

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

**“PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EN LA
TRANSICIÓN A LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA
PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES (NIIF PARA LAS PYMES), EN UNA EMPRESA
COMERCIALIZADORA DE MARISCOS”**



TESIS

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

POR

MARIO CANAHUÍ BOLVITO

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADO

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2021

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

Decano	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal primero	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal segundo	Dr. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal tercero	Vacante
Vocal cuarto	BR.CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal quinto	P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

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

Matemática-Estadística	Lic. Hugo Francisco Herrera Sánchez
Contabilidad	Lic. Jorge Luis Reyna Pineda
Auditoría	Lic. Sergio Arturo Sosa Rivas

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente	Lic. Hugo Francisco Herrera Sánchez
Secretario	Lic. José de Jesús Portillo Hernández
Examinador	Lic. Olivio Adolfo Cifuentes Morales

Guatemala, 26 de noviembre de 2019

Licenciado
Felipe Hernández Sincal
Director de la Escuela de Contaduría Pública y Auditoría
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad de Guatemala, Guatemala
Su despacho

Respetable director:

De conformidad con el DICTAMEN-AUDITORÍA CPA No. 42-2019 de fecha 12 de septiembre de 2019, del Director de la Escuela de Contaduría Pública y Auditoría, se le dio seguimiento y orientación a la estudiante **Mario Canahui Bolvito** en el proceso de la elaboración del trabajo de tesis titulado **"PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EN LA TRANSICIÓN A LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES (NIIF PARA LAS PYMES), EN UNA EMPRESA COMERCIALIZADORA DE MARISCOS"**, el cual me permito informar que he procedido a revisar el contenido de dicho trabajo, el cual constituye una fuente de información útil para estudiantes y profesionales, del tema en mención.

El trabajo de tesis presentado reúne los requisitos profesionales exigidos por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por lo tanto, no tengo inconveniente en emitir dictamen favorable sobre el estudio realizado; el cual deberá presentar previamente para someterse al Examen Privado de Tesis, previo a optar el título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

Atentamente,



M.Sc. Luis Oscar Ricardo De La Rosa
No. de Colegiado 2,547

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
Edificio "s-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

J.D-TG. No. 908 -2021
Guatemala, 27 de octubre del 2021

Estudiante
MARIO CANAHUÍ BOLVITO
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estudiante:

Para su conocimiento y efectos le transcribo el Punto Quinto, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 26-2021, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 25 de octubre de 2021, que en su parte conducente dice:

"QUINTO: ASUNTOS ESTUDIANTILES

5.1 Graduaciones

5.1.1 Elaboración y Examen de Tesis y/o Trabajo Profesional de Graduación

Se tienen a la vista las providencias de las Escuelas de Contaduría Pública y Auditoría, Economía, Administración de Empresas y Estudios de Postgrado; en las que se informa que los estudiantes que se indican a continuación, aprobaron el Examen de Tesis y/o Trabajo Profesional de Graduación, por lo que se trasladan las Actas de los Jurados Examinadores y los expedientes académicos.

Junta Directiva acuerda: 1°. Aprobar las Actas de los Jurados Examinadores. 2°. Autorizar la impresión de tesis, Trabajos Profesionales de Graduación y la graduación a los estudiantes siguientes:

ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA

NOMBRES Y APELLIDOS	REGISTRO ACADÉMICO	TEMA DE TESIS:
MARIO CANAHUÍ BOLVITO	200613125-1	PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EN LA TRANSICIÓN A LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES (NIIF PARA LAS PYMES), EN UNA EMPRESA COMERCIALIZADORA DE MARISCOS

3°. Manifestar a los estudiantes que se les fija un plazo de seis meses para su graduación".

"D-Y-ENSEÑAD-A-TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CÁBREGA MORALES
SECRETARIO



M.CH

ACTO QUE DEDICO

- A DIOS:** Supremo creador por bendecir mi vida y darme las fuerzas para obtener este grado académico.
- A MIS PADRES:** Eusebio Canahuí y María Dolores Bolvito Morente (+), humildes y sencillos, ejemplos de lucha.
- A MIS HERMANAS:** Virginia y Aurelia, por el apoyo incondicional en los momentos difíciles durante mi carrera estudiantil.
- A MI PRIMO:** Manuel Alvarado Canahuí, por su apoyo y consejos desde mi infancia.
- A MIS ABUELOS:** Bernabela Morente y Bernardo Bolvito (+), y María Canahuí, por ser mi ejemplo para seguir, personas luchadoras y llenos de buenos principios y valores.
- A MI FAMILIA:** Tíos, tías, primos, por su apoyo.
- A MIS COMPAÑEROS:** De Unidad de Vanguardia Estudiantil (UVE): Yolanda, Silvia, Javier, Aníbal, Adolfo, Pablo, Estuardo, Erick Daniel, y Jennifer. A los Licenciados: Mijangos, Higueros, Taracena, Samayoa, Villagrán. Que a través de los diferentes movimientos aprendí a defender los intereses de la clase desprotegida.
- A MIS AMISTADES:** Por el apoyo y la amistad sincera e incondicional en los momentos más difíciles para llegar al final de esta meta.
- A MI ASESOR:** Lic. M.Sc. Luis Ricardo De la Rosa (+), por compartir sus conocimientos y apoyarme en la elaboración de esta tesis.
- A LA FACULTAD:** De Ciencias Económicas, por formarme como profesional.
- A MI CASA DE ESTUDIOS:** Agradecimiento a la Universidad de San Carlos de Guatemala, por ser mi Alma Mater.

ÍNDICE DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	i
--------------	---

CAPÍTULO I **EMPRESA COMERCIALIZADORA DE MARISCOS**

Página

1.1	Origen y desarrollo de la industria de los mariscos	1
1.2	Antecedentes históricos de los mariscos en Guatemala	1
1.3	Definición de los mariscos	2
1.4	Clasificación de los mariscos	3
1.5	Importancia en la alimentación de las personas	3
1.5.1	Beneficios en el consumo de mariscos	4
1.5.2	Riesgos en el consumo de mariscos	4
1.6	Entidades reguladoras	5
1.6.1	Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación -MAGA-	5
1.6.2	Unidad de Manejo de la Pesca y Acuicultura -UNIPESCA-	5
1.6.3	Dirección de la Normatividad de la Pesca y la Acuicultura -DIPESCA-	5
1.6.4	Organización del Sector Pesquero y Acuícola del Istmo Centroamericano -OSPESCA-	6
1.6.5	Federación Nacional de Pescadores Artesanales de Guatemala -FENEPESCA-	6
1.7	Generalidades de la empresa comercializadora de mariscos	6
1.7.1	Proceso administrativo de la empresa	7
1.8	Legislación aplicable	12

CAPÍTULO II
NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS
Y MEDIANAS ENTIDADES (NIIF PARA LAS PYMES)

	Página	
2.1	Origen de las Normas Internacionales de Información Financiera	20
2.1.1	Antecedentes históricos	20
2.1.2	Normas Internacionales de Contabilidad -NIC-	21
2.1.3	Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-	22
2.2	Evolución de la NIIF para las PYMES	25
2.3	Adopción de NIIF para las PYMES en Guatemala	26
2.4	Particularidades de la NIIF para las PYMES	26
2.4.1	Disciplina de la NIIF para las PYMES	29
2.4.2	Bases de medición requerida por la NIIF para las PYMES	32
2.5	Legislación aplicable a la NIIF para las PYMES	33
2.5.1	Código de comercio, decreto número 2-70 y sus reformas	33
2.5.2	Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012	34
2.5.3	Ley de bancos y grupos financieros, decreto número 19-2002	34
2.5.4	Resolución corte de constitucionalidad expediente, 4468-2009	35
2.6	Principales obstáculos en la aplicación de NIIF para las PYMES	36
2.7	Pronunciamiento Superintendencia de Administración Tributaria	38
2.8	Análisis de la sección 35 transición de la NIIF para las PYMES	39
2.8.1	Exenciones en la transición a la NIIF para las PYMES	41
2.9	Etapas de la metodología en la transición	42
2.10	Diagnóstico	43
2.11	Diseño y planificación	45
2.12	Desarrollo de soluciones	47
2.13	Ejecución	48
2.14	Revisión posterior	50

CAPÍTULO III

EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR

	Página
3.1	Definición de Contador Público y Auditor 51
3.2	Definición de consultoría 51
3.3	Responsabilidad legal y técnica del Contador Público y Auditor 53
3.4	Alcance del servicio de consultoría 56
3.5	Ética del Contador Público y Auditor como consultor 57
3.5.1	Ética profesional 57
3.5.2	Código internacional de ética para profesionales de la contabilidad 60
3.6	Norma Internacional de Servicios Relacionados –NISR- 4400 63
3.7	El CPA como consultor en la transición a NIIF para las PYMES 64

CAPÍTULO IV

“PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EN LA TRANSICIÓN A LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES (NIIF PARA LAS PYMES), EN UNA EMPRESA COMERCIALIZADORA DE MARISCOS” (CASO PRÁCTICO)

4.1	Fase de iniciación de la consultoría 65
4.1.1	Carta de solicitud de servicios profesionales 66
4.1.2	Propuesta de servicios profesionales 67
4.1.3	Aprobación de la propuesta de servicios profesionales 68
4.2	Fase de diagnóstico en la consultoría 69
4.2.1	Año de fundación de la comercializadora de mariscos 69
4.2.2	Giro de la comercializadora 69
4.2.3	Organigrama de la comercializadora 70
4.2.4	Proceso de preparado y empaque 71
4.2.5	Proceso administrativo contable y financiero 72
4.3	Fase de planificación del trabajo de consultoría 73
4.3.1	Planificación de la transición a NIIF para las PYMES 73
4.3.2	Asignación del equipo de trabajo 74
4.4	Fase de ejecución proyecto de transición a NIIF para las PYMES 75
4.4.1	Diagnóstico para la transición a NIIF para las PYMES 75
4.4.2	Situaciones a considerar sobre los estados financieros bajo PCGA 77
4.4.3	Diseño y planificación de la transición a NIIF para las PYMES 79
4.4.4	Desarrollo de soluciones en la transición a NIIF para las PYMES 80
4.4.5	Ejecución de la transición a NIIF para las PYMES 86
4.5	Fase de finalización y comunicación de resultados de consultoría 122
4.5.1	Primeros estados financieros bajo NIIF para las PYMES 123
4.5.2	Notas a los estados financieros bajo NIIF para las PYMES 128
	CONCLUSIONES 145
	RECOMENDACIONES 147
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS 149

ÍNDICE DE TABLAS

No.	Descripción	Página
1	Clasificación de los mariscos	03
2	Fases de la implementación de NIIF para las PYMES a nivel país	24
3	Resumen de las 35 secciones NIIF para las PYMES	27
4	Metodología de la conversión a NIIF para las PYMES	43
5	Planificación de la transición a NIIF para las PYMES	73

ÍNDICE DE FIGURAS

No.	Descripción	Página
1	Principales impactos en la transición a NIIF	45
2	Ejemplo sobre el balance de transición	49
3	Responsabilidad profesional y legal del CPA	55
4	Organigrama de la comercializadora de mariscos	70
5	Flujograma del proceso de preparado y empaque	71

INTRODUCCIÓN

La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, en adelante NIIF para las PYMES, fue actualizada en mayo de 2015, para estandarizar información financiera para propósitos generales y útil para la toma de decisiones financieras para una amplia gama de usuarios.

La transición a dicha normativa se logra aplicando sistemáticamente la sección 35 de la NIIF para las PYMES, sin embargo; la falta de aplicación rigurosa trae como resultado que los estados financieros no sean razonables, ante tal circunstancia surge la necesidad de la participación del Contador Público y Auditor en la consultoría y preparación de los primeros estados financieros, para aplicar técnicas, juicios profesionales, establecer nuevos criterios desde la medición inicial hasta la presentación de estados financieros razonables, que reflejen la realidad financiera de la comercializadora de mariscos.

El objetivo principal de la presente tesis es mostrar los procedimientos a seguir en dicha transición, ser una guía metodológica de la sección 35 y desarrollar la dinámica de las normas internacionales en la medición, reconocimiento, presentación y revelaciones requeridas en los primeros estados financieros elaborados bajo la NIIF para las PYMES, que sean razonables y útiles para la toma de decisiones, mostrar el impacto en las utilidades retenidas.

Para cumplir dicho objetivo, se desarrolla la presente tesis titulada “Participación del Contador Público y Auditor como consultor en la transición a la Norma Internacional de Información financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), en una comercializadora de mariscos”. En tal sentido, la investigación está conformada por cuatro capítulos así:

El capítulo I, contiene información teórica necesaria para entender el entorno de la comercializadora de mariscos, se abordan variables como antecedentes históricos, definición y clasificación de los mariscos, beneficios en la dieta alimentaria, entidades reguladoras, legislación aplicable al sector, las generalidades de la comercializadora de mariscos, se describe el proceso contable financiero y principales controles implementados.

El capítulo II, contiene la exposición y análisis de las teorías sobre el origen y desarrollo de las normas internacionales, teoría sobre la evolución de las normas contables, su adopción y legislación sobre NIIF para las PYMES en Guatemala, los principales obstáculos en su aplicación, se analiza la sección 35 detenidamente misma que contiene los aspectos técnicos y metodología genérica para la transición a NIIF para las PYMES, desde el diagnóstico, planificación, desarrollo y ejecución.

El capítulo III, se definen los principales conceptos relacionados al Contador Público y Auditor, como consultor, las fases de la consultoría, las responsabilidades legales y técnicas que debe observar, los principios éticos en las que se debe regir en el ejercicio de la profesión, también se abordan aspectos de los servicios relacionados y su participación como consultor en la transición a NIIF para las PYMES.

En cuanto a la aplicación práctica en el capítulo IV se exponen paso a paso los procedimientos a seguir por el Contador Público y Auditor para llevar a cabo la consultoría en la aplicación de la transición, partiendo de los estados financieros con base a principios de contabilidad generalmente aceptados localmente, hasta obtener los primeros estados financieros bajo la NIIF para las PYMES con sus notas aclaratorias y el detalle del impacto de la transición.

Finalmente, los resultados más importantes, las principales conclusiones y recomendaciones a las que se llegó producto del trabajo de tesis realizada se presentan a continuación.

CAPÍTULO I

EMPRESA COMERCIALIZADORA DE MARISCOS

1.1 Origen y desarrollo de la industria de los mariscos

Desde los inicios de la humanidad el consumo de mariscos y pescados ha aumentado la demanda en los hogares, su consumo data de la antigua China, se presenta el análisis isotópico de la dieta de uno de los seres humanos más antiguos encontrados en Euroasia, el Tianyuan 1, que data de 40,000 años antes del presente, de la Cueva de Tianyuandong región de China. El análisis de isótopos de carbono y nitrógeno de los restos humanos indica una dieta rica en proteína animal y los altos valores de isótopos de nitrógeno sugieren el consumo de peces de agua dulce. Para confirmar esta inferencia, se midieron los valores de isótopos de azufre de los animales terrestres y de agua dulce alrededor. Este análisis proporciona la evidencia directa para el consumo de recursos acuáticos por los seres humanos modernos tempranos en China y tiene implicaciones para la subsistencia y demografía moderna.

La Roma antigua empieza a registrar la actividad pesquera, prueba de ello es el mosaico romano, presentado por the Archeological Museum Sousse, ubicado en Túnez; el cual data entre 27 AC (antes de Cristo) a 395 DC (después de Cristo). Donde se puede observar claramente la práctica pesquera, la precisión del dibujo permite un número de especies, langosta, erizo de mar, pulpo, entre otras.

1.2 Antecedentes históricos de los mariscos en Guatemala

En el pacífico de Guatemala la pesca artesanal ha sobrevivido por siempre, producto de la captura del camarón, se calcula que solo en el océano pacífico operan cerca de 2,200 embarcaciones directamente en la captura de camarón utilizando como arte de pesca el trasmallo o red de enmalle, obteniendo un promedio de 500 toneladas al año. En el océano pacífico se realiza pesca artesanal, pesca de pequeña escala, pesca industrial en grande y mediana escala. En las aguas interiores lagos, lagunas y ríos predomina la pesca artesanal de subsistencia.

Además, los mariscos provienen de los subsectores de la pesca marina y continental; así como de la acuicultura, principalmente para la producción de camarones.

En Guatemala la actividad pesquera se ha comportado de la misma manera, nuestros antepasados mayas se dedicaban a la pesca como la segunda actividad de importancia después de la agricultura. La existencia de dos litorales ha procurado alimento y sustento a la población guatemalteca desde siempre como legado, artesanal o de subsistencia mientras que en las aguas oceánicas de ambos litorales se ha tecnificado con base al conocimiento mismo que solo lo da la experiencia, así como a la necesidad de obtener más y mejores capturas tanto para satisfacer las necesidades de la familia como la demanda creciente en el ámbito nacional e internacional. La pesca es el modo de vivir y de subsistir de más de 198,000 familias en la actualidad.

En el océano atlántico la pesca se realiza específicamente dentro de la bahía de Amatique, en esta zona faenan 35 pequeñas embarcaciones camaroneras acondicionadas con plumones y cerca de 375 pequeñas lanchas, todas utilizan pequeñas redes de arrastre para la captura del camarón, capturando todas en conjunto alrededor de 665 toneladas al año dentro de la bahía. La captura de peces se realiza con cerca de 2,000 lanchas obteniéndose, según los reportes de las comunidades que se controlan, cerca de 1,275 toneladas métricas al año.

1.3 Definición de los mariscos

Se define como animal marino invertebrado, y especialmente los crustáceos y moluscos comestibles, por crustáceos se entiende como un animal, del grupo de los artrópodos, con un número variable de apéndices, dos pares de antenas, cuerpo cubierto por un caparazón, generalmente calcificado y con respiración branquial; moluscos que tiene simetría bilateral, no siempre perfecta, tegumentos blandos, cuerpo no segmentado en los adultos y está desnudo o revestido de una concha.

1.4 Clasificación de los mariscos

La clasificación de los mariscos se muestra en tabla siguiente:

Tabla 1
Clasificación de los mariscos

Mariscos	Características	Especie	
Crustáceos (Décapodos)	Poseen un cuerpo cubierto por un caparazón y un promedio de 10 patas, para unos animales las dos primeras suelen ser pinzas.	Con pinzas	Bogavante, cigala, cangrejo, centollo
		Sin pinzas	Langosta, Langostinos, Camarones, Gambas
Moluscos	De cuerpo blando, protegido por una concha dura o por tentáculos	Bivalvos (con valvas)	Almejas, ostras, Mejillones
		Cefalópodos (con tentáculos)	Calamares, Nautilus, Pulpos.
		Gasterópodos (de arrastre)	Caracoles, entre otros.

Fuente: Elaboración propia con base a la información recabada.

La Tabla 1, muestra la clasificación de los mariscos de tipo marino y de aguas dulces, aunque existe una clasificación más compleja, pero lo expuesto con anterioridad es lo que compete a este estudio.

1.5 Importancia en la alimentación de las personas

La organización de las naciones unidas para la alimentación y la agricultura publicó un informe, sobre los beneficios del consumo de los alimentos marinos, pues los mismos contribuyen a la salud, especialmente al corazón y al cerebro, así como las consecuencias negativas al no incluir estos alimentos en la dieta. La recomendación de consumir pescados y mariscos es de al menos dos o tres veces por semana durante todo el año, por el alto valor nutricional y aporte a la salud de las especies marinas y acuícolas en las personas.

1.5.1 Beneficios en el consumo de mariscos

El valor nutricional de los mariscos consiste en carbohidratos, proteínas, cantidad suficientes de calorías y no saturada en grasas, que hace un balance normal en el complemento alimenticio, entre los principales beneficios, se encuentran:

- El consumo de mariscos aporta energía, proteínas y nutrientes, dado que incluyen ácidos grasos insaturados de omega tres.
- Entre la población adulta general, el consumo de pescado disminuye el riesgo de mortalidad.
- Los riesgos potenciales de cáncer asociados con la ingesta de dioxinas, por el consumo del pescado, están bien por debajo de los beneficios a la salud coronaria establecidos.
- Beneficios en el desarrollo neural de la descendencia de mujeres en edad reproductiva que consumen pescado, particularmente en mujeres embarazadas y madres en lactancia.
- Entre bebés, niños, jóvenes, influyen los hábitos en la dieta y la salud durante la vida adulta.

1.5.2 Riesgos en el consumo de mariscos

En cuanto a los riesgos se puede establecer un número limitado, como se mencionan a continuación:

- Existencia de nutrientes y contaminantes específicos, particularmente de metilmercurio, que es la forma tóxica del mercurio se da cuando se consume mariscos contaminados.
- Causa enfermedades en las personas, por ejemplo, la elevación de ácido úrico, cuando excedan el consumo recomendable.

1.6 Entidades reguladoras

Las entidades que regulan la actividad pesquera y acuicultura en Guatemala se encuentran las siguientes:

1.6.1 Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación -MAGA-

Es el ente rector de la ordenación y promoción de la pesca y la acuicultura en Guatemala. Responsable de emitir acuerdos ministeriales, disposiciones, medidas técnicas administrativas y de ordenación que la actividad pesquera requiere, para así administrar responsablemente los recursos hidrobiológicos de una manera sostenible. Única autoridad para otorgar concesiones, que faculta a ejercer el derecho de pesca y acuicultura, previo dictamen técnico de la unidad de manejo de la pesca y acuicultura, de acuerdo con los reglamentos establecidos.

