reparaciones habituales a la propiedad, planta y equipo se cargan a los resultados del período en que se incurren. Se deprecian mediante el método de línea recta, tomando en cuenta la vida útil de los activos como se presenta a continuación:

- ✓ Edificios: 20 años
- ✓ Vehículos y mobiliario: 5 años
- ✓ Equipo de cómputo: 3 años

## 6. Inversiones en valores

Comprenden los títulos adquiridos de inversiones bancarias a plazo fijo (90, 160 y 365 días) con tasas de interés pactada con cada institución bancaria, son registradas al costo y los rendimientos ganados por inversiones en valores se reconocen en resultados conforme se devengan.

## 7. Provisiones

Una provisión es reconocida cuando la Compañía tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un evento pasado, es probable que la Compañía tenga que desprenderse de recursos para cancelar la obligación y pueda efectuarse una estimación fiable del importe de la obligación. El importe de las provisiones registradas es evaluado periódicamente y los ajustes requeridos se registran en los resultados del año.

## 8. Indemnización

Las compensaciones por concepto de indemnización, que se van acumulando a favor de los empleados del grupo, de acuerdo con las disposiciones legales establecidas por el Código de Trabajo de Guatemala, son exigibles en caso de

despido sin causa justificada, equivalente a un mes de salario por cada año de servicios, El Grupo tiene como política el pago de indemnización universal después de 5 años de labores sin interrupción.

### **3) Unidad monetaria**

Los Estados Financieros Consolidados están expresados en Quetzales (Q), moneda oficial de la República de Guatemala. La Junta Monetaria ha autorizado que el valor del Quetzal con respecto al dólar de los Estados Unidos de América, se fije en el mercado cambiario nacional a través de la oferta y la demanda de divisas. Al 31 de diciembre de 2012, su cotización en el mercado bancario era de Q 7.81.

No hay restricciones cambiarias en Guatemala para la repatriación de capitales, pago de acreedurías o cualquier otro fin. La divisa extranjera puede comprarse y venderse en cualquier monto en bancos del sistema o en casas de cambio autorizadas.

## CONCLUSIONES

1. Se ha comprobado la hipótesis formulada en el plan de investigación relacionado con este trabajo de tesis, en la cual se establece los efectos de no realizar un análisis combinado de la información financiera para un grupo de entidades sin fines de lucro, que se dedica a la prestación de servicios de beneficio social a las personas con problemas audiovisuales, teniendo como resultado que la administración no pueda medir ni cuantificar las pérdidas o ganancias en su conjunto y con ello no tomen decisiones oportunas, las que pueden afectar el funcionamiento de la organización, al no presentar a los interesados la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo de la entidad Controladora y sus relacionadas, vistas en conjunto.
2. La Entidad Controladora ha organizado estratégicamente las actividades económicas, administrativas y operativas de las Relacionadas, para la obtención de beneficios, derivado del control que la Entidad Controladora posee. Para poder cumplir con su plan estratégico anual y presupuesto establecido para cada programa de beneficio social. Y así poder atender a más guatemaltecos con problemas visuales y auditivos.
3. La preparación de Estados Financieros Combinados exige la coordinación de los funcionarios involucrados, tanto de la Controladora como de las Relacionadas, en el procesamiento de la información requerida para la combinación. Como el conocimiento contable financiero para la elaboración de cada registro contable y así poder tener una congruencia en todas las partidas contables del grupo, para una fácil interpretación de la información.