1.6.2 Unidad de Manejo de la Pesca y Acuicultura -UNIPESCA-

Es una entidad donde debe tramitarse los permisos y prórroga de licencias de pesca artesanal, comercial, industrial, deportiva; asesora al MAGA a través de dictámenes técnicos; así como, supervisar que las prácticas de manejo sean compatibles con el ambiente y la comunidad.

1.6.3 Dirección de Normatividad de Pesca y la Acuicultura -DIPESCA-

Es la autoridad competente de la administración de los recursos hidrobiológicos y de la aplicación de la ley general de pesca y acuicultura, su reglamento y disposiciones técnicas. Asimismo, es la que da seguimiento a las recomendaciones, resoluciones y reglamentos adoptados por organizaciones regionales de ordenación pesquera, convenios internacionales y acuerdos de pesca y acuicultura a nivel de la Secretaría de Integración Centroamericana.

1.6.4 Organización del Sector Pesquero y Acuícola del Istmo Centroamericano -OSPESCA-

Organismo regional internacional, en el marco jurídico de la integración centroamericana, que busca promover el desarrollo sostenible y coordinado de la pesca y la acuicultura en el marco del proceso de integración, el cual define, aprueba y pone en marcha políticas, estrategias, programas y proyectos regionales de pesca y acuicultura.

1.6.5 Federación Nacional de Pescadores Artesanales de Guatemala -FENAPESCA-

Es una organización civil sin fines lucrativos, fundada en junio de 1996, que reúne las diferentes organizaciones de pescadores artesanales que realizan sus labores en el océano Pacífico y Atlántico, en aguas interiores de la República de Guatemala conformados por hombres y mujeres que realizan actividades de extracción, producción, acopio, transformación y comercialización de especies acuáticas para asegurar la alimentación de las comunidades pesqueras.

1.7 Generalidades de la empresa comercializadora de mariscos

Una empresa comercializadora, es aquella que se encarga de comprar y vender una o varias mercancías ya existentes. La comercialización se puede definir como un proceso mediante el cual las empresas crean las estrategias adecuadas para incursionar o mantener relaciones sólidas y perdurables con los clientes, en las actividades de compra y venta de productos.

La comercializadora se encarga de dar la condición y organización a un producto para la venta al público. A diferencia de las empresas manufactureras, las empresas comercializadoras no producen el producto, sólo se encargan de su venta.

1.7.1 Proceso administrativo de la empresa

Implica la administración adecuada bajo el siguiente proceso: planificación, organización, integración, dirección y control. En cuanto al proceso administrativo aplicado en la comercializado, se estableció que en mayor proporción es ejercida bajo la experiencia de los propietarios y encargados de la planta.

a) Planificación

En la planificación estratégica cuenta con misión, visión; también existen planes a corto y largo plazo, aunque estos lo realizan los dos socios y el encargado de planta.

a.1) Misión

Somos una empresa dedicada a la comercialización de mariscos, comprometidos en brindar una experiencia positiva a nuestros clientes y consumidores finales, al proporcionar productos de alta calidad y precios accesibles a la economía de los pobladores de Guatemala, para obtener de ellos su preferencia.

a.2) Visión

Brindar a nuestros clientes productos de alta calidad, para así obtener de ellos el valor redituable, que servirá para invertir en la capacitación de trabajadores, insumos y tecnologías, mismos que contribuirán a las exigencias de altos estándares del mercado de productos.

b) Organización

En la organización empresarial cuenta con un organigrama genérico muy reducido, pero necesario para indicar al trabajador su inmediato superior o inferior, que tipo de autoridad ejerce. Para los niveles tácticos, estratégicos y operativos es de suma importancia, ya que a través de esas herramientas administrativas delegan funciones y responsabilidades, también le proporciona una especificación del puesto del trabajador.

c) Integración

En cuanto a la integración de sus recursos, se utilizan procesos básicos por ejemplo el recurso humano es contratado bajo un proceso de reclutamiento y selección de personal; se emplean controles rigurosos para la materia prima y los suministros que se emplean directamente en el proceso de corte y empaque del producto; el recurso técnico, se refiere a la implementación de tecnologías en el proceso productivo y administrativo, existen dos cuartos fríos para la conservación de la calidad de los mariscos, las herramientas de corte son las adecuadas y esterilizadas constantemente por la manipulación de este tipo de productos.

d) Dirección

La dirección administrativa compone: el tipo de liderazgo para cada área funcional, el tipo de comunicación que debe de existir dentro de la organización, la motivación debe estar diseñada para que los trabajadores operen de manera eficiente y eficaz, donde resalta la cultura de cooperación y una cultura organizacional basada en la confianza.

Pero estos elementos descritos han sido implementados por los superiores jerárquicos con base a la experiencia de cada uno.

e) Control

El tipo de control que existen en la comercializadora de mariscos se mencionan las siguientes:

e.1) Control de recurso humano

En control del recurso humano se mencionan las que son aplicables en la empresa:

- El personal debe ser evaluado constantemente sobre su salud
- Higiene y seguridad laboral con altos estándares
- Control de asistencia y puntualidad del personal

e.2) Control de empaque

Esta es de suma importancia para la comercializadora, pues por el tipo de producto que se manipula, requiere de controles estrictos, los cuales son:

e.3) Control de calidad

El control de calidad implementado por la empresa se da desde en el ingreso, proceso y salida de los productos.

e.3.1) Control de ingreso

El producto debe tener poco olor, caparazón firme, la piel debe de estar naturalmente brillante, los ojos no deben de estar enturbiados u opacos, la carne debe de estar siempre firme a la presión y colores consistentes, el peritoneo debe mantenerse adherido al cuerpo y no se desprende ni se rompe fácilmente. De manera más específica se realizan las siguientes acciones:

- Observar físicamente y control de la temperatura del producto
- No deberá ser aceptado ningún lote sin la calidad especificada por la empresa
- Debe mantenerse un registro de todas las acciones diarias y observaciones
- Rechazo de lotes de baja calidad
- Identificar las razones que origina la baja calidad

e.3.2) Control de lavado y empaque

Entre los controles que se realizan durante este proceso son los siguientes:

- Se lava y se revisa que no esté dañado la materia prima
- Revisión minuciosa de la materia prima
- Revisión constante de surgimientos de bacterias
- Revisión del producto que no contengan hueso, caparazones o membranas
- Las bandejas o bolsas deben de contener el peso exacto
- Se realizan muestreos para la verificación estricta de saneamiento

- Utilización de materiales de empaque que cumplan con las especificaciones
- Control microbiológico de la calidad del agua, con revisiones diarias
- Control de la temperatura de los cuartos fríos

e.3.3) Control de salida

Debe de registrarse cada uno de los controles realizados durante el proceso:

- Almacenamiento, este debe tener una temperatura que no sobre pase los 5°C
- Control visual de los productos que serán despachados a los clientes
- Control microbiológico de los mariscos
- Trasladar el producto con la temperatura adecuada
- Los límites críticos son +1°C en productos enfriados y -18°C para congelados

La comercializadora se encuentra supervisada en sus actividades por el MAGA, esta institución proporcionó la licencia para ejercer operaciones y manipular este tipo de productos, ya que únicamente vende en su estado natural y crudo los mariscos, no realiza alguna transformación de este, únicamente realiza los cortes finos, pesado, lavado, empaçado, almacenamiento y despacho.

f) Control de mercadotecnia

Entre los controles de mercadotecnia se mencionan los siguientes:

- Control de accesorios promocionales
- Control de despachos con logo
- Administración de la cartera de clientes

Los principales problemas que cuentan actualmente la comercializadora es la competencia desleal, pues existen otras empresas que no importan los mariscos, sino que únicamente compran los mismos en un mercado artesanal, éstos no cuentan con los controles mínimos de calidad.

g) Principales controles internos

Debido a que la comercializadora está expuesta a diferentes riesgos de negocios es necesario crear mecanismos de control interno para mitigar la misma desde la malversación de efectivo, hasta desfalcos que provoquen la quiebra, riesgo en los procesos y la continuidad de negocios, en la parte financiera una mala inversión y la burocracia en la parte administrativa o bien falta de controles, razón por la que se describe algunos conceptos y los principales controles de la comercializadora.

El control interno como el conjunto de normas, principios, fundamentos, procesos, procedimientos, acciones, mecanismos, técnicas e instrumentos de Control que, ordenados, relacionados entre sí y unidos a las personas que conforman una organización, se constituye en un medio para lograr una función administrativa íntegra, eficaz y transparente, apoyando el cumplimiento de sus objetivos.

El control interno es un marco de estructuras, conceptos y metodologías necesarias para permitir el diseño, desarrollo, implementación y funcionamiento de un control Interno adecuado, que apoye el cumplimiento de los objetivos y gestión de riesgos. Tiene como objetivo fundamental, tomar acciones de manera oportuna, y crear mecanismos de prevención en tiempo real de las operaciones; de corrección, evaluación y de mejora continua, para garantizar una función administrativa íntegra, eficaz y transparente, con una alta contribución al cumplimiento.

En síntesis el control interno se lleva a cabo a través de un conjunto de políticas y procedimientos establecidos por la administración para proporcionar seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de una empresa, los principales elementos del control interno son el ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, monitoreo, sistemas de información financiera, combinado a una línea funcional de autoridad, funciones y grados de responsabilidad, para proveer a la administración los factores favorables o adversos.

g.1) Principales actividades de control de la comercializadora de mariscos

Las principales actividades de control que se ejecuta para el cumplimiento de sus políticas y procedimientos para las áreas de mayor riesgo se detallan a continuación:

- Elaboración y revisión de cortes de caja diario
- Elaboración de conciliaciones bancarias
- Arqueos sorpresivos a cajas chicas y fondos para cambio
- Revisión de movimientos de la cuenta por cobrar
- Control de ingresos a través del libro de ventas
- Inventarios físicos en los cuartos fríos
- Control y seguimiento de pedidos
- Control sobre liquidación de gastos y pagos a proveedores
- Control de entradas y salidas del personal

La administración ha delegado la responsabilidad, supervisión y cumplimiento de las funciones de cada colaborador, monitoreando a través de indicadores de gestión por áreas y que se cumpla de la mejor forma cada procedimiento establecido.

1.8 Legislación aplicable

La legislación ordinaria aplicable, que regula la actividad pesquera y acuicultura en Guatemala, en este apartado se hace referencia a las principales leyes ordinarias y reglamentos que rigen la actividad empresarial.

a) Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas

El artículo 43 establece que “se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes”. (1:43) Así como el artículo 127 indica que “todas las aguas son bienes del dominio público, inalienables e imprescriptibles. Su aprovechamiento, uso y goce, se otorgan por la ley, de acuerdo con el interés social. Una ley específica regulará esta materia”. (1:127)

La constitución establece en su artículo 24 segundo párrafo trata la inviolabilidad de la correspondencia, documentos y libros, “los archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente, de conformidad con la ley, así mismo que es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas, de personas individuales o jurídicas con excepción de los balances generales cuya publicación ordene la ley específica”, la constitución garantiza la confidencialidad de la información de los clientes del CPA. (1:24)

La norma suprema establece en su artículo 34: “derecho de asociación, se reconoce el derecho de 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”. (1:34)

b) Código de Comercio, Decreto Número 2-70 y sus reformas

Según el artículo dos, “estable que son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro; por lo que este código obliga a llevar contabilidad y registros indispensables a todo comerciante” (9:2) en su artículo 368, “indica que los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados”. (9:368)

Así mismo en su artículo 191 establece “la responsabilidad de los contadores, auditores, están obligados a cumplir sus deberes con toda diligencia y son responsables ante los accionistas de la sociedad, en la forma establecida en el código civil para los profesionales”. (9:191)

También se resalta en el artículo 375 la prohibición de llevar más de una contabilidad. “Es prohibido llevar más de una contabilidad para la misma empresa. La infracción de esta prohibición es causa de que ninguna de las contabilidades haga prueba, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que haya lugar”. (9:375)

c) Código de Trabajo, Decreto Número 1441 y sus reformas

Regula los derechos y obligaciones de patronos y trabajadores, dichas relaciones deben estar fundamentadas en los principios que establece el código, tales como: tutelar, prestaciones laborales irrenunciables, garantías sociales, derecho necesario e imperativo, realista y objetivo, es de derecho público y democrático; además, sujetas a los tratados y convenios internacionales ratificados por Guatemala.

d) Código Tributario, Decreto Número 6-91 y sus reformas

Establece los lineamientos que se aplican a los tributos establecidos en leyes ordinarias. Por consiguiente, se trata de las relaciones jurídicas que se establecen por el nacimiento de los tributos en el territorio de Guatemala, los plazos, arbitrios, la obligación tributaria, los sujetos de la obligación, el hecho generador de los tributos, intereses por mora, las exenciones, infracciones y sanciones, los procedimientos administrativos en materia tributaria, así como los deberes formales de los contribuyentes.

En el artículo 82, describe la “responsabilidad de los profesionales o técnicos emitirán sus dictámenes, certificaciones u otras constancias similares, vinculadas con la materia tributaria, de conformidad con las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables”. (12:82)

e) Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008

Establece en su artículo uno, “materia del impuesto establece un impuesto a cargo de las personas individuales o jurídicas que realicen actividades lucrativas, mercantiles, agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos”. (1:1) Para mejorar la recaudación del estado y poder cumplir sus obligaciones en materia de inversión social para la población más necesitada. Para la determinación del impuesto se debe considerar el total de activos o ingresos reportadas en la declaración definitiva anual del impuesto sobre la renta inmediato anterior, el tipo impositivo es del uno por ciento (1%) sobre la base mayor entre el total de ingresos brutos o total de activos netos.

Se podrá acreditar al Impuesto Sobre la Renta y viceversa, se paga de manera trimestral. El impuesto de solidaridad efectivamente pagado se puede acreditar de dos formas, el primero es el acreditamiento al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendarios siguientes ya sea de manera mensual, trimestral o anual, el segundo consiste en los pagos trimestrales de Impuesto Sobre la Renta se podrá acreditarse al pago del impuesto de solidaridad en el mismo año calendario.

f) Impuesto sobre el Valor Agregado, Decreto 27-92 y sus reformas

Es un impuesto indirecto territorial, “que grava la venta de bienes, servicios prestados, importaciones, arrendamientos, retiro o destrucción de bienes, el sujeto pasivo son las personas jurídicas o individuales que celebren un acto o contrato gravado por dicha ley, establece también exenciones generales y específicas, la tarifa única vigente es del doce por ciento (12%)”. (13:10)

Para establecer el débito fiscal se deberá de considerar el total de ventas y los servicios prestados posteriormente aplicar la tarifa, se deberá restar el crédito fiscal procedente de las compras y servicios adquiridos, es decir que para establecer el impuesto a pagar al fisco en cada período mensual, se establece por la diferencia entre el total de débitos menos los créditos generados, en caso que los créditos sean mayores no existe impuesto a pagar y se registrará un crédito fiscal que se puede compensar con débitos en los períodos siguientes.

g) Código de Salud, Decreto 90-97 y sus reformas

Este código es de observancia general, sin perjuicio de la aplicación de las normas especiales de seguridad social, el principio fundamental es el derecho a la salud de todos los habitantes de la república de Guatemala, establece que es obligación del estado velar por la salud física, mental y social; hace responsables a los ciudadanos también a velar por mejorar y conservar su salud personal, familiar y comunitaria.

En su artículo No. 43 “establece sobre la seguridad alimentaria y nutricional, que el Ministerio de Salud en coordinación con instituciones del sector, los ministerios, la comunidad organizada promoverán acciones que garanticen la disponibilidad, producción consumo y utilización biológica de los alimentos tendientes a lograr la seguridad alimentaria y nutricional de la población guatemalteca”. (14:43)

Se promueve también programas de prevención y control de riesgos ambientales, tratamiento de desechos tóxicos, materiales peligrosos, establecer criterios para la realización de estudios de evaluación de impacto ambiental, todos orientados a las medidas de prevención, mitigación de potenciales riesgos en la calidad ambiental, en la realización de proyectos urbanísticos, agrícolas, pecuario, forestal y pesquero.

Formulación de políticas y programas, para garantizar la calidad del agua a través del tratamiento de aguas residuales, aguas servidas, desechos sólidos, involucrando a los responsables; requerirá para el expendio de alimentos la licencia sanitaria en los casos de transformación, comercialización, distribución y consumo de alimentos.

En el artículo No. 127 define “como alimento natural lo que no está procesado, que no ha sufrido modificaciones de origen físico o químico, incluye también las carnes frescas, pescados y mariscos frescos congelados para consumo”. (14:127)

h) Ley de Sanidad Vegetal y Animal, Decreto Número 36-98 y sus reformas

Esta ley tiene como objetivo velar por la protección y sanidad de animales, forestales e hidrobiológicas. El artículo seis establece que “mediante la entidad estatal debe de velar por dictar las normas técnicas referentes a la movilización, al traslado, exportación, importación de vegetales y animales, como de productos y subproductos agropecuarios e hidrobiológicos no procesados”. (4:6)

Obliga a las empresas que, en sus operaciones, emplean materias primas de origen animal, químicos y otros, deben de delegar a un responsable, el cual debe de ser profesional universitario en la materia, ingeniero químico o biólogo, de acuerdo con la

naturaleza de sus operaciones, para que vele y se ajuste a las medidas dispuestas en esta ley.

i) Ley General de Pesca y Acuicultura, Decreto Número 80-2002

Esta ley regula lo concerniente a la pesca y acuicultura en la república de Guatemala, por lo que divide las mismas en, subsistencia, artesanal, comercial y tñidos como el atún, aleta amarilla y rabil a pequeña, media y gran escala; así como para fines deportivos o científicos. Dicha actividad es regulada por el Ministerio de Agricultura y Ganadería, quien es el ente encargado de llevar el control de las entidades que soliciten el permiso o licencia según corresponda.

Los requisitos para adquirir una licencia o permiso comercial pequeña, mediana o a gran escala, para personas individuales o jurídicas, las cuotas que deberán pagar serán establecidos de acuerdo con el tamaño de la embarcación y el tonelaje de cada una de ellas. También establece los equipos e instrumentos de pesca que pueden ser utilizados en dicha actividad, las sanciones debido a faltas por parte de los pesqueros y acuicultores.

j) Código Civil, Decreto Ley Número 106 emitida por el jefe de Gobierno Enrique Peralta Azurdia y sus reformas

Dicho código establece que la responsabilidad penal no libera de la responsabilidad civil, a no ser que el juez así lo estimare atendiendo a las circunstancias especiales del caso. En el artículo 1647 establece que “el profesional es responsable por los daños o perjuicios que cause por ignorancia o negligencia inexcusables, o por divulgación de los secretos que conoce con motivo de su profesión”. (10:1647)

En el artículo 1673 “prescripción de la responsabilidad establece que la acción para pedir la reparación de los daños o perjuicios prescribe en un año, contado desde el día en que el daño se causó, o en que el ofendido tuvo conocimiento del daño o perjuicio, así como de quien lo produjo”. (10:1673)

“El profesional está obligado a prestar sus servicios con toda dedicación, diligencia y con arreglo a las prescripciones de la ciencia o arte de que se trate, siendo responsable de los daños y perjuicios que cause por dolo, o ignorancia inexcusable, o por la divulgación de los secretos de su cliente”. (10:2033)

k) Reglamento de la Ley General de Pesca y Acuicultura, Acuerdo Gubernativo Número 223-2005

Este reglamento establece los requisitos que debe de cumplir la entidad que quiera dedicarse a la actividad pesquera, artesanal, comercial a pequeña, mediana y gran escala, establece de acuerdo con el tonelaje de pesca, los aperos y forma en que se realiza. También establece el tipo de licencias su duración y forma de renovación.

Regula las especies que pueden pescarse, los mares, ríos en donde puede realizarse esta, la profundidad y distancia que deben respetar en la misma, así como las inspecciones que, según este reglamento, realice la entidad encargada.

l) Reglamento de las Descargas y Reúso de Aguas Residuales y de la Disposición de Lodos, Acuerdo Gubernativo Número 236-2006

Esta normativa reglamenta la disposición de aguas residuales, doméstica o industrial, y que se vierten en el alcantarillado público. Para el caso del uso industrial, se refiere a la descarga y al reúso de aguas residuales, las cuales están normadas de acuerdo con dicho orden.

Para el caso de uso de empresas que se dedican a descargas de tipo especial u ordinario, viertan estas en alcantarillados públicos, deberán cumplir con presentar un estudio técnico, elaborado por expertos, para caracterizar: afluentes, descargas, aguas para reúso y lodos. Tal estudio deberá observar las disposiciones de esta norma y ser presentada ante las autoridades competentes, así como ser actualizada con los datos que se requieran.

m) Reglamentos

En esta literal se presentan los principales reglamentos, acuerdos gubernativos y otras leyes en materia laboral y fiscal que deben de observar las empresas al momento de realizar actividades mercantiles.

- Salario Mínimo, Acuerdo Gubernativo Número 242-2018
- Bonificación Incentivo, Decreto Número 78-89 y sus reformas
- Reglamento de la Prestación del Aguinaldo para los Trabajadores del Sector Privado, Decreto Número 76-78.
- Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público, Decreto Número 42-92.
- Reglamento Sobre Recaudación de Contribuciones al Régimen de Seguridad Social, Acuerdo 36-2003.
- Ley del Instituto de Recreación para los Trabajadores, Decreto Número 1528 y reformas Decreto Número 43-92.
- Ley del Instituto Técnico de Capacitación y Productividad

CAPÍTULO II

NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES (NIIF PARA LAS PYMES)

2.1 Origen de las Normas Internacionales de Información Financiera

Para explicar el origen y desarrollo de las normas internacionales de información financiera es necesario regresar a mediados del siglo XV, época donde surgieron las bases, las escuelas y doctrinas contables. A partir del siglo XXI, se empieza a establecer principios de contabilidad, luego aparecen los estándares internacionales de contabilidad reguladas por instituciones a nivel mundial, para así darles paso a las Normas Internacionales de Información Financiera y luego la NIIF para las PYMES, que se analiza desde su evolución, su adopción en Guatemala, las particularidades de la sección 35 que contiene la metodología de transición como se describe a través de los siguientes subtemas:

2.1.1 Antecedentes históricos

La importancia del análisis histórico de la contabilidad y de la investigación contable, nos sirve para conocer mejor el pasado, comprender el presente y de alguna manera, visualizar el futuro de la contabilidad con carácter de disciplina formal, sin embargo; en la historia de la investigación contable deberían considerarse en dos grandes etapas: “la remota y la reciente. La primera, desde tiempos primigenios hasta 1494, cuando aparece la partida doble, divulgada por Pacciolli, la cual rompe la historia de la contabilidad en dos, esta etapa se caracteriza por las prácticas empíricas con pocas o nulas manifestaciones de investigación”. (22:13)

La etapa reciente, partiendo de la crisis del año 1929 una de las más importantes en la historia económica, por todas las consecuencias se da el surgimiento de las escuelas y doctrinas contables, en 1973 surge la FASB (Financial Accounting Standards Board), organismo que, incluso actualmente, establecen normas contables en Estados Unidos conocidos por sus siglas en inglés como las USGAAP entre 1974 y 1985, se emitieron treinta publicaciones que suman cerca de tres mil páginas.

2.1.2 Normas Internacionales de Contabilidad -NIC-

Las NIC tienen su origen en el año de 1975, fecha en que se publicó la Norma Internacional de Contabilidad Número 1, denominada Exposición de Políticas Contables. De ahí hasta el año 2001, publicó 41 estándares internacionales de contabilidad, denominados como NIC, que hasta el al año 2018 estaban vigentes 24.

Contemplaban muchos tratamientos opcionales, realmente no estaba produciendo normas internacionales, sino más bien, adaptando las normas existentes en los distintos países bajo el nombre de alternativas permitidas. La multiplicidad de opciones fue muy cuestionada, pues era uno de los principales factores que dificultaba la comparabilidad, posteriormente entró en una nueva fase que buscaba la comparabilidad y suprimió la excesiva opcionalidad.

La adopción de NIC en Guatemala fue a través de la resolución de la junta directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA) en su oportunidad, publicó en el diario de Centroamérica, el 4 de junio del 2001 y el 16 de julio del 2002, una resolución que en su artículo 1 resolvió adoptar el marco conceptual para la preparación de estados financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad -NIC-, como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en Guatemala, y en su artículo 4 derogó todos los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) a partir del 1 de enero y del 1 de julio del 2002.

Como resultado de las publicaciones anteriores, se resolvió lo siguiente:

- a) Las resoluciones emitidas de fecha 4 de junio de 2001 y 16 de julio de 2002 a través de los cuales se adoptaron las Normas Internacionales de Contabilidad -NIC- como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

En Guatemala no se aplicaron las NIC en su totalidad, muchas empresas siguen utilizando los PCGA que ya fueron derogados por el IGCPA más no por el Congreso de la República de Guatemala debido a que no se ha reformado el código de comercio, en la actualidad los principios locales no han sido actualizados desde el año 2001 y no se cuenta con un mecanismo administrativo para actualizar, como resultado estos han quedado desactualizados.

2.1.3 Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-

En mayo del año 2000, se aprueba la reforma y se crea la International Accounting Standard Board (IASB), como emisora de Normas Internacionales de Información Financiera a partir de esta fecha decidió no emitir más NIC, e inició el proceso para emitir las NIIF, que hasta el año 2019, había emitido diecisiete, que comprenden lo siguiente:

- Normas Internacionales de Información Financiera (17 vigentes)
- Normas Internacionales de Contabilidad (24 vigentes)
- Interpretaciones NIIF (CINIIF 18 vigentes)
- Interpretaciones NIC (SIC 8 vigentes)

Tanto las NIC como las NIIF, son lo mismo, todas las normas de contabilidad que se emitieron desde 1975 hasta 2001 se designaron con el nombre de NIC. Los siguientes se designarían con el nombre de NIIF. La tendencia actual es revisar y actualizar permanentemente el contenido de todas las normas, de tal forma, que con el tiempo desaparecerá el concepto de NIC y se queden únicamente con el nombre de NIIF.

Las NIIF han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros.

Son un conjunto de normas que alta calidad que establecen los lineamientos técnicos que deben regir en la preparación de información financiera y la forma en que deben

presentarse en los estados financieros, el objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una entidad.

Las empresas grandes multinacionales son altamente beneficiadas con la implementación de la NIIF en todos los países en donde se involucra casa matriz, filial y subsidiaria, lo que representa una reducción en sus costos de consolidación, es decir ahorro en conversión de principios locales a NIIF.

La adopción de NIIF en Guatemala lo realizó el nuevo Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, con fecha 20 de diciembre 2007, publicó en el Diario de Centroamérica la resolución en la cual se adoptan como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala a que se refiere el código de comercio, las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF. La vigencia, surte efecto optativo a partir del 1 de enero de 2008 y obligatoria a partir el 1 de enero de 2009, por consiguiente, las NIIF, aunque la ley no los estipula claramente, se deben de observar para la elaboración y presentación de estados financieros para propósito general.

La implementación de NIIF en Guatemala no ha sido exitosa y todavía se encuentra en su fase básica, debido que no existe legislación emitida por parte del Congreso de la República de Guatemala para detallar el proceso de adopción e implementar a nivel país de manera exitosa con las fases que se muestra en la tabla siguiente:

Tabla 2

Fases de la implementación de NIIF para las PYMES a nivel país

No.	Fases	Nivel Macro	Nivel Micro
1	Adopción (política)	El país y su autoridad competente, deben incorporarse al sistema NIIF. La decisión es en el más alto nivel político, para que se vuelvan obligatorios a nivel nacional. Se realiza vía de la ley o reglamentación. No se necesita crear instituciones nuevas, se adecuan las existentes.	Junta directiva y comité de auditoría deben tomar la decisión de adoptar NIIF y definir las políticas. Es importante la participación de expertos y asesores. Debe ser liderada y respaldado desde el más alto nivel. Tener un equipo de implementación y evaluar los impactos posibles.
2	Incorporación jurídica	Las normas locales son modificadas para incluir como propio las NIIF.	Las políticas contables seleccionadas por los directores y comité de auditoría se convierten en obligatorias para la compañía
3	Capacitación técnica	El emisor local deja de emitir normas e impulsa las NIIF. Se necesita capacitación en todos los niveles. No solo contadores sino, directores, comités de auditoría, reguladores, supervisores, analistas, inversionistas.	Actualizar un plan de cuentas ajustado a las políticas. Capacitación técnica al equipo de implementadores. En todos los niveles que participan en los distintos procesos.
4	Implementación práctica	Definir fechas concretas, empezar por los emisores de valores y entidades públicas, sistema financiero, luego los demás sectores.	Prevenir medidas de mantenimiento, control interno y aseguramiento de la información. Adaptarse a la dinámica de las NIIF, en el reconocimiento, medición, presentación y revelación.

Fuente: estándares NIIF, Samuel Alberto Mantilla, cuarta edición 2013, Bogotá Colombia pág. 55 y 56.

A nivel país para superar la fase básica en la implementación se debe considerar rigurosamente la metodología de implementación mostrada en la tabla anterior, que no basta adoptar a través de una resolución y publicarlo en el diario oficial, sino implica trabajo para dirigir y responsabilizar a los actores implicados.

Debido a la complejidad de las NIIF completas se simplificó para la pequeña y mediana empresa, debido a que responden a las teorías económicas de mercado enfocadas hacia los intereses de las grandes empresas que se les denomina empresas de interés público a: cotizantes en bolsa de valores, fondos de pensiones, compañías de seguros y entidades financieras. Las PYMES de América Latina y principalmente Guatemala, requieren normas más simplificadas para consolidar su estructura, crecimiento, expansión y desarrollo, por lo que surge la necesidad de conocer de forma cronológica el proceso que llevó la emisión de la NIIF para las PYMES.

2.2 Evolución de la NIIF para las PYMES

Es conveniente conocer de forma cronológica el proceso que condujo a la emisión de dichas normas como sigue:

- Año 2001: inició el proyecto para desarrollar normas contables adecuadas para pequeñas y medianas entidades.
- Año 2002: inicia el apoyo para examinar problemas relacionados con economías emergentes y a pequeñas y medianas entidades.
- Años 2003 y 2004: se realizaron reuniones públicas con puntos de vista preliminares y enfoque básico a seguir para desarrollar las normas.
- Año 2005: elaboración de los objetivos de la fundación a través de mesas redondas públicas (octubre de 2005). Un total de 43 grupos participaron en consejo, durante un período de dos días.
- Año 2006: en el mes de enero el personal asignado presentó un borrador completo de este proyecto.
- Año 2007 al 2008: el Consejo debatió en 31 reuniones públicas, se realizaron modificaciones y los comentarios hasta el 30 de noviembre.
- Año 2009: el Consejo aprobó, en julio, la emisión final de las normas
- Año 2015: en mayo se realizaron modificaciones con vigencia a partir de 01 de enero del año 2017, aunque permite la aplicación anticipada. En la presente tesis se consideró esta última versión.

2.3 Adopción de NIIF para las PYMES en Guatemala

Con fecha 07 de Julio del año 2010, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, adoptó la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades NIIF para las PYMES, la vigencia es a partir del 01 de enero de 2011, para compañías que no cotizan en bolsa de valores.

La adopción se realizó con base al artículo 368 del código de comercio, establece que los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble usando Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Para modificar dicho artículo e incorporar las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIF para las PYMES, le corresponde exclusivamente al Congreso de la República realizar dicha modificación, para que sea de carácter obligatorio.

2.4 Particularidades de la NIIF para las PYMES

- Comprenden un juego simplificado y completo de normas apropiadas para entidades más pequeñas del entorno mundial, que no cotizan en bolsa de valores, pero siempre basado en las NIIF completas.
- Elimina opciones de tratamientos contables y tópicos no relevantes para el tipo de entidad, se reducen las guías en más del 85% en comparación con NIIF completas.
- Permite comparar a inversores, prestamistas y reduce la dificultad en su preparación.
- Proporciona a las economías emergentes una base de información financiera reconocida mundialmente.

Lo pueden utilizar entidades que no tienen la obligación de llevar contabilidad pública, es decir que no coticen acciones o deuda en las bolsas de valores. La versión vigente de 2015 contiene 276 páginas, requiere alrededor de 300 revelaciones, será modificada cada tres años y elimina la posibilidad de elección de

política contable, sino determina el camino a seguir y cuenta con material educativo emitido por el propio IASB, de 1,897 páginas, tiene 35 secciones dividido en tres categorías así:

Tabla 3
Resumen de las 35 secciones de la NIIF para las PYMES

No.	Secciones	Cantidad	%
1	Para medición	21	60
2	Presentación y revelación	12	34
3	Definiciones y principios generales	2	6
Total		35	100

Fuente: Elaboración propia con base a la información recabada

“Las particularidades especiales es que, aunque se seguirá utilizando el sistema de partida doble, sus composiciones matemáticas se deben adaptar a las especulaciones financieras, variaciones en los precios de mercado, volatilidades, modelación, y similares”. (17:42)

Las principales diferencias que no se contemplan en la NIIF para las PYMES respecto a las NIIF completas, son:

- Las políticas de contabilidad, proporciona un método simplificado
- Se simplifican muchos principios de reconocimiento y medición. sustancialmente exige pocas revelaciones, se ha simplificado el lenguaje, es aproximadamente el 10% del tamaño de las plenas.
- Opciones del instrumento financiero, incluye disponibles para la venta, tenidos hasta la maduración y opciones del valor razonable.
- Consolidación proporcional para las inversiones en entidades controladas conjuntamente.
- Propiedades para inversión, la medición está orientada por las circunstancias entre los modelos del costo y del valor razonable.
- Varias opciones para las subvenciones gubernamentales
- Ganancias por acción

- Información financiera intermedia
- Contabilidad especial de activos tenidos para la venta
- Utilidades por acción
- Informes financieros interinos
- Información por segmentos
- Contabilidad especial para activos mantenidos para la venta

Prevalece el criterio del costo beneficio en la valoración, incluye también la excepción por impracticabilidad, se puede utilizar el valor razonable cuando no implique costos desproporcionados, en general están redactados en un lenguaje más simple.

Tanto en las NIIF completas como en la NIIF para las PYMES la piedra angular de los marcos conceptuales de información financiera está en los criterios de medición, “por la controversia sobre los precios en los mercados de valores especulativos, que contienen toda la información disponible, sobre las acciones individuales, cuando llegan nuevas noticias se incorporan con rapidez al precio de las acciones, los sistemas tratan de pronosticar los precios con base a hechos del pasado, no pueden producir rendimientos mayores de los que podrían obtenerse conservando una cartera seleccionada al azar de acciones individuales”. (23:480)

“El mercado financiero internacional eficiente ha sido el paradigma vigente en las finanzas, los contadores utilizan una serie de reglas, principios contables acordadas, en el supuesto de los costos históricos, es diferente al concepto de valor que utiliza un economista, por ejemplo, en los activos, el inventario se valúa al precio de adquisición que se pagó. En las partidas por pagar, que comprende la suma que se deben por los bienes adquiridos o por fondos prestados”. (23:481)

Por todo lo antes mencionado la base contable juega un papel fundamental en la determinación del tratamiento exacto de algunos importes de los estados financieros, ya que es posible engañar en los mercados financieros observados en los

escándalos mundiales, a los auditores externos, contadores y a los inversionistas para que inviertan millones de dólares, cuando las reglas contables son manipulables.

2.4.1 Disciplina de la NIIF para las PYMES

El presente numeral se refiere a la dinámica propia de los estándares internacionales de información financiera, expresada en cuatro disciplinas claves como lo son el reconocimiento, medición, presentación y revelación, partiendo siempre de la partida doble, ahora con los estándares internacionales, adicionalmente se debe de analizar lo siguiente:

a) Reconocimiento

“Se define como el proceso de incorporación en el estado de situación financiera y en el estado de resultados un elemento que cumpla con la definición requerida por NIIF de un activo, pasivo, patrimonio, ingreso o gasto y que satisfaga los criterios como beneficio económico, que sea medible confiablemente, en la adopción por primera vez retirar los elementos que no cumplan con los componentes de las NIIF”. (21:57)

Para ampliar el reconocimiento es donde se determina que se puede incluir y que no en los estados financieros, es decir su reconocimiento inicial y posterior debido a las transacciones que ejecuta la entidad, es decir se puede reconocer inicialmente un activo al costo y posteriormente a valor razonable.

Existen otros elementos a considerar, por ejemplo, un edificio no siempre es propiedad planta y equipo, sino es para uso propio de la administración o producción; puede ser producto de un contrato de construcción, propiedades de inversión si se alquila y su tratamiento contable es un arrendamiento operativo o financiero; también puede ser un activo no corriente para la venta, se le dará dicho tratamiento como tal; y si fuera una constructora que vende edificios u apartamentos se tratará como un inventario, lo importante es saber clasificar y aplicar la sección correspondiente para cada caso.

“Las políticas de contabilidad: son los principios específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados financieros, en la que se destacan dos aspectos, el primero es su carácter específico ya que debe responder a un plan de negocios, a las transacciones, a los eventos, riesgos, las condiciones propias de la entidad y en segundo plano son adoptados por la entidad particularmente por quienes tienen a su cargo su gobierno, la junta directiva, comité de auditoría, gerencias”. (21:58)

“Para seleccionar la política contable se consideran dos elementos, el primero es que si existe una norma o una interpretación que sea aplicable de manera específica a las transacciones, debe aplicarse ese estándar sin modificarlo o alterarlo”. (21.59)

Si no existe un estándar o interpretación específica a la entidad la administración debe aplicar su juicio considerando estándares similares, marcos conceptuales, pronunciamientos más recientes y en ocasiones extremadamente raras puede apartarse de las NIIF para efectos de la presentación razonable de sus estados financieros, respetando siempre el principio de uniformidad y consistencia pero sobre todo revelarlo en una nota explicativa, puede cambiarlo solo si existe cambio en la estrategia de negocios.

b) Medición

“Es el proceso de determinación de las cantidades monetarias por las cuales los elementos de los estados financieros se reconocen y se incorporan en el estado de situación financiera y estado de resultados. Requiere de procesos como la de estimación, que implica juicio profesional, objetividad e independencia de quienes establecen esos criterios, en ningún momento puede ser decisión de una sola persona, también puede variar en el reconocimiento inicial y en el reconocimiento subsiguiente”. (21:60) Existen diferentes bases de medición, como el valor razonable, el costo histórico, el costo amortizado y la consideración pagada y recibida.

c) Presentación

La presentación del estado financiero se convierte en otro elemento clave, el cual tiene amplias consecuencias para la toma de decisiones, basado en dos principios básicos que son: presentación razonable y cumplimiento con todos los requerimientos que exigen la NIIF para las PYMES. Dichos principios señalan que los estados financieros tienen que presentar razonablemente lo siguiente:

- La posición financiera de la entidad
- El desempeño financiero de la entidad
- Los flujos de efectivo de la entidad

Este requiere la presentación fiel de los efectos de las transacciones, los otros eventos y las condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento que para los activos, pasivos, ingresos y gastos se expresan en la estructura conceptual. Los estados financieros deben de cumplir con su objetivo principal, que es suministrar información acerca de la situación y el desempeño financiero, los flujos de efectivo y toda la información que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar decisiones económicas.

d) Revelación

“Es la cuarta disciplina considerada como el corazón de la transparencia de los estándares internacionales para elevar la calidad de la información, cuando se cumple con el principio de la revelación plena que exige que se presente toda la información financiera relacionada con los hechos importantes que afectan el juicio de un lector informado”. (21:61) Para la revelación se debe cumplir con lo siguiente:

- Notas a los estados financieros de manera sistemática
- Información explicativa complementaria sobre riesgos de crédito, liquidez, de mercado, de tipo de cambio, de tasa de interés, riesgo operacional, tecnológico y riesgo país.

- Revelación de las bases, políticas, métodos o juicios utilizados
- Revelación de los efectos financieros de los cambios
- Discusión y análisis a cargo de la administración
- Cualquier otra información relevante que no se presente en otro lugar en los estados financieros.

2.4.2 Bases de medición requerida por la NIIF para las PYMES

Una de las principales diferencias entre las normas locales y los estándares internacionales son los criterios y bases de medición requerida, tales como:

El costo histórico: “es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado, el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir el activo en el momento de su adquisición. Para los pasivos, es el importe de lo recibido en efectivo o equivalente al efectivo o el valor razonable de los activos no monetarios recibidos a cambio de la obligación, en el momento en que se incurre en ella”. (20:25)

El costo histórico amortizado: es el costo histórico de un activo o pasivo, más o menos, la parte de su costo histórico reconocido anteriormente como gasto o ingreso.

Valor razonable: es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

Existe tres niveles de jerarquía para dicha medición: el nivel uno, precios cotizados no ajustados en mercados activos para activos y pasivos financieros idénticos, es decir los precios de una bolsa de valores; nivel dos, técnicas de valuación distintos de los precios cotizados que son observables para el activo o pasivo, por ejemplo: tasas de interés y curvas de rendimiento cotizados comúnmente, volatilidades implícitas y diferenciales de crédito; el nivel tres, técnicas de valuación que utiliza

datos propios de la entidad, si no existe información disponible razonable. La jerarquía antes mencionada, estará muy próxima a la realidad, siempre y cuando los mercados funcionen bien y fijen precios sin sesgo.

Valor en uso: se establece al calcular el valor presente de los flujos de efectivo

Valor neto de realización: es el precio estimado de venta menos costos para terminar y vender.

Para activos biológicos: se miden a su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de cosecha. Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la sección 13 u otras secciones de la NIIF para las PYMES.

2.5 Legislación aplicable a la NIIF para las PYMES

Es necesario analizar la legislación en la aplicación de la NIIF para las PYMES en Guatemala, debido que existe controversia entre los que están a favor y los que se oponen argumentan que no existe un decreto Ley del Congreso de la República de Guatemala que exija y obligue a las empresas la aplicación de dichas normas, así como la carencia de sanciones al no cumplirlo, se hace la aclaración que ninguna ley menciona literalmente que se deben de aplicar la NIIF para las PYMES.