## **RECOMENDACIONES**

1. El Grupo debe emplear la metodología descrita en la Norma Internacional de Información Financiera para las Pymes, Sección 9, para la preparación de sus Estados Financieros Combinados; el trabajo de combinación debe ser dirigido por un Contador Público y Auditor.
2. La Entidad Controladora debe establecer las políticas y procedimientos operativos y contables relacionados con transacciones entre ella y sus Relacionadas: las ventas y compras entre compañías, traslados de efectivo entre entidades, etc.
3. Los funcionarios del departamento de contabilidad de la Entidad Controladora deben encargarse de la conciliación de cifras para la estructuración de los Estados Financieros Combinados. Los funcionarios de las entidades Relacionadas proporcionarán toda la información necesaria para tal efecto.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. AWAD, ELÍAS M. (2007). *Introducción de los computadores en los negocios*.-- España: Editorial Dossat, S.A.
2. BURBANO RUIZ, J. (2009) *Presupuestos (3ª. Ed.)*. Colombia: NOMOS.
3. CARDENAS R., NÁPOLES (2008). *Presupuestos*, Interamericana: McGraw Hill.
4. COMITÉ DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD –IASC- (2009). Normas Internacionales de Información Financiero para las PYMES.
5. COMITÉ INTERNACIONAL DE PRÁCTICAS DE AUDITORÍA –IAPC- (2000). Normas Internacionales de Auditoría.
6. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA. *Código de Comercio de Guatemala, Decreto número 2-70*.
7. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.-- Código de Trabajo y sus Reformas, Decreto número 1441.
8. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.-- Código Tributario y sus Reformas, Decreto número 6-91. —28p.
9. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.—Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012. —21p.
10. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.-- Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto número 20-2006.— 6p. -
11. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.-- Ley de Bonificación– Incentivo Sector Privado y sus Reformas, Decreto número 78-89.—1p.
12. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.—Ley de Impuesto de Productos Financieros, Decreto número 26-95.—2p.
13. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.-- Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el desarrollo, Decreto 02-2003.—2p.
14. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.-- Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reformas, Decreto número 27-92.—3p.

15. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.-- Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Decreto número 19-04.
16. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.-- Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto número 15-98.
17. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.-- Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.-- Decreto número 31-2002.
18. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.-- Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y sus Reformas, Decreto número 295.
19. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.-- Ley reguladora de la prestación del Aguinaldo para los trabajadores del sector público y privado y sus Reformas, Decreto número 76-78.
20. CONTRERAS, JUAN F., (2009). *Consolidación de Estados Financiero de un Grupo de Empresas que Comercian Bobinas de Papel Bond*. Tesis de Contador Público y Auditor. Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala.
21. COTTO, DANIEL A. (2007). *La Auditoría Interna en una Organización No Gubernamental*. Tesis de Contador Público y Auditor. — Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala.
22. GALVEZ, DINA L. (2006). *Los índices financieros y su utilidad en la planeación de una auditoría externa*. Tesis de Contador Público y Auditor. Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala.
23. FONSECA BORJA, RENÉ (2004). *Auditoría Interna un Enfoque Moderno de Planificación, Ejecución y Control*(2ª.ed). Guatemala: Artes Gráficas Acrópolis.
24. HARTLEY, RONALD V. (2001). *Costos y Contabilidad Administrativa*. México: CECSA.
25. HERNANDEZ, AURORA (1991). *Aspectos Contables y de Auditoria de Entidades No Lucrativas de Desarrollo*. Tesis de Contador Público y Auditor. Universidad Francisco Marroquín. Guatemala.