Se analiza un resumen de los intentos que han realizado algunas instituciones como la Comisión Nacional de Energía Eléctrica, la resolución de Corte de Constitucionalidad, a continuación, se describen las resoluciones para la aplicación de NIIF para las PYMES en Guatemala, así:

2.5.1 Código de Comercio, Decreto Número 2-70 y sus reformas

Este código establece en su artículo 368: “contabilidad y registros indispensables. Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados”. (9:368). Para modificar dicho artículo e incorporar las

Normas Internacionales de Información Financiera, le corresponde exclusivamente al Congreso de la República realizar dicha modificación, para que sea de carácter obligatorio.

2.5.2 Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012, Libro I Impuesto Sobre la Renta y sus reformas

En su artículo 53 describe sobre los libros y registros establece que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el código de comercio deben cumplir con las obligaciones contenidas en dicho código, en materia de llevar libros, registros y estados financieros. Los contribuyentes deben preparar y tener a disposición de la Administración Tributaria el balance general, el estado de resultados, el estado de flujo de efectivo y el estado de costo de producción, este último cuando se lleve contabilidad de costos. Dichos estados financieros deben ser debidamente auditados cuando corresponda. (7:53)

Respecto a los estados financieros auditados para efectos fiscales no existe la obligación de presentar los estados financieros bajo estándares internacionales y solo aplica para contribuyentes especiales medianos, grandes y agentes de retención clasificados y notificados de acuerdo al criterio de la Superintendencia Administración Tributaria, por tal razón las firmas de auditoría han optado por presentar la información con base la NIA 800, es decir para propósito especial, observando el cumplimiento de la ley de Actualización Tributaria, que no está considerado como un marco conceptual, en el peor de los casos se utiliza como base contable los principios locales o criterios de la administración de la entidad.

2.5.3 Ley de Bancos y Grupos Financieros, Decreto No. 19-2002 y sus reformas

El artículo 59 establece el registro contable de las operaciones que realicen las empresas reguladas por la presente ley deberá efectuarse en su orden, con base en las normas emitidas por la Junta Monetaria a propuesta de la Superintendencia de Bancos, en lo aplicable, en principios de contabilidad generalmente aceptados y en normas internacionales de contabilidad. (6:59)

Según el artículo 60 sobre la consolidación de estados financieros debe de realizarse de acuerdo con los procedimientos que para el efecto dicte la Superintendencia de Bancos, en lo aplicable, con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas Internacionales de Contabilidad. (6:60)

2.5.4 Resolución Corte de Constitucionalidad sobre NIIF expediente 4468-2009

Respecto al marco de legalidad de la aplicación NIIF, en Guatemala existe el precedente en la Corte de Constitucionalidad originado por la resolución número CNEE-55-2009 emitida por la Comisión Nacional de Energía Eléctrica, de fecha 02 de abril de 2009, establece una norma técnica para los distribuidores finales de energía eléctrica, requería aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera, dicha resolución fue impugnado por la Empresa Eléctrica de Guatemala, S.A., a través de una acción de inconstitucionalidad general parcial argumentando que dichas normas no emanaron del legislador sino una resolución administrativa técnica del Ministerio de Energía y Minas, contradice al Código de Comercio emitido por el Congreso de la República, al establecer normas distintas. (3:1)

La Corte de Constitucionalidad declara con lugar la acción de inconstitucionalidad parcial basado en el artículo 368 del código de comercio que establece que los comerciantes que están obligados a llevar contabilidad de forma organizada, de acuerdo con la partida doble y usando Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Para los grupos financieros que deben observar las normas emitidas por la Junta Monetaria a propuesta de la Superintendencia de Bancos.

Lo anterior es un intento más para establecer la obligatoriedad de normas internacionales, por lo que es necesario una iniciativa de ley específica e integral que incluya reformar el código de comercio y que sea aprobado por el Congreso de la República de Guatemala, ya que las resoluciones gremiales solo son vinculantes para los auditores y su incumplimiento no impone alguna penalización o amonestación.

Contrario sucede con el sector público que logró el decreto número 13-2013 del Congreso de la República de Guatemala, publicado en el Diario de Centroamérica el 12 de noviembre de 2013, que reforma la Ley Orgánica de Presupuesto en su artículo 1, literal f), numeral 1, de responsabilizar a la autoridad superior del sector público por la implementación y mantenimiento de: “el sistema contable integrado que responda a las necesidades de registro de la información financiera y de realizaciones físicas, confiables y oportunas, acorde a sus propias características, de acuerdo con normas internacionales de contabilidad para el sector público y las mejores prácticas aplicables a la realidad nacional”. (8:1)

Sin embargo, para el sector privado se observa un atraso en el marco jurídico guatemalteco en relación con los demás países de la región, siendo la razón fundamental el hecho de que las resoluciones que emite el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala solo tiene efectos vinculantes para el gremio de Contadores Públicos y Auditores, por lo que es necesario que se reforme el artículo 368 del Código de Comercio Decreto Número 2-70 del Congreso de la República, toda vez que se argumenta que dicho artículo reconoce los principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala y no las Normas Internacionales de Información Financiera o la NIIF para las PYMES.

2.6 Principales obstáculos en la aplicación de NIIF para las PYMES

En seguida se da a conocer los principales obstáculos en la aplicación de NIIF para las PYMES en Guatemala, que no se realizó con el respaldo de ninguna ley específica del Congreso de la República como en otros países, fue el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, quien realizó la adopción con base a la Ley de Colegiación Profesional y sus estatutos, es decir una autorregulación, como resultado de la adopción en Guatemala se puede listar lo siguiente:

- La adopción temprana no permitió una capacitación adecuada para los Contadores Públicos y Auditores.

- Hizo falta la difusión del contenido dirigido a las empresas
- En general las empresas utilizan la base local para efectos tributarios, pero cuando tiene la obligación de preparar estados financieros para propósitos generales aplican NIIF para las PYMES, con un procedimiento de simple conversión en hoja de excel, generalmente son elaborados por las firmas de auditoría en sus auditorías y no por las entidades.
- Falta de guías o metodologías para realizar la primera adopción de manera eficaz, con un alto de grado de cumplimiento y no una simulación.
- Limitada experiencia en el tratamiento de algunas transacciones son retos importantes para enfrentar.
- Los abogados tributarios consideran que la resolución gremial no tiene la fuerza legal para que la preparación y elaboración de los estados financieros sea obligatoria aplicar la NIIF para las PYMES.
- Desinterés del sector empresarial en apoyar la implementación, no se han desarrollado talleres dirigidos a las cámaras empresariales, que les permita comprender su importancia para la competitividad.
- Falta comprometer a las autoridades de gobierno para que conozcan los beneficios de implementar NIIF al país en general.
- Las empresas siguen delegando la responsabilidad de la implementación en el contador sin involucrar a las otras áreas, en la mayoría de los casos la conversión lo realizan auditores externos.
- No se ha promovido el desarrollo de un software a la medida, que permita un proceso más ágil y preciso a un precio accesible.
- El proceso de implementación de la NIIF para las PYMES en Guatemala avanza muy lento y está en una fase básica.
- Más del 90% de las empresas utilizarán la NIIF para las PYMES sin cumplir con la totalidad de revelaciones.
- El alto costo monetario de las conferencias, talleres, seminarios, diplomados.
- En los colegios profesionales, no existe la obligatoriedad de certificarse en NIIF una vez egresen de las universidades.

- Costo elevado de las consultorías para la implementación y la obtención de un dictamen financiero.
- Mayores costos internos en la capacitación al personal y modificación de sistemas contables.

2.7 Pronunciamiento Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-

Para la Administración Tributaria la NIIF para las PYMES, “son válidas y aplicables desde el punto de vista financiero, desde el punto de vista tributario, debe prevalecer la legislación tributaria, debido que el Impuesto Sobre la Renta se deberá declarar y pagar de conformidad con las normas contenidas en dicha ley”. (31) Aceptar todas las normas de contabilidad que apliquen los contribuyentes para la preparación y presentación de sus estados financieros, siempre y cuando no contravenga con lo regulado en la Ley del Actualización Tributaria.

Actualmente no existe disposición legal para que la SAT, obligue a los contribuyentes a presentar estados financieros de acuerdo con NIIF para las PYMES sino, basta que coincidan con los registros contables, con las declaraciones de impuestos presentadas, es decir, que los estados financieros registrados en libros contables legales.

Algunas firmas de auditoría recomiendan enviar un informe con dictamen especial no comparativo, son muy pocas las empresas que envían estados financieros auditados a SAT bajo estándares internacionales, con el pretexto de que no hay que darle más información que posteriormente puede dar lugar a una auditoría fiscal o cuestionamiento de algún tributo. “Los pocos contribuyentes que si lo hacen es por requerimiento externo de manera voluntaria, no porque la legislación los obligue a llevarla”. (20:1)

Al aplicar los estándares internacionales y la legislación fiscal da origen al Impuesto Sobre la Renta Diferido dicho concepto se resume como el efecto que causa las

diferencias entre las cifras fiscales utilizadas en la declaración del Impuesto Sobre la Renta y las cifras financieras, es un término contable financiero, razón por la que se incluyen algunos conceptos básicos extraídos de la sección 29 impuesto a las ganancias.

Las principales diferencias que se generan se muestran a continuación:

- Diferencias en valores en libros de propiedades, planta y equipo por la utilización de tasas fiscales y la vida útil financieramente.
- Diferencia por estimación para obsolescencia de inventarios
- Diferencia en estimación de cuentas incobrables, método directo
- Diferencias por gastos de organización
- Diferencias por ventas diferidas bajo el método de ventas a plazos
- Pagos por arrendamientos financieros reconocidos como gasto para efectos fiscales y activos reconocidos en el balance

Para cumplir con el objetivo es necesario guiarse en una metodología que se analiza y se describe conforme a la siguiente estructura.

2.8 Análisis de la sección 35 transición a la NIIF para las PYMES

Esta sección se aplicará a una entidad que adopte por primera vez la NIIF para las PYMES, independientemente de si su marco contable anterior estuvo basado en las NIIF completas o en otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados local u otro marco conceptual, en la que se mantiene el sistema de partida doble y no se borra la historia contable anterior.

“Una entidad solo puede adoptar por primera vez en una única ocasión. Si una entidad deja de usarla durante uno o más períodos sobre los que se informa y se le requiere o elige adoptarla nuevamente con posterioridad, las exenciones especiales, simplificaciones de esta sección ya no serán aplicables a la nueva adopción”. (19:35)

Una entidad que adopte por primera vez aplicará esta sección en sus primeros estados financieros, hace una declaración, explícita y sin reservas, contenida en esos estados financieros, del cumplimiento con la NIIF para las PYMES.

Los estados financieros preparados de acuerdo con esta sección son los primeros estados financieros de una entidad si, por ejemplo, la misma:

- No presentó estados financieros en los períodos anteriores
- Presentó sus estados financieros anteriores más recientes según requerimientos nacionales que no son coherentes con todos los aspectos de esta sección.
- Presentó sus estados financieros anteriores más recientes en conformidad con las NIIF completas.

Excepto por lo previsto en los párrafos 35.9 a 35.11 de la norma, una entidad deberá, en su estado de situación financiera de apertura de la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, es decir, al comienzo del primer período presentado:

- Reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIIF para las PYMES.
- No reconocer partidas como activos o pasivos que la NIIF para las PYMES no permite dicho reconocimiento.
- Reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con esta sección.
- Aplicar NIIF para las PYMES al medir todos los activos y pasivos reconocidos

En el párrafo 35.8 establece que las políticas contables que una entidad utilice en la adopción de esta norma pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha, utilizando su marco de información financiera anterior. Los ajustes resultantes surgen

de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a esta norma. Por tanto, una entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a esta norma, directamente en las ganancias acumuladas.

En las notas se debe hacer una declaración explícita y sin reservas en sus estados financieros acerca de que estos están preparados de conformidad con la NIIF para las PYMES, la regla general consiste en adoptar toda la norma o secciones aplicables y vigentes a la fecha del primer reporte bajo efecto retroactivo, es decir como si siempre se hubiera utilizado la NIIF para las PYMES.

2.8.1 Exenciones en la transición a la NIIF para las PYMES

En la adopción por primera vez, se permite algunas exenciones limitadas a los requerimientos con el fin de facilitar la transición, y hacer que el costo no supere los beneficios, en la entidad deberá decidir si aplicar la regla general o adoptar algunas de las exenciones permitidas en la transición.

A continuación, se mencionan las exenciones obligatorias, según el párrafo 35.9, en la adopción por primera vez, la entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:

- Baja en cuentas de activos y pasivos financieros
- Contabilidad de coberturas
- Estimaciones contables
- Operaciones discontinuadas
- Medición de participaciones no controladoras
- Préstamos del gobierno

Las exenciones opcionales, párrafo 35.10, establecen que una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones en sus primeros estados financieros:

- Combinaciones de negocios
- Transacciones con pagos basados en acciones
- Valor razonable como costo atribuido
- Revaluación como costo atribuido
- Medición del valor razonable
- Diferencias de conversión acumulada
- Estados financieros separados
- Instrumentos financieros compuestos
- Acuerdos de concesión de servicios
- Actividades de extracción
- Acuerdos que contienen un arrendamiento
- Pasivos por retiro incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo
- Operaciones sujetas a regulaciones de tarifas

Cuando sea impracticable realizar uno o varios de los ajustes requeridos en la fecha de transición, la entidad debe revelar la omisión.

2.9 Etapas de la metodología en la transición

No existe una metodología base en las propias normas, razón por la que cada despacho contable o de auditoría realiza sus propios procedimientos.

“La administración debe crear su propia metodología estructurada, comenzar con alguna forma de evaluación del impacto, actividades de diagnóstico que visualice la amplitud y complejidad de la conversión y determinar los pasos a seguir, por lo general el director de finanzas es el líder del proyecto”. (16:187)

A continuación, se muestra una metodología genérica para la conversión, este es un ejemplo de un enfoque por etapas que podría ser considerado por la administración, que contiene las fases, los flujos de trabajo basados en funciones a ser consideradas como sigue:

Tabla 4
Metodología de la conversión a NIIF para las PYMES

Fases	Diagnóstico	Diseño y planificación	Desarrollo de soluciones	Ejecución	Revisión posterior
Flujos de trabajo	Contabilidad y reportes financieros Impuestos Procesos de negocios y sistemas Regulaciones e industria Administración del cambio, comunicación y entrenamiento				
Ejecución	Administración del proyecto				

Fuente: adaptado de Ernst & Yong. (2012). Principales diferencias USGAAP IFRS NIIF (4ª. ed.). México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Pág 187.

La Tabla 4, muestra cinco fases y la ejecución que supone una profunda transformación integral de los procesos para la generación de los estados financieros, los que se analizará a continuación:

2.10 Diagnóstico

En esta fase se determina las necesidades de cambio de procesos, sistemas de información y estructura organizativa de acuerdo con los requerimientos de la NIIF para las PYMES, elaborando un plan de trabajo que facilite la adopción, en esta fase los resultados más importantes esperados por la administración son los siguientes:

- La determinación a un alto nivel de las políticas contables y las diferencias en los reportes financieros entre NIIF para las PYMES y las políticas contables actuales incluyendo situación propia de la industria.
- La identificación de los principales efectos esperados en la organización como consecuencia en la transición.
- Identificación de los posibles impactos para los sistemas de información y las modificaciones necesarias.
- Un flujograma de alto nivel para las etapas futuras de la conversión
- Conformar un equipo encargado del proyecto, liderado en lo posible por un profesional del más alto nivel.

- Dar a conocer a los líderes y coordinadores del proyecto, las áreas involucradas, el equipo de trabajo y los plazos de aprobación.
- Capacitar a todos los empleados en el conocimiento técnico y facilitar la implementación de nuevas políticas contables.
- Ajustar los manuales de procedimientos internos, teniendo en cuenta los efectos operacionales y funcionales en los procesos y estructuras.

a) Posibles impactos de una conversión a NIIF para las PYMES

“Al adoptar NIIF para las PYMES no es solo un ejercicio técnico contable limitado al cambio de un conjunto de normas contables a otro, al contrario, afecta toda la estructura de la organización como su control interno implica implantar nuevos reportes financieros, las comunicaciones con partes interesadas, tanto internas como externas, las mediciones de desempeño, las estructuras de contratos y transacciones, entrenamiento necesario del personal”. (16:174)

Dependiendo de qué tan cerca o lejos se encuentren las políticas actuales con respecto a la NIIF para las PYMES, se pueden generar impactos derivados de la conversión en diferentes áreas, incluso el impacto negativo se debe monitorear y ser atendido para minimizar el impacto, algunos de los impactos más importantes que se pueden originar son los siguientes:

Figura 1
Principales impactos en la transición a NIIF



Fuente: adaptado de Ernst Yong. (2012). Principales diferencias USGAAP IFRS NIIF (4ª. ed.). México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Pág. 174

El producto final de esta fase es un reporte de diagnóstico de conversión que permita conocer la profundidad de los efectos sobre las principales cifras y problemas a solucionar.

2.11 Diseño y planificación

En esta fase consiste en crear condiciones mediante:

- La capacitación de personal del área financiera contable, para que puedan aplicar las normas, por lo que el nuevo perfil deberá incluir conocimientos sobre la normativa.
- Cambios en el sistema contable en cuanto a su diseño del plan de cuentas, el cual deberá incluir algunas de las siguientes cuentas: propiedades de inversión, impuesto diferido, arrendamiento financiero, instrumentos financieros, deterioro tanto de activos como de pasivos.
- Adecuar los procesos y tecnologías a los requerimientos de las NIIF para las PYMES que podrían llevar a cambios en el software contable y en los operativos, cuya inversión sería considerable.

a) Administración de un proyecto de implementación de NIIF para las PYMES

Para la administración de un proyecto de implementación debe tenerse claro que habrá cambios en el sistema de contabilidad, la manera como se presenta la información a la administración, las comunicaciones internas y externas, algunos requisitos para un proyecto exitoso son:

- Coordinación: todos los recursos deben ser dirigidos y controlados, teniendo siempre en cuenta las metas específicas del proyecto.
- Apreciación: debe ser un proyecto principal, tiene que realizarse una evaluación comprensiva de sus impactos financieros y evaluar el tiempo para la correcta aplicación.

b) Planificación

Para realizar un plan es importante considerar los elementos siguientes:

- Lista de verificación de las secciones aplicables y cuáles no
- Examen de los problemas de los instrumentos financieros básicos en reconocimiento y medición sección 11.
- Valoración del impacto y del alcance de la NIIF para las PYMES
- Entendimiento de las diferencias con la contabilidad actual
- Determinación de políticas y procedimientos de las secciones a ser adoptados
- Pasos de la conversión e interdependencia identificadas
- Vínculos con la administración de riesgos
- Trabajo de tecnología de la información
- Efectos tributarios evaluados
- Estados financieros producidos

c) Revisión del diseño

Cada proyecto bien administrado está sujeto a control, la planificación y el control administrativo constituyen una actividad completamente integrada, durante el ciclo de desarrollo, el cronograma, los costos, la funcionalidad y la calidad del proyecto, entre más se alargue el proyecto, es probable que se vuelva más difícil y costoso, al tiempo que disminuyen las oportunidades de éxito.

2.12 Desarrollo de soluciones

Se basa en identificar los procesos en las etapas de transición de la adopción, incluyendo la modificación de los estados financieros, en el desarrollo de soluciones se consideran los elementos siguientes:

- Sistema de información y reporte gerencial
- Discusión y creación de nuevas políticas contables
- Planificación de impuestos
- Comunicación con inversionistas
- Administración de compensaciones
- Administración de convenios de deuda
- Utilidades distribuibles

Las utilidades retenidas pueden tener un cambio al final del ejercicio, puede haber un efecto en el incremento o disminución, por lo tanto; es recomendable que se pueda tener el razonamiento y examinar con exactitud para calcular las utilidades distribuibles para que al final del ejercicio no resulte una disminución del capital.

2.13 Ejecución

La ejecución se plantea a través de tres sub variables, las cuales se presentan a continuación:

a) Implicación de la transición a NIIF para las PYMES

Se requiere presentar un año comparativo como mínimo, por consiguiente la comercializadora deberá además de preparar estados financieros del año inmediato anterior para fines de comparación y que el año comparativo también cumpla con la normativa, por lo que será necesario que el balance general inicial del año comparativo cumpla con las normas, para que los movimientos en resultados y flujos de efectivo, sean comparables y tenga consistencia, este balance de saldos iniciales se conoce también como balance general de transición.

b) Ejemplo práctico de adopción en 2018

La comercializadora presentó estados financieros al 31 de diciembre de 2018, bajo principios locales.

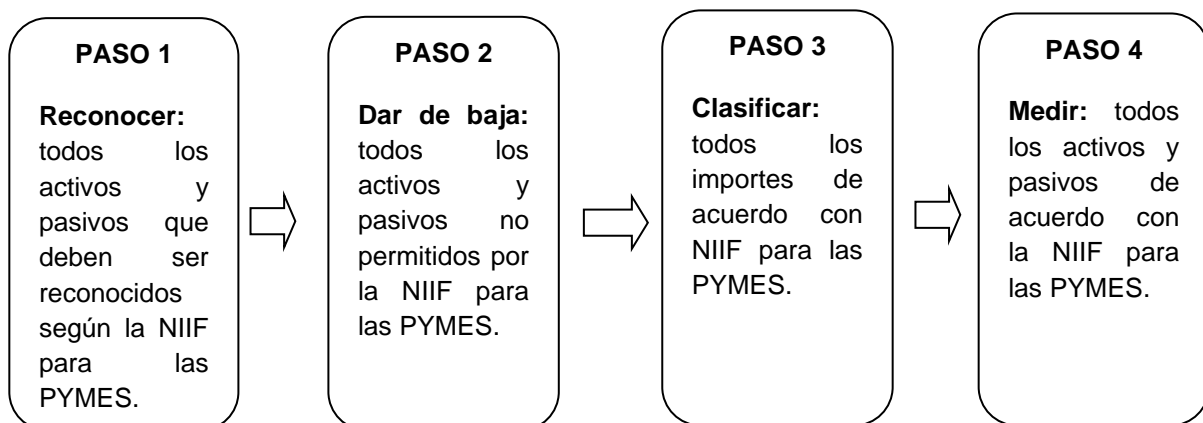
Cuando publique sus primeros estados financieros al 31 de diciembre de 2018, necesitará igualmente reproducir las cifras de 2017 para que sean comparables y coherentes. La comercializadora necesitará preparar un balance general de apertura al 01 de enero de 2017 (equivalente a los saldos al 31 de diciembre 2016) para realizar el flujo de efectivo al 31 de diciembre 2017, es decir que deberá convertir tres años, los saldos 2016, 2017 y 2018.

En resumen, se necesitan tres balances generales y dos estados de resultados para elaborar los primeros estados financieros bajo NIIF para las PYMES, como se presentará en el capítulo IV.

c) Transición de normas contables anteriores a NIIF para las PYMES

Para elaborar el balance general de transición será necesario reconocer en el mismo los activos y pasivos que sean requeridos, pero que no fueron en su tiempo requeridos por los principios anteriores que se hayan utilizado, al mismo tiempo eliminar del mismo balance general los activos y pasivos reconocidos de acuerdo con los principios anteriores que no califiquen para ser reconocidos de conformidad con la NIIF para las PYMES, una vez identificados los activos y pasivos a ser reconocidos en el balance de transición deberán ser clasificados y medidos, dicha transición es ejemplificada en la figura siguiente:

Figura 2
Ejemplo sobre el balance de transición



Fuente: Elaboración propia con base a la información recabada

Para completar la información de la Figura 2, se debe resaltar la importancia que las entidades deben reunir información requerida sujeta a revelación en las notas a los estados financieros, preparado de acuerdo con la NIIF para las PYMES y que no haya sido incorporado en los estados financieros, como el caso de las políticas contables, información a revelar sobre instrumentos financieros cuya información no proviene de registros contables.

2.14 Revisión posterior

Siempre se deben de considerar las actualizaciones a la NIIF para las PYMES, se recomienda la aplicación anticipada. En resumen, la implementación es un asunto administrativo, con o sin ayuda del marco regulatorio, el cumplimiento debe ir más allá de las formalidades legales y avanzar hacia el cumplimiento sostenible, para cada período de presentación habrá que seguir elaborando información financiera, es un proceso continuo que se tiene que revisar periódicamente para mejorarlo.

La participación del consultor en la preparación de los primeros estados financieros bajo NIIF para las PYMES es temporal, sin embargo posteriormente la administración será responsable del seguimiento de la identificación de riesgos importantes en los estados financieros, determinación de ajustes y reclasificaciones, creación de nuevas políticas contables o criterio para la determinación de los ajustes, preparación de hoja de trabajo para llegar a los saldos según NIIF para las PYMES partiendo de los saldos de los primeros estados financieros.

Se debe controlar por también el historial de las partidas de ajustes, conciliación del patrimonio y de resultados, estados financieros, así como las notas a los estados financieros se deben de actualizar cada año las cifras, tipos de cambios, estatus de los litigios, los principales riesgos que pueden modificar las cifras en lo que respecta a los instrumentos financieros.

CAPÍTULO III

EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR

A continuación, se plantea aspectos específicos a considerar por el Contador Público y Auditor como consultor, partiendo de las definiciones sobre consultoría, la responsabilidad legal y técnica, la ética, normas técnicas de servicios relacionados y el alcance de la consultoría en la transición a la NIIF para las PYMES.

3.1 Definición de Contador Público y Auditor (CPA)

El Contador Público y Auditor se define como el profesional, que es un experto en contabilidad, auditoría, contraloría y finanzas.

El CPA es un profesional egresado de la Facultad de Ciencias Económicas de una universidad ya sea pública o privada, en el grado académico de Licenciado con el título de Contador Público y Auditor. Su campo de actuación es amplio debido a la especialización que requiere la economía en general, ya que tiene que prestar su colaboración en todo lo que se relacione con la contabilidad y auditoría. En la actualidad presta sus servicios profesionales en diversas áreas, tales como: auditor externo independiente, auditor interno, asesoría y consultoría fiscal, entre otros como la participación en la implementación de la NIIF para las PYMES.

3.2 Definición de consultoría

Es un servicio profesional independiente que proporciona conocimientos y capacidades profesionales para resolver problemas o presentar nuevas estrategias para mejorar las organizaciones a través del logro de objetivos. (programa, planifica, organiza, integra equipo de trabajo, dirige y controla todo el proceso).

Es un servicio independiente de asesoramiento técnico prestado por profesionales capacitados y calificados que prestan asistencia técnica de manera objetiva e independiente, a la organización cliente para poner al descubierto los problemas de gestión, analizarlos, recomendar soluciones prácticas a esos problemas, la

consultoría se realiza en fases que inicia desde que el cliente contrata al consultor hasta resolver un problema concreto y aplicar los cambios deseados en la organización. Las fases parten desde la iniciación, diagnóstico, planificación, ejecución y finalización, como se describen en seguida:

- a) **Iniciación:** en esta fase el CPA inicia con el cliente, sus primeros contactos, conversa con el cliente acerca de lo que desea lograr y modificar en su organización, elabora su propuesta de servicios, lista un plan de tareas basado en un análisis preliminar del problema, negocia honorarios y llega a un acuerdo para la aceptación del contrato de consultoría. En esta fase inicial el cliente puede solicitar a varios consultores que presenten sus propuestas y elegir una para realizar la consultoría.

- b) **Diagnóstico:** en esta segunda fase se realiza un diagnóstico del problema y con la cooperación del cliente determina los objetivos a alcanzar con la consultoría y evalúa el rendimiento, los recursos, las necesidades y las perspectivas del cliente. Con el diagnóstico se establecen conclusiones de como orientar el trabajo con respecto a las medidas propuestas con el objetivo de resolver el problema y obtener los beneficios deseados.

El diagnóstico de los hechos cobra relevancia ya que de ello depende la decisión de qué información se cuenta y que no, así como que otros aspectos del problema se examinarán a fondo y cuáles aspectos se dejarán a un lado para determinar la pertinencia y la calidad de las soluciones que se propongan.

- c) **Planificación:** el objetivo de esta fase es encontrar la solución al problema, estudiando las diversas soluciones y elaborando un plan para introducir los cambios y presentar las propuestas al cliente para que éste tome una decisión. La planificación de la acción a tomar requiere de imaginación, creatividad, un enfoque riguroso y sistemático, para determinar las posibles opciones eliminando las que pueden conducir a cambios sin importancia e innecesarios.

La importancia de un plan de acción es elaborar una estrategia y tácticas para introducir los cambios, en particular para abordar los problemas humanos que pueden prever, superar cualquier resistencia al cambio y captar apoyo para efectuarlos.

- d) Ejecución: esta fase constituye la ejecución práctica de las fases anteriores, con la colaboración del cliente. Es cuando se aplica la propuesta elegida, empiezan a suceder cosas que se han planificado o que escapan a la planificación. Pueden surgir nuevos problemas y obstáculos imprevistos, ésta es la razón por la que el CPA también se requiere su liderazgo, para hacer que suceda lo planificado y como consultor debe participar en la puesta en práctica de los cambios que ha contribuido a identificar y planificar.
- e) Finalización: esta fase última incluye varias actividades como: El desempeño del Contador Público y Auditor durante el desarrollo de su trabajo, el enfoque adoptado, los cambios introducidos, y los resultados logrados. La consultoría finaliza al momento de presentar el informe final.

3.3 Responsabilidad legal y técnica del Contador Público y Auditor

Las leyes aplicables a la profesión de Contador Público y Auditor, CPA en Guatemala son en primer lugar la responsabilidad personal, profesional y legal, en el presente numeral se describen según se encuentran normadas, en su orden jerárquico legislativo, así:

a) Ley de Colegiación Profesional, Decreto Número 72-2001

En su artículo uno establece la “obligatoriedad de la colegiación de los profesionales universitarios es obligatoria, tal como lo establece la Constitución Política de la República y tiene por fines la superación moral, científica, técnica, cultural, económica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio, de conformidad con las normas de esta ley”. (5:1)

Se entiende por colegiación la asociación de graduados universitarios de profesiones afines, en entidades gremiales, de conformidad con las disposiciones de esta ley.

Deben colegiarse:

Todos los profesionales egresados de las distintas universidades debidamente autorizadas para funcionar en el país y que hubieren obtenido el título o títulos, por lo menos en el grado de licenciatura.

En su Artículo 90 sobre la colegiación profesional establece “la colegiación de los profesionales universitarios es obligatoria y tendrá por fines la superación moral, científica, técnica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio”. (5:90)

Los colegios profesionales, como asociaciones gremiales con personalidad jurídica, funcionarán de conformidad con la Ley de Colegiación Profesional obligatoria y los estatutos de cada colegio se aprobarán con independencia de las universidades de las que fueren egresados sus miembros.

Contribuirán al fortalecimiento de la autonomía de la Universidad de San Carlos de Guatemala y objetivos de todas las universidades del país. En todo asunto que se relacione con el mejoramiento del nivel científico y técnico cultural de las profesiones universitarias, las universidades del país podrán requerir la participación de los colegios profesionales.

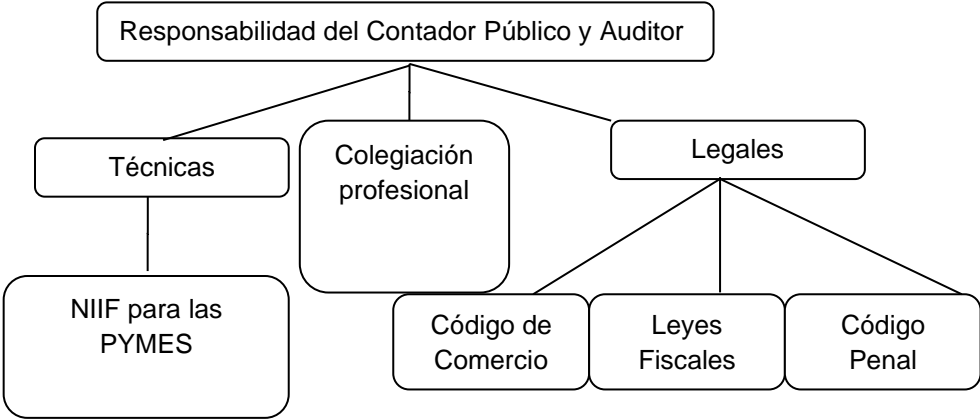
b) Código Penal de Guatemala, Decreto Número 17-73 y sus reformas

Este Código, en su artículo 271, contiene penas como prisión, multas y la inhabilitación para los que cometen delitos de estafa mediante informaciones contables. (11:271) En el artículo 358 “A”, del mismo, sanciona también a aquellos que, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria. (11:358 “A”)

Artículo 358 “B” en los casos especiales de defraudación tributaria. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior; quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos. (11:358 “B”)

La legislación aplicable a la profesión de Contador Público y Auditor se encuentra regulada por la misma Constitución Política y otras normas que la regulan específicamente, donde se encuentra enmarcado jurídicamente del actuar del profesional, como se muestra en la siguiente figura:

Figura 3
Responsabilidad profesional y legal del CPA



Fuente: Elaboración propia con base a la información recabada

La figura anterior muestra las responsabilidades profesionales técnicas y legales que tiene que observar y regirse el CPA en el ejercicio de su profesión, en lo que respecta a la aplicación de NIIF para las PYMES, desde el punto de vista legal las empresas no están obligadas a implementarlo como tal, sin embargo; el auditor si está obligado a observar el cumplimiento de normas técnicas, el código de ética, como profesional desde el mandato constitucional, respaldado también con la Ley de Colegiación profesional, hasta las resoluciones de los Colegios Profesionales.

Adicionalmente tiene una responsabilidad social de servir a la sociedad con transparencia, honestidad, lealtad a sus clientes y la debida diligencia, desde los diferentes ámbitos en donde se pueda desempeñar ya sea como auditor independiente, tanto en el ámbito privado como en el sector público, para sintetizar el CPA debe realizar su trabajo con la calidad profesional en cualquier servicio que preste, por lo que deberá tener siempre presente todas las normativas de la profesión que le sean aplicables al trabajo específico, es decir deberá tener la preparación profesional técnica y la capacidad necesaria para ejercer la profesión y que contribuya al desarrollo económico en general.

3.4 Alcance del servicio de consultoría

El consultor se caracteriza por su imparcialidad, no tiene autoridad directa para la toma de decisiones para ejecutarlas tiene que consultar con el cliente quien asume la responsabilidad que resulte de la aceptación de la recomendación.

La consultoría es un trabajo que busca soluciones originales factibles de realizarse, desde orientar argumentos técnicos, hasta resolver problemas gerenciales de gestión, descubrir nuevas metodologías y evaluar nuevas oportunidades de negocios.

Entre los principales servicios de consultoría que el CPA puede ejecutar está, la planificación financiera, análisis de proyectos de inversión, formular estrategias de negocios, implementación de estándares internacionales de información financiera, diseño de control interno y manuales de procedimientos, asistencia técnica contable, consultoría y diagnósticos fiscales, asistencia en la preparación de Impuestos, defensa fiscal, entrenamiento y capacitación al personal, también redefinición de procesos, participación en los equipos de proyecto de procesos, automatización de operaciones entre unidades, reestructuraciones, diseño de metodologías de riesgos, establecimientos de nuevos marcos de control interno.

Generalmente el proceso de una consultoría se realiza en fases, partiendo desde la fase de inicial donde se dan los primeros contactos con el cliente, compromisos, planificación de trabajo, propuesta de servicio, posteriormente con el diagnóstico de los problemas, análisis de los hechos, entrevistas con el cliente, para luego elaborar las posibles soluciones y propuestas, luego la ejecución de lo discutido con el cliente que incluye las propuestas de ajustes, capacitaciones, para finalizar con la emisión de informes, para documentar el cumplimiento de los objetivos.

Es necesario marcar la diferencia entre asesoría y consultoría, el asesoramiento es una actividad que conlleva la emisión de una opinión no vinculante relacionadas con asuntos de carácter técnico para poder comprender las diferentes situaciones en que puede encontrarse la persona que lo solicita, en temas jurídicos, tributarios, económicas, políticas y financieras su característica principal es que implica un conocimiento previo para la resolución de problemas.

La consultoría es un acuerdo entre el cliente y el consultor que no requiere análisis previo sino se basa en el conocimiento y experiencia del auditor, requiere guías, metodologías y termina con la emisión de un informe con las conclusiones y recomendaciones, sin un plan de acción a asumir por los responsables, salvos en situaciones importantes no se contempla la difusión de los resultados a los jefes.

3.5 Ética del Contador Público y Auditor como Consultor

En el presente numeral se analiza la importancia de la ética profesional, que implica analizar los valores, principios, normas básicas de la moral, tanto a nivel individual, como social, comportamientos y las actuaciones del CPA en el ejercicio de su profesión, su cumplimiento en el orden práctico garantiza el éxito profesional.

3.5.1 Ética profesional

El Contador Público y Auditor cumple una función social surgido de una relación contractual entre el cliente y el servicio técnico profesional según las competencias en dicha función crean derechos y obligaciones, por ejemplo, se establecen deberes

como el espíritu de servicio, nivel de preparación técnica adecuado, la responsabilidad, el trato humano y el secreto profesional.

También existen derechos como la de recibir una retribución adecuada, obtener reconocimiento, condiciones dignas de trabajo, oportunidades de capacitación, derecho a pertenecer a organizaciones gremiales para recibir protección legal.

Por consiguiente, la ética en los negocios, los profesionales son piezas importantes que pueden con su rectitud y sentido de servicio, fortalecer moralmente a la sociedad, la ética como elemento principal, puede inspirar confianza y credibilidad de los ciudadanos a los profesionales, en ese sentido en el presente numeral se exponen los requisitos éticos que debe aplicar el Contador Público y Auditor.

“La ética: consiste en un conjunto de principios o valores morales que cada persona adopta, los filósofos, organizaciones religiosas, colegios profesionales y otros grupos han definido de diferentes formas los valores morales a seguir, por ejemplo, la implementación de leyes y reglamentaciones, doctrinas religiosas, códigos de ética empresarial y de grupos profesionales, así como códigos de conducta interna de organizaciones individuales”. (2:74)

La necesidad de que la sociedad se maneje con base en la ética es tan importante que muchos valores éticos-sociales se han incorporado a las leyes. Sin embargo, existen valores éticos que no se pueden incorporar a los ordenamientos legales por su naturaleza, pero se deben aplicar en las relaciones humanas, por ejemplo.

La confiabilidad: este valor incluye la honestidad, integridad, confianza. La honestidad requiere de un intento de buena fe para transmitir la verdad. Integridad significa que la persona actúa de acuerdo con su conciencia, sin que le importe la situación, en los trabajos es hacer el bien o la tarea asignada.

Compromisos: la lealtad es la responsabilidad de promover y proteger los intereses de ciertas personas y organizaciones, según los compromisos acordados.

El respeto: incluye nociones como urbanidad, cortesía, dignidad, tolerancia y aceptación. Una persona respetuosa trata a otra con consideración, acepta las diferencias, las creencias del individuo sin prejuicios y evita por ejemplo las actitudes racistas hacia los indígenas o personas de color.

Responsabilidad: ser responsable por las acciones de uno y ejercer moderación. La responsabilidad también significa buscar la excelencia y dar el ejemplo, lo cual incluye la perseverancia y compromiso en la mejora continua en la profesión.

La equidad y la justicia: “incluyen cuestiones de igualdad, imparcialidad, proporción, franqueza y proceso debido. Un trato imparcial significa que situaciones similares se deben manejar de manera congruente. Interés en los demás significa estar genuinamente preocupado por el bienestar de otros”. (2:74)

La civilidad: incluye obedecer las leyes, reglamentos, estatutos y hacer todo lo necesario para que la sociedad funcione, incluyendo actividades como votar y conservar los recursos.

Para resumir, se falta a la ética cuando se le miente al cliente al ofrecerle un servicio en la que no se cuenta la experiencia o conocimiento técnico necesario, tratar a otras personas con preferencias, mentir en las solicitudes de empleo y hacer trampa en las pruebas, o al desempeñar de manera inferior a su nivel de competencia como empleado, cuando existe conflictos de intereses.

En el ámbito empresarial se falta a la ética al maquillar informes para un mejor resultado financiero y obtener más beneficio, cuando las personas saben que el comportamiento es inapropiado y no es ético, pero elijen hacerlo de todos modos debido al sacrificio personal que se necesita para actuar con ética, también los vicios pueden hacer que una persona no actué con ética por la imperfección en alguna situación.

3.5.2 Código internacional de ética para profesionales de la contabilidad

La junta directiva del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala acordó adoptar el Código de ética de la Federación Internacional de Contadores, IFAC en la sesión ordinaria realizada el 08 de enero de 2013, vigente desde el cinco de marzo de 2013, cabe resaltar que dicho código sirve al interés público, son normas de ética de alta calidad para profesionales de la contabilidad, incluyendo las normas de independencia del auditor, defiende la transparencia, rendición de cuentas y comparabilidad de la información financiera; ayuda al desarrollo de la profesión contable y de auditoría, comunica la importancia y valor de los profesionales de la contabilidad a la infraestructura financiera global.

La edición vigente es la de 2018 consta de cinco partes, en la parte uno contiene los principios fundamentales y del marco conceptual, la parte dos contiene lineamientos para los profesionales de la contabilidad en la empresa, la parte tres para los profesionales de la contabilidad en ejercicio, la parte cuatro se subdivide en dos partes primero se trata la independencia en encargos de auditoría y de revisión y por segunda parte la independencia en encargos de aseguramiento distintos de los encargos de auditoría y revisión.

En la práctica de consultoría, siempre se conoce una gran cantidad de personas amistosas, admirables y virtuosas, sin embargo; en la mayoría de las veces el CPA se ve obligado a tomar decisiones entre lo que es correcto y lo que la entidad espera de él es decir le toca elegir entre una decisión compasiva y su opción del costo beneficio, el peor de los casos elegir entre el bien y el mal.