26. HORNGEN, CHARLES T., (2002). Contabilidad Administrativa (8ª. Ed). Argentina: Preticemay Hispanoamérica S.A.
27. INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES (IGCPA). Guías de Auditoría Interna.
28. INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES (1992). Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas / Recopilación.
29. KOHLER, ERIC (1997). Diccionario para Contadores. México: Hispano Americana.
30. LÁZARO, VÍCTOR, Traducido por Mario Bracamonte (1987). Sistemas y Procedimientos (2da. Ed.). México: Diana, S.A.
31. Lix, Beatriz / Paz, Verónica. Muchas son cuestionadas pero las ONG's impulsan a las comunidades y apoyan el desarrollo / ONG's surgen de la crisis. Periódico Siglo XXI. Guatemala. 29 de julio 2006. 65p.
32. MACÍAS, ROBERTO (1999). El Análisis de los Estados financieros. México: Grupo Editorial Iberoamérica.
33. MELLER, MARTÍN A.-- Guías de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados Guatemala.
34. MEZA CORTES, LIGIA M (2005). El Contador Público y Auditor y La Confirmación de Cuentas por Cobrar y Cuentas por Pagar en una Empresa Comercializadora de Electrodomésticos. Tesis de Contador Público y Auditor. Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala.
35. MICROSOFT CORPORATION (1994) Biblioteca de Consulta Eletrônica Microsoft Encarta.
36. MUÑOZ RAZO, CARLOS (2002). Auditoría en Sistemas Computacionales. México: Editorial Pearson Educación.
37. RAMÍREZ, DAVID NOEL (2008).-- Contabilidad Administrativa (5ª. Ed.). México: Editorial Mc Graw Hill.

38. ROBLEDO, CESAR.-- Proceso de Investigación Científica (compilación).
39. ROMERO LÓPEZ, JAVIER.-- Contabilidad Intermedia.-- México: Mc Graw Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V., 2004.
40. SALAS GONZÁLEZ, HÉCTOR.-- Control Presupuestal de los Negocios.-- Editorial Nasago.
41. SANTIZO GONZALEZ, CESAR A.El presupuesto, su importancia en la toma de decisiones y su control en las empresas industriales desde el punto de vista del Contador Público y Auditor.-- Tesis de Contador Público y Auditor.-- Universidad de San Carlos de Guatemala, 2009
42. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (2006).Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna.-- Estados Unidos,
43. TREINSTEN & JONES.-- Presupuesto Clave de la Planeación y Control.-- Editorial ECASA, México D. F.
- 44.V, RAUSTENTRAUCH Y R. VILLERS.-- Presupuesto en el control de empresas industriales.-- Editorial fondo de la cultura de México D. F.
45. WELSCH, GLEN A. (2007). Presupuesto, Planificación y Control de las Utilidades. México: Editorial Preticemay Hispanoamérica S.A.
46. ZAPETA RODRIGUEZ, CARLOS HUMBERTO (2007). Incumplimiento de Obligaciones Tributarias de las Organizaciones no Gubernamentales. Tesis de Contador Público y Auditor. Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala.



## **WEBGRAFIA**

47. Auditoria Interna (2004, enero). Base de datos. Perú: Instituto de Auditores de Perú. Disponible en: <http://www.iaiperu.org> (2012, 3 de marzo).
48. Contabilidad de Costos (2010). Base de datos. Tania Raquel Rosas. Guatemala. Disponible en: <http://www.monografias.com/trabajos10/conco/conco.shtml> (2012, noviembre).
49. Fundamentos de Sistemas de Información en la Empresa (2009). Base de datos. Emagister. Disponible en: [www.emagister.com/sistemas](http://www.emagister.com/sistemas) (2012, 4 de marzo).
50. Pequeñas y Medianas Empresas (2013). Artículo. Gestio Polis. Disponible en: <http://www.gestiopolis.com/dirgp/emp/pymes.htm> (2013, 5 noviembre).
51. Las Organizaciones No Gubernamentales en el Régimen Jurídico Guatemalteco, [http://www.minfin.gob.gt/archivos/ong/archivos/2\\_2.pdf](http://www.minfin.gob.gt/archivos/ong/archivos/2_2.pdf)
52. [www.rincondelvago.com/combinacion-de-negocios.html](http://www.rincondelvago.com/combinacion-de-negocios.html)-- 5p
53. [www.encyclopediafinanciera.com/estados-financieros/estados-financieros--15p](http://www.encyclopediafinanciera.com/estados-financieros/estados-financieros--15p)
54. [www.ecas.cl](http://www.ecas.cl)-- 1p Preparación y presentación de estados financieros.
55. <http://es.wikipedia.org/wiki/Wikipedia>