El código de ética de la IFAC hace énfasis en requerimientos éticos como la independencia en el caso de encargos de aseguramiento que no son encargos de auditoría o de revisión. El CPA debe cumplir con determinadas condiciones y requerimientos de independencia con la finalidad incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios.

La independencia comprende una actitud mental independiente que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.

Contrario a una independencia aparente que supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad se han visto comprometidos, los principios fundamentales del código de ética se describen a continuación:

- a) Respecto a los Intereses financieros: establece que tener un interés financiero en el cliente de un encargo de aseguramiento puede originar una amenaza de interés propio directo o indirecto, dependiente de la materialidad del interés financiero. Se deben de evitar los intereses financieros que se pueden tener a través de un intermediario, cuando existe control sobre el instrumento de inversión o capacidad para influir en las decisiones de inversión.
- b) Préstamos y avales: la concesión de un préstamo o de un aval a un miembro del equipo del encargo de aseguramiento o a un miembro de su familia inmediata, o a la firma, por un cliente de un encargo de aseguramiento que sea un banco o una institución similar, puede originar una amenaza en relación con la independencia.
- c) Relaciones empresariales: surge una relación empresarial estrecha entre la firma, o un miembro del cliente cuando existen una relación mercantil o un interés financiero común, y puede originarse una amenaza de interés propio o de intimidación, por ejemplo cuando un negocio común, acuerdos para combinar uno o más servicios o productos de la firma, acuerdos de marketing de la firma, si la relación empresarial se produce entre un miembro de la familia inmediata de un miembro del equipo del encargo de aseguramiento se debe reducir la amenaza un nivel aceptable.

- d) Relación de empleo con un cliente de auditoría: se pueden originar amenazas de familiaridad o de intimidación cuando un administrador o un directivo del cliente del encargo de aseguramiento, o un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la información relativa a la materia objeto de análisis del encargo de aseguramiento, han sido miembros del equipo del encargo o socios de la firma.

- e) Relación como administrador o directivo de un cliente de un encargo de aseguramiento: si un socio o un empleado de la firma actúa como administrador o directivo de un cliente de un encargo de aseguramiento, las amenazas de auto revisión y de interés propio son tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable. En consecuencia, ningún socio o empleado actuará como administrador o directivo de un cliente de un encargo de aseguramiento.

- f) Honorarios Importe relativo: cuando los honorarios totales procedentes de un cliente de un encargo de aseguramiento representan una parte importante de los honorarios totales de la firma que expresa la conclusión, la dependencia con respecto a dicho cliente y la preocupación sobre la posibilidad de perderlo originan una amenaza de interés propio o de intimidación. La amenaza depende de factores tales como revisiones externas de control de calidad y reducción de la dependencia del cliente.

- g) Honorarios Impagados: puede originarse una amenaza de interés propio si los honorarios pendientes de cobro de un cliente permanecen impagados durante un tiempo prolongado, especialmente si una parte significativa no se cobra antes de la emisión del informe de aseguramiento. Por lo general, se espera que la firma exija el pago de dichos honorarios antes de la emisión de dicho informe. Si los honorarios permanecen impagados después de que se haya emitido el informe, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

h) Regalos e invitaciones: aceptar regalos o invitaciones de un cliente de un encargo de aseguramiento puede originar amenazas de interés propio y de familiaridad. Si la firma, o un miembro del equipo del encargo de aseguramiento aceptan regalos o invitaciones, salvo que su valor sea insignificante e intrascendente, las amenazas que se originan son tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable. En consecuencia, ni la firma, ni un miembro del equipo del encargo de aseguramiento aceptarán dichos regalos o invitaciones.

Para el CPA no basta en saber, creer en los valores y principios éticos mencionados en este numeral, sino al contrario estos tienen que traducirse en actos concretos a lo largo de toda su carrera profesional, actuar de acuerdo con sus valores, no puede ser una obligación abstracta, sino que hay que aplicarlo en todas las actuaciones de manera congruente.

3.6 Norma Internacional de Servicios Relacionados –NISR- 4400

El propósito de esta norma de auditoría es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del auditor cuando se lleva a cabo un trabajo para realizar procedimientos convenidos con respecto a la información financiera, desde partidas individuales hasta juego completo de estados financieros. El objetivo es que el auditor lleve a cabo procedimientos que han convenido el auditor y la entidad. Para emitir un informe de los resultados de hechos de los procedimientos convenidos, no se expresa ninguna certeza.

Al emitir el informe está restringido a aquellas partes que han convenido, los procedimientos aplicados en un contrato para realizar procedimientos acordados con el cliente pueden incluir desde las investigaciones y análisis, nuevos cálculos, comparación y otras tareas de verificación de exactitud, observación e inspección.

El auditor deberá planificar, dejar evidencia de su trabajo, aplicar normas de ética y conocimiento técnico, hasta la emisión del informe.

3.8 El Contador Público y Auditor como consultor en la transición a NIIF para las PYMES

Uno de los grandes retos del CPA en el acompañamiento e implementación de NIIF para las PYMES es la innovación en la administración y promoción del fortalecimiento del capital humano de la entidad. El primero paso para realizar por el consultor es explicar las características cualitativas del juego completo de estados financieros, es decir la información financiera de alta calidad, que se diferencia sobre otras bases contables, se elimina la contabilidad creativa es decir la información a conveniencia, se elimina el criterio personal y la forma simple de presentar estados financieros por parte de los consultores fiscales, que solo beneficia a la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT.

El CPA tendrá que explicar las cualidades de la reportería, como la comprensibilidad, relevancia, fiable libre de sesgo, que prevalece la esencia sobre la forma legal, prudencia en algunos juicios y estimaciones, no sobre estimar ni subvaluar importes, la integridad es decir sin omisiones o falsedades, comparable, oportuna y el equilibrio entre el costo y beneficio que no implique un esfuerzo desproporcionado a la gerencia para obtener los estados financieros.

CAPÍTULO IV

“PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EN LA TRANSICIÓN A LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES (NIIF PARA LAS PYMES), EN UNA EMPRESA COMERCIALIZADORA DE MARISCOS” (CASO PRÁCTICO)

En el presente capítulo se muestra la resolución del caso práctico es decir la aplicación práctica de la consultoría en la transición a NIIF para las PYMES, la consultoría contiene las fases de iniciación, diagnóstico, planificación, ejecución y finalización que incluye la presentación y discusión de resultados con el cliente del trabajo desarrollado hasta la emisión del informe final.

También se muestra de manera sistemática las fases de la metodología genérica de la implementación de NIIF para las PYMES, que parte desde el diagnóstico, planificación, desarrollo de soluciones, la ejecución hasta la elaboración de los estados financieros bajo dicha normativa.


El consejo de administración de la comercializadora de Mariscos Nacionales, S.A., por unanimidad decidieron adoptar la NIIF para las PYMES, para la preparación de sus estados financieros a partir del 01 de enero de 2017 como periodo de transición y la presentación de sus primeros estados financieros comparativos al 31 de diciembre de 2018, así como la contratación de un consultor externo.

4.1 Fase de iniciación de la consultoría

En esta fase es donde se dieron los primeros contactos entre el cliente y el Contador Público y Auditor, partiendo de la elaboración de la propuesta de servicios, en la misma el cliente debe explicar bien el problema o la necesidad y establecer el alcance de la consultoría, incluye la también la negociación y acuerdo de los honorarios hasta la aceptación del contrato de consultoría como se muestra a continuación:

4.1.1 Carta de solicitud de servicios profesionales

A continuación, se muestra un modelo de la carta de solicitud enviada por el cliente.

<p style="text-align: center;">Mariscos Nacionales, S.A.</p> <p style="text-align: right;">Guatemala 03 de enero de 2021</p> <p>Lic. Jorge López Pérez López Orozco & Asociados, S.C. Presente</p> <p>Estimado Lic. López</p> <p>Por medio de la presente me dirijo a usted para expresarle nuestro interés en sus servicios profesionales, para que nos apoye en la determinación de ajustes y reclasificaciones, selección de políticas contables, elaboración de los primeros estados financieros en la transición a NIIF para las PYMES en cumplimiento a la solicitud de la entidad bancaria a la que le adeudamos, dicho requerimiento fue discutido en asamblea general de accionistas en la que se acordó adoptar dichos estándares internacionales a partir del 01 de enero de 2018.</p> <p>En virtud de lo anterior y de la manera más atenta me permito solicitarle su propuesta de servicios profesionales sobre procedimientos acordados que incluya lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Consultoría en la selección de políticas contables.b) Preparación de ajustes y reclasificaciones de 2018 y 2017c) Informe de estados financieros con notas aclaratorias bajo NIIF para PYMES, 2018 y 2017. <p>Agradecemos que nos envíe su propuesta de servicios para conocer sobre las condiciones y el valor de los honorarios.</p> <p>Atentamente,</p> <div style="text-align: center;"></div> <p style="text-align: center;">Lic. Rafael Estrada Ramos Gerente Financiero</p>

4.1.2 Propuesta de servicios profesionales

En atención al requerimiento se adjunta la propuesta de servicios profesionales.

Guatemala 10 de enero de 2021

Lic. Rafael Estrada Ramos
Gerente financiero
Mariscos Nacionales, S.A.

Estimado Lic. Estrada:

De acuerdo con su requerimiento de servicios acordados me permito presentarle la propuesta de servicios profesionales para asesorar y preparar los primeros estados financieros bajo NIIF para PYMES, para su implementación exitosa, dicho trabajo incluye la planificación, visita preliminar, entrevistas, asesoría en la selección de políticas contables.

La responsabilidad será la de garantizar que los primeros estados financieros cumplan con todos los requerimientos de dichos estándares respecto al reconocimiento, presentación, medición y revelación de las secciones que se determinen aplicables al giro del negocio, así como los asuntos de mayor impacto en la transición.

El trabajo de campo se realizará en tres meses, que serán coordinadas con ustedes, después de aprobado la propuesta, se hará un entendimiento del giro del negocio, las principales políticas contables utilizadas, análisis de los estados financieros, revisión de las integraciones contables, preparación de ajustes, discusión y como resultado final del trabajo se emitirá un informe del encargo sobre procedimientos acordados sin opinión que incluye lo siguiente:

- Primeros estados financieros bajo NIIF para PYMES, 2018 y 2017.
- Notas aclaratorias sobre los primeros estados financieros.

Con base al alcance, la experiencia, y habilidades del equipo en otros procesos de implementación nuestros honorarios serán de Q.150,000 con IVA incluido que serán facturados en tres cuotas iguales, nuestros honorarios se basan en el tiempo empleado en la ejecución y tiempo para la redacción de informes, la primera cuota después de aprobado la propuesta, la segunda en la discusión de ajustes, y la tercera, en la entrega de los estados financieros finales.

Aprovechamos para agradecerle la invitación para presentar dicha propuesta.

Atentamente,



Lic. Jorge López Pérez
Socio: López Orozco & Asociados

4.1.3 Aprobación de la propuesta de servicios profesionales

A continuación, se adjunta la aprobación de la propuesta de servicios profesionales para llevar a cabo la transición a NIIF para las PYMES del año 2018 y 2017.

Mariscos Nacionales, S.A.

Guatemala 5 de febrero de 2021

Lic. Jorge López Pérez
López Orozco & Asociados
Presente

Estimado Lic. López:

Nos es grato confirmarle nuestra aceptación y aprobación de los términos de su propuesta de servicios profesionales de fecha 10 de enero de 2021, para llevar a cabo la transición a NIIF para las PYMES y poder contar con los primeros estados financieros de los años 2018 y 2017.

En los términos y condiciones contenidas en la propuesta habiendo leído íntegramente nos damos por enterados de su contenido.

Desde ya nos comprometemos a brindarle toda la información necesaria para que lleve a cabo su trabajo, en la que rogamos su estricta confidencialidad respecto al tratamiento de dicha información así mismo cuenta con el apoyo de todo nuestro personal involucrado.

Sin más que agregar ratificamos y firmamos la aprobación de la propuesta.

Atentamente,

A handwritten signature in black ink, appearing to read "R. Estrada R.", enclosed within a hand-drawn oval shape.

Lic. Rafael Estrada Ramos
Gerente Financiero

4.2 Fase de diagnóstico en la consultoría

En esta fase se inicia con un diagnóstico general que incluye actividades tales como conocer la actividad principal de la comercializadora desde el año de fundación, organigrama, principales procesos como la de preparado, empaque, proceso contable para obtener los estados financieros actualmente, con la cooperación de la administración establecer las necesidades y luego encontrar la solución.

4.2.1 Año de fundación de la comercializadora de mariscos

La comercializadora de mariscos para dar cumplimiento a su objetivo principal, que es la comercialización de mariscos, realizó su inscripción ante el Registro Mercantil de la República de Guatemala, el 02 de enero de 1999, esta personalidad jurídica sirve para contraer derechos y obligaciones el nombre con el cual se identifica es “Mariscos Nacionales, Sociedad Anónima.” En adelante la comercializadora conformada por dos accionistas, cada uno aporta el 50% para el correcto funcionamiento de la empresa. El tipo de organización es una Sociedad Anónima, como lo establece el artículo diez del Código de Comercio, Decreto Número 2-70.

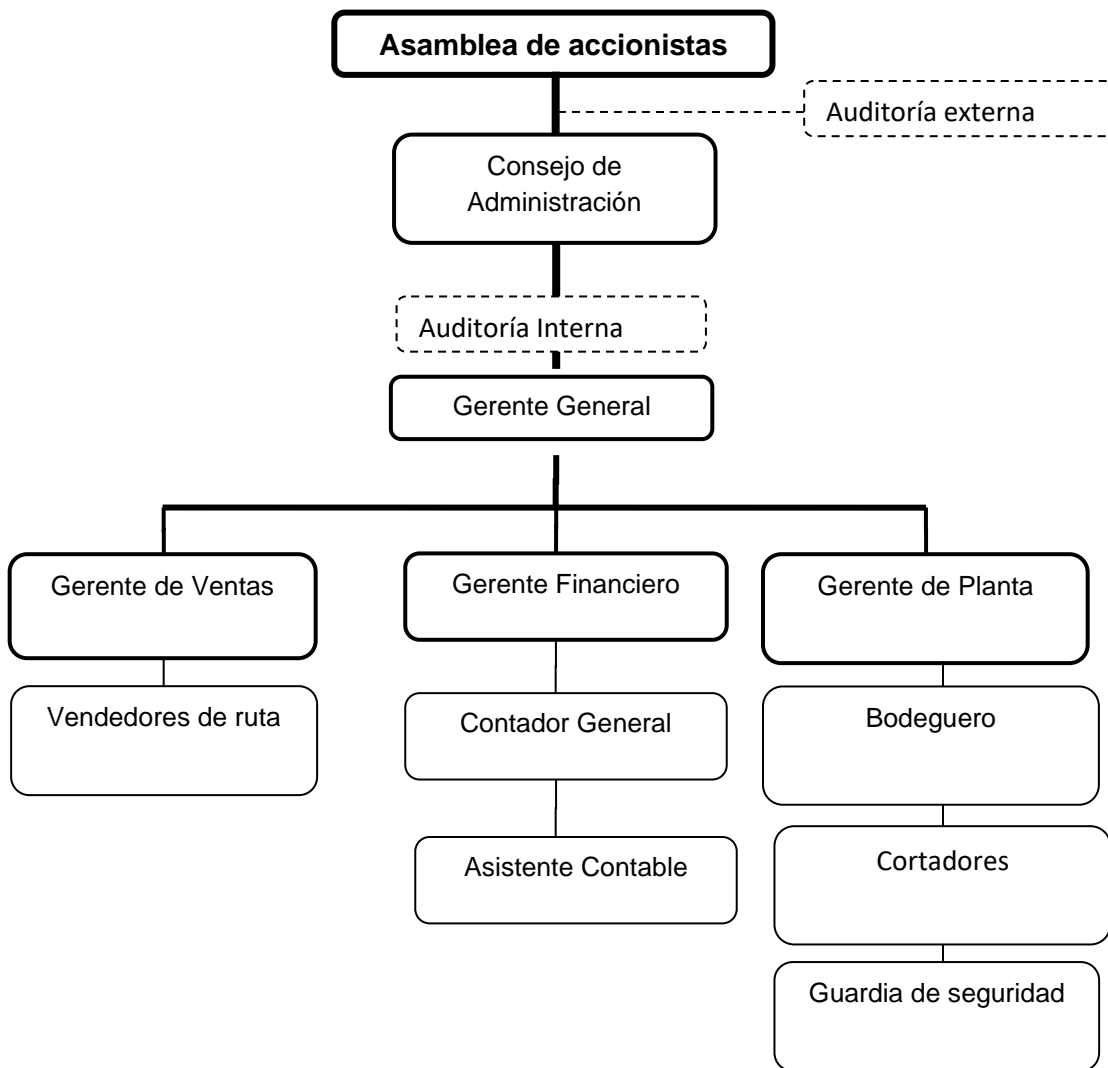
4.2.2 Giro de la comercializadora

La actividad principal consiste en comercializar productos del mar, acuícolas ó provenientes de otros afluentes seguros, el cual se clasifica como mariscos, donde ésta entidad no produce ni transforma la materia prima, únicamente importa productos provenientes de Nicaragua y mercado local para darle los cortes finos, tratamiento para la prevención de contaminantes, empaque, almacenamiento, venta y distribución, siempre conservando el estado natural de los mariscos, se comercializan principalmente camarones, en menor cantidad pulpos, calamar, langosta, jaibas, caracol y cangrejo. Estos son sometidos a un proceso de control de calidad para luego ser empacados en presentaciones desde una libra, hasta cinco libras, los cuales son colocados en bandejas o bolsas.

4.2.3 Organigrama de la comercializadora

El organigrama establece el tipo de autoridad que se ejerce en la comercializadora; para los niveles tácticos, estratégicos y operativos es de suma importancia, ya que a través de esta herramienta administrativa delegan funciones y responsabilidades, también le proporciona una especificación del puesto del trabajador, a continuación, se muestra dicho organigrama:

Figura 4
Organigrama de la comercializadora de mariscos

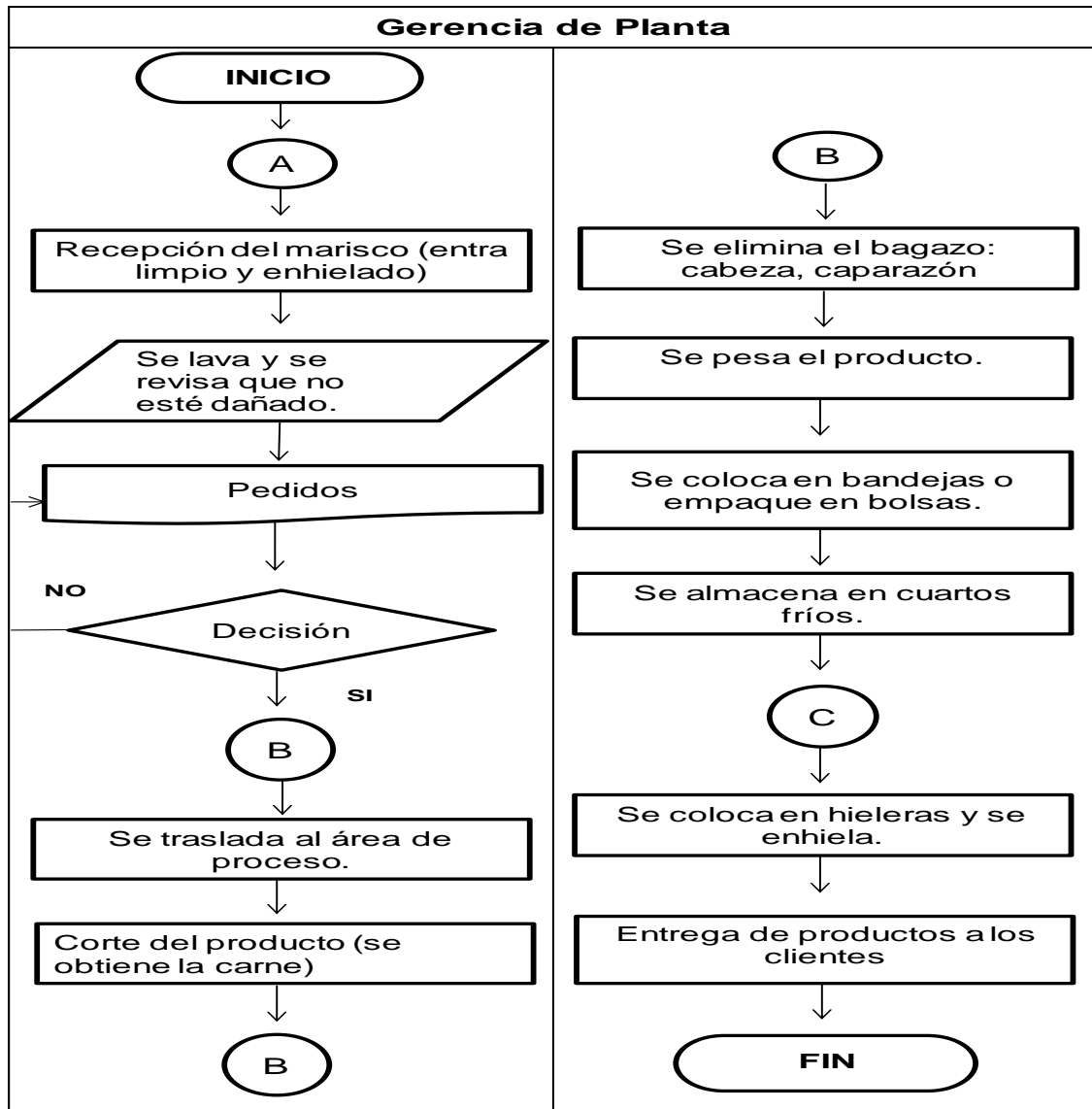


Fuente: Elaboración propia, con información proporcionada por la empresa Mariscos Nacionales, S.A.

4.2.4 Proceso de preparado y empaque

Existe una estandarización en cuanto al proceso, desde que ingresa la materia prima, hasta la salida ya empackado, como se muestra en el siguiente flujograma:

Figura 5
Flujograma del proceso de preparado y empaque



Fuente: Elaboración propia manual de procedimientos Mariscos Nacionales, S.A. (2019). Guatemala.

La Figura 5, evidencia la preparación de mariscos, en tres procesos: (a) solo es comercializado, es decir, que no es desmenuzado, (b) se realizan actividades de corte, empackado, (c) almacenamiento y despacho.

4.2.5 Proceso administrativo contable y financiero

La comercializadora debe de operar con eficiencia y eficacia si cuenta con la información verídica, oportuna y fidedigna acerca de la situación financiera y de los resultados obtenidos en determinado período. Entre los controles contables y financieros implementados dentro de la empresa se mencionan las siguientes:

a) Estados financieros

Los estados financieros actuales de la comercializadora se describen a continuación:

Estados financieros mensuales: la comercializadora elabora estados financieros mensuales que incluye estado de situación financiera, estado de resultados, para la preparación de la declaración de Impuesto al Valor Agregado mensual se concilia con los libros de compras y ventas, donde se procesan en archivo magnético de excel, los ingresos reportados se concilian con los registros contables.

Estados financieros anuales: al 31 de diciembre de cada año la comercializadora presenta estados financieros para la preparación de la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, se establece la utilidad fiscal, cálculo del Impuesto Sobre la Renta, se resta el 5% de reserva legal, dichos estados financieros son elaborados bajo el sistema de partida doble, y aplicando Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala y se considera los requerimientos de la Ley de Actualización Tributaria Libro I, Impuesto Sobre la Renta, desde el inicio de sus operaciones, dichos estados financieros son los que sirven de base para la conversión de los primeros estados financieros bajo NIIF para las PYMES.

Los estados financieros con las que se cuenta son para propósito especial para cumplimiento fiscal, para uso interno, no se elabora el estado de flujo de efectivo ni el estado patrimonial, no contiene notas aclaratorias, por consiguiente; se tiene la necesidad de elaborar un juego de estados financieros para propósito general, que se útil para la toma de decisiones de carácter financiero para usuarios externos.

4.3 Fase de planificación del trabajo de consultoría

La planificación del trabajo de consultoría se muestra a continuación:

Tabla No. 6

4.3.1 Planificación de la transición a NIIF para las PYMES

No	Actividades	Año 2021																
		Enero				Febrero				Marzo				Abril				
		1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	
	Fase de iniciación																	
1	Propuesta y aprobación de servicios profesionales																	
	Fase de diagnóstico																	
2	Entendimiento del negocio, giro, organigrama, proceso de preparado y empaque, hasta proceso administrativo contable.																	
	Fase de planificación																	
3	Planificación del trabajo, visita y entrevista preliminar																	
4	Asignación del equipo de trabajo																	
	Fase de ejecución																	
5	Identificar diferencias entre las políticas contables anterior y según NIIF para las PYMES																	
6	Procedimiento técnico para elaborar primeros estados financieros bajo NIIF para las PYMES																	
7	Determinación de ajustes y reclasificaciones																	
8	Cálculo de ISR diferido y flujo de efectivo																	
9	Elaboración de los primeros estados financieros																	
10	Conciliación de cifras fiscales y financieras																	
11	Determinar el efecto de la transición y ordenar papeles de trabajo.																	
	Fase de finalización																	
12	Redacción de las notas a los estados financieros																	
13	Entrega de informe final aprobado																	

Fuente: elaboración propia

4.3.2 Asignación del equipo de trabajo

Con base en información proporcionada por la comercializadora se asigna al equipo de trabajo, así como las fechas críticas como se detalla a continuación.

Equipo asignado

Cargo	Nombre	Horas
Socio responsable	Lic. Jorge López Pérez	60
Gerente revisor	Lic. Amílcar René Alvarado	50
Analista de información	Mario Canahuí Bolvito	100
Total de horas estimadas		210

a. Información de la compañía

Fecha de cierre	31 de diciembre de cada año
Tipo de industria	Comercialización de mariscos
Tipo de Sociedad	Anónima
Contactos	Gerente General, Lic. Rafael Estrada Ramos

b. Información de la asignación

Tiempo como cliente	Adopción de NIIF para las PYMES por primera vez
Detalle de compromisos adquiridos.	Elaboración de los primeros estados financieros bajo NIIF para las PYMES de los años 2017 y 2018
Principios contables relevantes	NIIF para las PYMES versión 2015
Definición del trabajo de terceros u otros auditores.	Procedimientos acordados

c. Fechas críticas

Planificación	El trabajo de campo se inicia en enero a marzo 2021	
Emisión de informe sin opinión	Abril 2021	3 ejemplares del informe.

4.4 Fase de ejecución del proyecto de transición a NIIF para las PYMES

4.4.1 Diagnóstico para la transición a NIIF para las PYMES

Se analizan los estados financieros bajo Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala (PCGA) anteriores a la transición, así:

Mariscos Nacionales, S.A.

Balance General

Al 31 de diciembre de 2018, 2017, 2016

Cifras expresadas en quetzales

<u>Activo corriente</u>	2018	2017	2016
Efectivo y equivalentes de efectivo	16,129,444	16,079,444	15,879,444
Cuentas por cobrar comerciales	20,002,000	20,002,000	20,002,000
Otras cuentas por cobrar	14,900,000	11,300,000	9,100,000
Cuentas por cobrar a socios	8,100,000	7,500,000	7,000,000
Inventarios	16,349,540	20,139,540	23,129,540
Total activo corriente	75,480,984	75,020,984	75,110,984
<u>Activo no corriente</u>	^	^	^
Propiedades, planta y equipo (neto)	3,047,000	2,047,000	2,047,000
Inversiones en bonos	13,027,500	13,027,500	13,027,500
Inversiones en acciones	1,000,000	1,000,000	1,000,000
Gastos de organización	646,085	646,085	666,085
Total activo no corriente	17,720,585	16,720,585	16,740,585
Total del activo	93,201,569	91,741,569	91,851,569
<u>Pasivo corriente</u>	^	^	^
Proveedores	5,668,245	11,613,224	30,143,000
Otras cuentas por pagar	6,541,572	9,311,778	6,160,572
Total pasivo corriente	12,209,817	20,925,002	36,303,572
<u>No corriente</u>			
Préstamos bancarios	11,500,000	13,300,000	15,200,000
Provisión para indemnizaciones	6,000,000	5,500,000	5,000,000
Total No corriente	17,500,000	18,800,000	20,200,000
Patrimonio de los accionistas			
Capital suscrito y pagado	5,000,000	5,000,000	5,000,000
Aportes a futuras capitalizaciones	1,583,040	1,583,040	1,583,040
Reserva legal	310,000	310,000	310,000
Utilidades retenidas	45,123,527	28,454,957	16,949,772
Utilidad del ejercicio	11,475,185	16,668,569	11,505,185
Total patrimonio	63,491,752	52,016,567	35,347,997
Total de pasivo y patrimonio	93,201,569	91,741,569	91,851,569

Nota aclaratoria: los estados financieros del año 2016 se utilizaron para la preparación de estado de flujo de efectivo 2017 año comparativo de transición.

Mariscos Nacionales, S.A.

Estados de resultados

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2018, 2017 y 2016

Cifras expresadas en quetzales

	2018	2017	2016
Venta de mariscos	59,950,000	97,950,000	99,950,000
Costo de ventas	(39,353,500)	(69,500,000)	(79,500,000)
Ganancia bruta en ventas	20,596,500	28,450,000	20,450,000
Gastos de operación			
Gastos de ventas	(1,593,760)	(1,542,760)	(1,547,260)
Gastos de administración	(2,118,760)	(1,814,260)	(1,999,350)
Gastos de operación	(3,712,520)	(3,357,020)	(3,546,610)
Ganancia en operaciones	16,883,980	25,092,980	16,903,390
Ingresos y costos financieros			
Ingresos financieros	24,734	34,734	34,734
Costos financieros	(970,957)	(970,367)	(970,367)
Total ingresos y costos financieros	(946,223)	(935,633)	(935,633)
Utilidad antes de impuesto	15,937,757	24,157,347	15,967,757
Impuesto sobre la renta	(4,462,572)	(7,488,778)	(4,462,572)
Utilidad del ejercicio	11,475,185	16,668,569	11,505,185
	Λ	Λ	Λ

4.4.2 Situaciones para considerar sobre los estados financieros bajo PCGA

Luego de analizar los estados financieros, luego de entrevistar al contador y gerencia financiera, se establecieron las situaciones importantes que serán claves para establecer los ajustes bajo NIIF para las PYMES, en cada componente de los estados financieros, los principales riesgos detectados se muestran a continuación:

- a) Efectivo y equivalentes de efectivo en dólares no reexpresados al tipo de cambio de cierre al 31 de diciembre de 2018 y 2017.
- b) En las cuentas por cobrar existen saldos incobrables por Q 1,700,000 y Q1,600,000 respectivamente.
- c) Existen cuentas por cobrar a socios que corresponde a retiro de dividendos que no va a ser reintegrado por los socios, no se ha pagado 5% ISR afecto.
- d) Se estableció que en las otras cuentas por cobrar existe un anticipo por Q 3,000,000 por compra de maquinaria.
- e) En inventarios, no se ha registrado la estimación por deterioro e inventarios inservibles al 31 de diciembre de 2018 y 2017 asciende a Q2,100,000 y Q 1,000,000 respectivamente.
- f) No están registradas las revaluaciones de edificio ni separado las propiedades de inversión, la administración decide no actualizar las depreciaciones acumuladas hasta cuando se tenga una nueva revaluación.
- g) Las inversiones en acciones no están al valor razonable
- h) Las inversiones en bonos no están registradas a su valor de mercado
- i) No se ha registrado el derecho de uso de una panel como activo en arrendamiento financiero según contrato de diciembre 2017.
- j) No se están amortizando los gastos de organización por carecer de documentación legal de soporte, se debe reconocer a resultados.
- k) No se ha provisionado honorarios profesionales por Q. 300,000

- l) La comercializadora no paga indemnización universal a sus empleados, por lo que se debe reversar la provisión contra las utilidades retenidas.
- m) Los aportes por capitalizar no están documentados apropiadamente y los socios pueden retirar dicho efectivo.
- n) No se ha reclasificado la parte proporcional del préstamo corriente
- o) No se ha revelado apropiadamente en la nota a los estados financieros, una contingencia fiscal con la Administración Tributaria por ajuste al IVA.
- p) En otras cuentas por cobrar también existe un importe por cobrar a partes relacionadas que no se cobran intereses, ni se cuenta con un plan para liquidar, la integración muestra antigüedad mayor a 10 años.
- q) Se debe analizar el principio de empresa en funcionamiento debido a la pugna existente entre los socios.
- r) La comercializadora decide calcular ISR diferido en el proceso de transición a pesar de que es opcional, en los dos años comparativos 2018 y 2017.
- s) La gerencia solicita una integración de todos los ajustes realizadas contra las utilidades retenidas desde el año 2016 a 2018.
- t) También se requiere un resumen de los ajustes y reclasificaciones
- u) No se ha elaborado el estado de flujo de efectivo para los dos años
- v) La administración requiere la hoja de trabajo del ISR diferido 2018 y 2017

4.4.3 Diseño y planificación de la transición a NIIF para las PYMES

Se resume en cinco pasos los procedimientos que el Contador Público y Auditor debe realizar para la preparación de los primeros estados financieros, que se describen a continuación:

- a) Identificar fecha de transición: en este paso se realiza con base al requerimiento de la comercializadora de mariscos, obtener los estados financieros de los últimos tres años con lo siguiente: balance general, el estado de resultados, estado de cambios en el patrimonio, estado de flujo de efectivos, integraciones contables y notas aclaratorias de las cifras presentadas si hubiere y realizar entrevistas al personal e investigación con personal clave para entender las operaciones de la entidad y su entorno.
- b) Identificar las diferencias entre políticas contables: identificar las diferencias entre políticas contables aplicadas según PCGA y según la NIIF para las PYMES, incluye revisar documentación de políticas ya existentes, e indagar sobre fuentes externas.
- c) Identificar las excepciones y exenciones opcionales: en este paso la comercializadora identificará que excepciones y exenciones tomará en cuenta para no aplicar ajustes retroactivos.
- d) Determinación de ajustes y elaboración de estados financieros: consiste en determinar, documentar y explicar los ajustes y reclasificaciones aplicables por la transición a NIIF para las PYMES, que incluye el traslado a la hoja de trabajo para obtener los estados financieros ajustados.
- e) Presentación y discusión de los informes: se concluye con la emisión del informe sobre el juego completo de estados financieros, integración de las notas, la revelación del impacto de la transición, en las notas aclaratorias.

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	EF-11
Revisado por: MCB	24-3-2021	1/6

4.4.4 Desarrollo de soluciones en la transición a NIIF para las PYMES

En el presente numeral se realizó un análisis de las principales políticas contables y divulgaciones obligatorias en cumplimiento de la sección 35, luego de la entrevista con el gerente financiero y contador general, se identificaron las principales políticas contables utilizadas antes de la transición, así como las nuevas políticas según NIIF para las PYMES, como se muestra en el cuadro siguiente:

Principales políticas contables	
Políticas aplicables antes de la transición	Nuevas políticas según NIIF para las PYMES
Bases de presentación	
Los estados financieros se preparan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados localmente.	Los primeros estados financieros conforme a NIIF para las PYMES deben contener una declaración explícita y sin reservas del cumplimiento, se aplicará la versión 2015.
Presentación de estados financieros	
Los estados financieros se preparan con base a principios locales, incluye el balance general, estado de resultados, estados de cambios en el patrimonio, flujo de efectivo no se elabora.	Se debe ajustar a la nueva estructura versión 2015, que incluye el juego completo de estados financieros, partiendo del estado de situación financiera, estado de resultados y otro resultado integral, estado de cambios en el patrimonio, estado de flujo de efectivo, y notas aclaratorias.
Efectivo y equivalentes de efectivo	
Según la Ley de actualización tributaria, son deducibles las pérdidas cambiarias surgidas en la compra y venta de divisas realizadas con instituciones del sistema financiero bajo la supervisión de la Superintendencia de bancos, así como las revaluaciones de las cuentas por cobrar y por pagar.	Reconoce el diferencial cambiario por tipo de cambio que debe registrarse en el resultado del período. También establece la reexpresión de estados financieros de una moneda funcional a una moneda de presentación.
Cuentas por cobrar	
Se estima bajo el método indirecto el 3% sobre cuentas y documentos por cobrar excluyendo los importes que tienen garantía hipotecaria o prendaria.	Las cuentas por cobrar se miden al costo amortizado cuando es a largo plazo, menos cualquier provisión de deterioro, cuando exista evidencia de importes que no podrán ser recuperadas se deben reconocer inmediatamente al resultado del período.

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	EF-11
Revisado por: MCB	24-3-2021	2/6

Principales políticas contables	
Políticas aplicables antes de la transición	Nuevas políticas según NIIF para las PYMES
Cuentas por cobrar a socios	
No regula el registro de cuentas por cobrar a socios, en realidad son retiro de dividendos que no serán reintegrados por los socios y que será descontado al momento de la distribución.	No cumple con la definición de activo que es un recurso controlado, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos, es decir contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo de la entidad.
Inventarios	
La evaluación inicial de las existencias de la entidad se realiza a su costo de adquisición o precio del bien, se aplica la fórmula de costeo primero entra primero en salir PEPS, no ajusta el valor de las existencias obsoletos o por rotación lenta.	Valoración al menor entre el costo y el Valor Neto de Realización VNR. Obliga a evaluar el deterioro de activos y permite una estimación por obsolescencia, deterioro, o inventario de lento movimiento. Permite el cambio de método de valuación mientras sea razonable.
Propiedades, planta y equipo	
El cálculo de la depreciación se realiza usando el método de línea recta, que consiste en aplicar sobre el valor de adquisición o costo histórico, un porcentaje anual, fijo y constante. Los porcentajes máximos legales según el ISR son los siguientes: edificios 5%, árboles y arbustos 15%, mobiliario y equipo 20%, animales de carga 20%, equipo de cómputo 33.33%, herramientas 25%, animales reproductores de raza 25% y otros 10%, permite la revaluación siempre y cuando este sea inscrito en el registro de catastro.	Establece que para reconocer un activo se debe considerar que producirá beneficios económicos futuros y que sea medible fácilmente, en cuanto a los elementos del costo incluye, precio, más impuestos no recuperados, gastos de montaje e instalación, honorarios profesionales. Los inmuebles se deben de depreciar por separado, permite utilizar dos métodos el de la revaluación y método del costo. Las tasas de las depreciaciones se establecen de acuerdo al análisis de la vida útil de los activos por parte de la administración.
Propiedades de inversión	
No está regulado en alguna ley específica, por lo tanto, no se separan las propiedades de inversión, se registra como activo y se deprecia a la tasa que indique dicha ley.	Se reconoce cuando se utiliza para generación de renta, plusvalía y fluya flujos de efectivo y sea medible al costo directamente atribuible. También se puede medir al valor razonable sin esfuerzo desproporcionado.
Activos intangibles distintos de la plusvalía	
Los gastos de organización están registrados como otros activos intangibles por el método de amortización de línea recta, en un período no menor de cinco (5) años en cuotas anuales, sucesivas e iguales.	Los activos intangibles deben ser activos identificables, no monetarios y sin apariencia física, que pueden ser vendidos, transferidos, explotados, se reconocen como activo si y solo si es probable que los beneficios económicos. así como los gastos de organización se deben de registrar a gasto en el resultado del período. Establece una vida útil finita y si no se puede establecer la misma se asume una vida útil máxima de 10 años.

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	EF-11
Revisado por: MCB	24-3-2021	3/6

Principales políticas contables	
Políticas aplicables antes de la transición	Nuevas políticas según NIIF para las PYMES
Información para revelar sobre partes relacionadas	
La Ley requiere que las transacciones con partes relacionadas no residentes cumplan con el principio de libre competencia según las normas de valoración entre partes relacionadas a través de un estudio de precios de transferencia. Las cuentas por cobrar a partes relacionadas son a largo plazo y no se garantiza su recuperación.	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 período puedan verse afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes con estas partes. Por eso requiere las revelaciones de ingresos, costos y gastos realizadas con partes relacionadas.
Inversiones en asociadas	
Se registran al costo de adquisición y no se registran actualizaciones debido a que serían gastos no deducibles en las inversiones en asociadas, por consiguiente, no están registradas al valor razonable de mercado.	Se registra al costo de adquisición o al valor razonable, cuando una entidad tiene una participación menor al 20%, cuando es superior y menor a un 50% se registra bajo el método de participación y cuando es mayor al 50% se debe de consolidar. También permite el registro al valor razonable con cambios en otro resultado integral del año.
Políticas contables, estimaciones y errores	
Las políticas deben de cumplir con lo contenido en el decreto 10-2012, libro I, para la determinación del ISR.	La NIIF para las PYMES exige que las políticas contables sean las propias normas, si no existe algún caso específico la administración de la comercializadora es la responsable de crear sus propias políticas.
Instrumentos financieros básicos	
La Ley de actualización tributaria no regula el registro de los instrumentos financieros básicos, por lo tanto, se registran al costo.	Se reconoce un activo o pasivo financiero que surja de un contrato al valor razonable, al método del costo amortizable con cambios en resultados. Así como los instrumentos de patrimonio mantenidos para la venta para negociar.
Arrendamiento financiero	
La ley del ISR no hace distinción entre arrendamiento financiero y operativo, dicha actividad no está regulado como tal en el ISR, sin embargo, se acostumbra a registrar como gastos el arrendamiento facturado y los intereses por arredramiento financiero son deducibles los importes pagados por arrendamiento financiero cuando se incurre, no se registra como activo ni pasivo en el balance general.	La norma establece dos tipos de arrendamientos el financiero y el operativo, considerar como arrendamiento financiero cuando se transfiere todos los riesgos al adquirente y la propiedad puede ser ó no transferida. El arredramiento operativo lo define como distinto al financiero. El arrendamiento financiero se registra como un activo depreciable y el pasivo a largo al plazo, se registran aparte los intereses como gasto del período bajo el costo amortizado, que posteriormente origina ISR Diferido al comparar las cifras financieras y fiscales.

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por:	ARB 23-3-2021	EF-11
Revisado por:	MCB 24-3-2021	4/6

Principales políticas contables	
Políticas aplicables antes de la transición	Nuevas políticas según NIIF para las PYMES
Provisiones y contingencias	
La Ley de actualización tributaria no contempla la creación de provisión excepto el de las indemnizaciones y las reservas técnicas computables establecidas por ley, como provisión de los riesgos derivados de las operaciones ordinarias de las entidades de seguros y fianzas, de ahorro, de capitalización, ahorro y préstamo.	Una provisión debe reconocerse si y sólo si: Se tiene una obligación presente ya sea legal o implícita como resultado de un suceso pasado; y es probable que haya que desprenderse de beneficios económicos para cancelar tal obligación; y puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación. Si la probabilidad de ocurrencia es mayor a la probabilidad de no ocurrencia, se registra la provisión, de lo contrario se revela un activo o pasivo contingente.
Pasivos y patrimonio (aportes por capitalizar)	
Dicha actividad no está regulada como tal en la ley de actualización tributaria.	Esta sección trata sobre la manera de clasificar instrumentos de patrimonio emitidos en poder de inversores o propietarios sobre si se clasifica como pasivo o como patrimonio.
Ingresos de actividades ordinarias	
Práctica por IVA, se reconoce el ingreso cuando se factura. La ley del actualización tributaria reconoce 3 tipos de rentas 1) actividades lucrativas, incluye venta de bienes y servicios prestados, pueden escoger la forma de tributar, 2) Rentas de trabajo en relación de dependencia 3) Rentas de capital que incluye dividendos, intereses, regalías, derechos de autor, ganancia de capital por venta de activos, arrendamiento de bienes, por su carácter cédular es distinta la tasa de ISR sobre dichas rentas y contempla también rentas exentas para entidades sin fines de lucro	Reconoce cuatro tipos de ingresos, por venta de bienes, servicios, intereses y dividendos, cuando se haya transferido todos los riesgos y ventajas del bien al comprador y que su costo de venta se pueda medir con fiabilidad y sea cobrable.
La legislación fiscal establece dos métodos para reconocer ingresos. a) Renta bruta del período la proporción a lo realmente ejecutado. b) Renta bruta del total percibido menos los costos y gastos efectivamente incurridos.	La sección 23 también contempla el tratamiento a los contratos de construcción en referencia al grado de terminación y menciona 3 posibles métodos que se pueden utilizar. a) la proporción de los costos incurridos, b) Inspecciones físicas del trabajo ejecutado, c) La terminación de una proporción física del contrato.

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	EF-11
Revisado por: MCB	24-3-2021	5/6

Principales políticas contables	
Políticas aplicables antes de la transición	Nuevas políticas según NIIF para las PYMES
Costos por préstamos	
Son deducibles al ISR los intereses sobre créditos y los gastos financieros directamente vinculados con tales créditos, obtenidos en instituciones bancarias, financieras que se encuentren sujetas a la vigilancia y supervisión de la Superintendencia de Bancos; o del Mercado de Valores y Mercancías; las Cooperativas de Ahorro y Crédito legalmente constituidas, los intereses para ser deducibles deben originarse de operaciones que generen renta gravada al contribuyente.	Los costos por préstamos es decir los intereses y otros costos en los que una entidad incurre y reconocerá a gasto en el resultado del período: (a) Los gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo. (b) Las cargas financieras con respecto a los arrendamientos financieros según la sección 20 arrendamientos. (c) Las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera.
Limitación a la deducción de los intereses el monto deducible por dicho concepto no podrá exceder al valor de multiplicar la tasa de interés que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, por un monto de tres veces el activo neto total promedio presentado por el contribuyente en su declaración jurada anual.	Se debe de reconocer como un gasto en el resultado del período en que se incurre y no tiene límites. No permite la capitalización en el activo.
Deterioro del valor de los activos	
Son gasto no deducible las pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, debidamente comprobados y las producidas por delitos contra el patrimonio cometidos en perjuicio del contribuyente. También permite el deterioro a través de los porcentajes máximos legales en las depreciaciones y amortizaciones.	Se debe de reconocer a resultados el deterioro de los activos.
Beneficios a los empleados (indemnizaciones)	
La ley de actualización tributaria indica que son deducibles las indemnizaciones pagadas por terminación de la relación laboral o las reservas que se constituyan hasta el límite del 8.33% del total de las remuneraciones anuales. Los sueldos pagados a socios no deber ser mayor al 10% de la renta bruta, los sueldos y salarios para que sea deducible tienen que estar reportadas en las planillas del seguro social.	Si una entidad paga de acuerdo con la ley laboral se debe de reconocer a resultado cuando se incurre. Si la empresa tiene la política de pagar indemnización universal la normativa establece que se debe realizar cálculos actuariales para determinar el valor razonable y poder registrar el gasto en el período actual y no contempla ninguna limitante respecto al pago de salarios u otros beneficios.

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por:	ARB 23-3-2021	EF-11
Revisado por:	MCB 24-3-2021	6/6

Principales políticas contables	
Políticas aplicables antes de la transición	Nuevas políticas según NIIF para las PYMES
Impuesto a las ganancias (ISR gasto y diferido)	
Los créditos fiscales se registran cuando se pagan a la SAT y no reconoce el ISR diferido. El ISR en Guatemala es cedular contempla diferentes tasas de ISR, por ejemplo, las rentas de capital al 10%, simplificado 7% sobre ingresos y 25% sobre renta imponible. Actualmente la entidad no reconoce el importe del Impuesto Sobre la Renta Diferido.	Reconoce dos tipos de créditos fiscales, así como Impuesto Sobre la Renta corriente y diferido que surgen de diferencias a partir de la aplicación de la NIIF para las PYMES a través de la comparación con las cifras fiscales de acuerdo con la legislación tributaria. Aunque es opcional el cálculo del ISR diferido en la transición, la comercializadora establece dicho impuesto para garantizar la comparabilidad en los años siguientes.
Conversión de la moneda extranjera	
Son deducibles las pérdidas cambiarias surgidas en la compra y venta de divisas realizadas con instituciones del sistema financiero bajo la supervisión de la Superintendencia de bancos, así como las revaluaciones de las cuentas por cobrar y por pagar.	Reconoce el diferencial cambiario por tipo de cambio que debe registrarse en el resultado del período. También establece la reexpresión de estados financieros de una moneda funcional a una moneda de presentación.
Sección 35 transición a la NIIF para las PYMES	
La ley de actualización tributaria y los principios contables locales no contempla ningún procedimiento sobre la adopción de ninguna base contable.	Trata el procedimiento en la adopción de NIIF para las PYMES por primera vez y poder establecer los saldos iniciales. El período de transición identificado es a partir del 01 de enero de 2017 para las cifras comparativas, para los estados financieros al 31 de diciembre 2018 cumplan plenamente con la normativa.
Administración de riesgos	
Las normas locales no contemplan la revelación de los riesgos que asumen las entidades al operar.	Se debe revelar los principales riesgos que asume la comercializadora sobre instrumentos financieros que puedan modificar las cifras, para que la información cumpla con el principio de un lector informado.
Secciones no aplicables por el giro del negocio	
	Para mantener al lector informado, se detalla las secciones que no se utilizaron por el giro del negocio. 9) Estados financieros consolidados y separados 12) Otros temas relacionados con los instrumentos financieros 15) Inversiones en negocios conjuntos 18) Activos intangibles distintos de la plusvalía 19) Combinaciones de negocios y plusvalía 24) Subvenciones del gobierno 26) Pagos basados en acciones 31) Hiperinflación 34) Actividades especiales

Fuente: Elaboración propia, con información proporcionada por la administración y NIIF para las PYMES.

4.4.5 Ejecución de la transición a NIIF para las PYMES

Se muestra la aplicación práctica de las fases de trabajo que incluye el diagnóstico, diseño y planificación, desarrollo de soluciones hasta la ejecución.

4.4.5.1 Índice de papeles de trabajo

La estructura de los papeles de trabajo se muestra a continuación:

Información financiera	Referencia	Página
Balance general con base PCGA anteriores		75
Estado de resultados con base a principios PCGA anteriores CPC		76
Hoja de flujos de efectivo año 2018	EF-4	115
Hoja de flujos de efectivo año 2017	EF-5	116
Centralizadora estado de situación financiera 2016	EF-6	117
Centralizadora estado de situación financiera 2017	EF-7	118
Centralizadora de estado de resultados 2017	EF-8	119
Centralizadora de estado de situación financiera 2018	EF-9	120
Centralizadora de estado de resultados 2018	EF-10	121
Análisis de políticas contables y divulgaciones obligatorias	EF-11	80
Determinación de ajustes y reclasificaciones		
Efectivo y equivalentes de efectivo	A	88
Cuentas por cobrar	B	89
Cuentas por cobrar a socios	C	90
Anticipo a proveedores	D	90
Inventarios	E	91
Propiedades, planta y equipo	F	92,93
Inversiones en acciones	G	94
Inversiones en bonos	H	94
Arrendamiento financiero	I	95
Gastos de organización	J	97
Provisión de honorarios profesionales	K	97
Reserva para indemnizaciones	L	98
Aportes por capitalizar	M	99
Préstamos bancarios	N	99
Contingencias	O	100
Partes relacionadas	P	100
Empresa en funcionamiento	Q	101
Impuesto sobre la renta diferido	R	101
Integración de las utilidades retenidas	S	103
Cédula de ajustes y reclasificaciones año 2016	A/R 1	104
Cédula de ajustes y reclasificaciones año 2017	A/R 2	105
Cédula de ajustes y reclasificaciones año 2018	A/R 3	107
Cálculo del impuesto sobre la renta diferido año 2017	ISR 1	111
Cálculo del impuesto sobre la renta diferido año 2018	ISR 2	113

Fuente: elaboración propia

4.4.5.2 Cédula de marcas

CPC Cédula preparado por el cliente


A/R Ajustes y reclasificaciones

PT Papeles de trabajo

∧ Suma vertical

 Va a

 Viene de

 Cotejado con documento físico

4.4.5.3 Determinación de ajustes y reclasificaciones

A continuación, se presenta los cálculos y explicaciones de los ajustes que incluyen las nuevas políticas contables aplicadas, que se explica en la nota No. 3 de los estados financieros, establecidas en la fase de diagnóstico así:

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	A
Revisado por: MCB	24-3-2021	

a) Efectivo y equivalentes de efectivo

La integración en quetzales se muestra a continuación:

Descripción	2018	2017
Caja General	550,000	500,000
Caja Chica	35,000	10,000
Banco Industrial, S.A.	3,044,444	3,069,444
Banco G&T, S.A. US\$	1,000,000	1,000,000
Diferencial Banco G&T, S.A. US\$	6,500,000	6,500,000
Inversiones en bonos BVN a 90 días	5,000,000	5,000,000
Total	16,129,444	16,079,444

Banco G&T registró un saldo de US\$1,000,000 no se ha realizado ninguna re-expresión, los tipos de cambio de cierre al 31 de diciembre 2018 y 2017 fueron de 7.73695 y 7.34477 el cálculo del diferencial se muestra como sigue:

Año	Saldos dólares	Tipo de cambio	Saldos en quetzales	Saldo contabilidad	Valor ajuste
2017	1,000,000	7.34477	7,344,770	7,500,000	-155,230
2018	1,000,000	7.73695	7,736,950	7,500,000	236,950
					392,180

Descripción	Debe	Haber
<u>Gastos financieros</u>		
Diferencial cambiario gasto	Q 155,230	
<u>Efectivo y equivalentes al efectivo</u>		
Diferencial banco G&T, S.A. US\$		Q 155,230
Diferencial cambiario para registrar al tipo de cambio de cierre 31-12-2017 según Banguat.	Q 155,230	Q 155,230
<u>Efectivo y equivalentes al efectivo</u>		
Diferencial banco G&T, S.A. US\$	Q 392,180	
<u>Ingresos financieros</u>		
Diferencial cambiario ingreso		Q 236,950
Utilidades retenidas		Q 155,230
Diferencial cambiario para registrar al tipo de cambio de cierre 31-12-2018 según Banguat.	Q 392,180	Q 392,180

EF-9

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	B
Revisado por: MCB	24-3-2021	

b) Cuentas por cobrar comerciales

En el análisis de antigüedad de saldos, se estableció cuenta incobrable por el caso del cliente A por un valor de Q.1,250,000, el cliente desapareció y cerró operaciones; el cliente B por un valor de Q.350,000 por fallecimiento no se ha realizado ningún requerimiento de cobro, ya que no fueron localizados por el departamento jurídico al 31 de diciembre 2017. En el 2018 el cliente C se declaró en quiebra y no cancelará un importe de Q.140,000 que se ha reconocido a resultados, no se contaba con suficiente documentación de soporte, se documentará en el año 2019.

Cuentas Incobrables				Total		
Ciente A	Q	1,250,000		Q	1,250,000	
Ciente B	Q	350,000		Q	350,000	
Ciente C			Q	100,000	Q	100,000
Total	Q	1,600,000	Q	100,000	Q	1,700,000
Estimación	Q	253,000		Q	253,000	
Ajustes	Q	1,347,000	Q	100,000	Q	1,700,000

El registro contable establecido se muestra a continuación:

Descripción	Debe	Haber
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas 2017	Q 1,347,000	
Gasto por Cuentas incobrables del período 2018	Q 140,000	
<u>Cuentas por cobrar comerciales</u>		
Estimación para cuentas incobrables		Q 1,487,000
Para registrar la cuenta incobrable del cliente A que no fue localizado por cierre de operaciones, el cliente B por fallecimiento y quiebra del cliente C.	Q 1,487,000	Q 1,487,000

Ver Pág. 120

EF-9

c) Cuentas por cobrar socios

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	C
Revisado por: MCB	24-3-2021	

Se estableció que el dinero no será reembolsado por los socios, al momento que la comercializadora pague los dividendos, dichas cuentas por cobrar son rebajadas del pago que les corresponde. El pago del 5% de ISR se realizará al momento de la liquidación, el registro contable queda así:

Descripción	Debe	Haber
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas 2016	Q 7,000,000	
Utilidades retenidas 2017	Q 500,000	
Utilidades retenidas 2018	Q 600,000	
<u>Otras cuentas por cobrar</u>		
Cuentas por cobrar a socios		Q 7,695,000
Impuesto sobre la renta		Q 405,000
Para rebajar las cuentas por cobrar a socios que no serán reintegrados y serán descontados de sus dividendos al momento que se decreten y la provisión de 5% de ISR afecto.	Q 8,100,000	Q 8,100,000

Ver Pág. 117

EF-9

d) Anticipo a proveedores

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	D
Revisado por: MCB	24-3-2021	

Se estableció que corresponde a un anticipo por compra de maquinaria industrial que mejorará el proceso de lavado y clasificación de los mariscos por un valor de Q 3,000,000 registrado en otras cuentas por cobrar al 31 de diciembre 2018 la reclasificación queda así:

Descripción	Debe	Haber
<u>Propiedades, planta y equipo</u>		
Anticipo a maquinaria	Q 3,000,000	
<u>Otras cuentas por cobrar</u>		
Anticipo a proveedores		Q 3,000,000
Para registrar anticipo a compra de maquinaria	Q 3,000,000	Q 3,000,000

Ver Pág. 120

EF-9

e) Inventarios

<u>Descripción:</u>	<u>Fecha</u>	<u>PT</u>
Hecho por: ARB	23-3-2021	E
Revisado por: MCB	24-3-2021	

Se tiene la siguiente información: para el año 2017 el inventario inservible ascendió a Q.1,000,000 y para el año 2018 el inventario inservible fue de Q.2,100,000, ambos confirmados a través de un inventario físico a esa fecha, el gerente de planta indica que dicho inventario quedó obsoleto y no será posible venderlo, y está próximo a vencer. Será documentado en abril del año 2019, en ese mes se facturó y se levantó el acta correspondiente, para registrarlo como costo deducible al ISR, el registro contable queda así:

Descripción	Debe	Haber
<u>Pérdida por deterioro de activos</u>		
Deterioro de inventarios 2017	Q 1,000,000	
Deterioro de inventarios 2018	Q 1,100,000	
<u>Inventarios</u>		
Provisión por deterioro de inventarios		Q 2,100,000
Para registrar pérdida por inventario inservible próximo a vencer establecidos al 31 de diciembre de 2017 y 2018.	Q 2,100,000	Q 2,100,000

EF-9

f) Propiedades, planta y equipo

<u>Descripción:</u>	<u>Fecha</u>	<u>PT</u>
Hecho por: ARB	23-3-2021	F
Revisado por: MCB	24-3-2021	1/2

Al revisar la integración se observó lo siguiente:

Inmuebles: no se ha registrado la revaluación del edificio que mide 600 metros cuadrados, donde se ubica la planta de procesamiento y las oficinas administrativas, existe una bodega que se alquila de un tamaño de 200 metros. La gerencia general proporcionó un avalúo del año 2016, el cual le asigna al local un valor de Q.5,200,000, el cual se compone de Q.1,000,000 al terreno y Q.4,200,000 (el valor de la construcción por metro cuadrado es de Q.7,000).

Para los años 2017 y 2018 el valor de metro cuadrado se tasó en Q.7,500 y Q.8,000 respectivamente, revisando las escrituras el terreno, su costo histórico es de Q.100,000 al 01 de enero de 1999, el resto pertenece a la construcción, se estima una vida útil de 50 años a partir del año 2000. La comercializadora hará uso de la exención, de la sección 35 de considerar como costo atribuido el valor razonable a la fecha de la transición, como se detalla a continuación:

	2016	2017	2018
Integración del edificio:	Q 2,100,000	Q 5,200,000	Q 5,200,000
Valor del terreno	Q 1,000,000	Q 1,000,000	Q 1,000,000
Valor de la construcción	Q 4,200,000	Q 4,500,000	Q 4,800,000
Valor de la construcción mts2	Q 7,000	Q 7,500	Q 8,000
Total mts 2	600	600	600
Total mts 2 en alquiler	200	200	200
Propiedades de inversión	Q 1,400,000	Q 1,500,000	Q 1,600,000
Edificios y construcciones	Q 2,800,000	Q 3,000,000	Q 3,200,000
Terrenos	Q 1,000,000	Q 1,000,000	Q 1,000,000
Total edificios	<u>Q 5,200,000</u>	<u>Q 5,500,000</u>	<u>Q 5,800,000</u>
	Q 700,000	Q (2,200,000)	

Ajuste al valor razonable 2016	Edificio en uso	Propiedades de inversión	Terreno	Totales
Costo bruto	2,100,000	0	100,000	2,200,000
(-) depreciación acumulada	(153,000)	0		(153,000)
Valor en libro	1,947,000	Q -	100,000	2,047,000
Avalúo técnico	<u>Q2,800,000</u>	<u>Q 1,400,000</u>	<u>Q1,000,000</u>	<u>Q5,200,000</u>
Ver ajuste año 2016 página 93	Q 853,000	Q 1,400,000	Q 900,000	Q3,153,000

Ajuste al valor razonable 2017	Edificio en uso	Propiedades de inversión	Terreno	Totales
Costo bruto	2,100,000	0	100,000	2,200,000
(-) depreciación acumulada	(153,000)	0		(153,000)
Valor en libro	1,947,000	Q -	100,000	2,047,000
Avalúo técnico	<u>Q3,000,000</u>	<u>Q 1,500,000</u>	<u>Q1,000,000</u>	<u>5,500,000</u>
Ver ajuste año 2017 página 93	Q 200,000	Q 100,000	Q -	Q 300,000

Ajuste al valor razonable 2018	Edificio en uso	Propiedades de inversión	Terreno	Totales
Costo bruto	2,100,000	0	100,000	2,200,000
(-) depreciación acumulada	(153,000)	0		(153,000)
Valor en libro	1,947,000	Q -	100,000	2,047,000
Avalúo técnico	<u>Q3,200,000</u>	<u>Q 1,600,000</u>	<u>Q1,000,000</u>	<u>Q5,800,000</u>
Ver ajuste año 2018 página 93	Q 200,000	Q 100,000	Q -	Q 300,000



<u>Descripción:</u>	<u>Fecha</u>	<u>PT</u>
Hecho por: ARB	23-3-2021	F
Revisado por: MCB	24-3-2021	2/2

De acuerdo con los cálculos anteriores el asiento contable queda así:

Descripción	Debe	Haber	Ref.
<u>Propiedades, planta y equipo 2016</u>			
Propiedades de inversión	Q 1,400,000		
Terrenos	Q 900,000		
Edificios y construcciones	Q 853,000		
<u>Utilidades retenidas</u>			
Superávit por revaluación		Q 3,153,000	
Para registrar a su valor razonable los terrenos y edificios y las propiedades de inversión según el avalúo de año 2016.	Q 3,153,000	Q 3,153,000	F 1/2
<u>Propiedades, planta y equipo 2017</u>			
Propiedades de inversión	Q 100,000		
Edificios y construcciones	Q 200,000		
<u>Utilidades retenidas</u>			
Superávit por revaluación		Q 300,000	
Para registrar a su valor razonable los terrenos y edificios y las propiedades de inversión según el avalúo de año 2017.	Q 300,000	Q 300,000	F 1/2
<u>Propiedades, planta y equipo 2018</u>			
Propiedades de inversión	Q 100,000		
Edificios y construcciones	Q 200,000		
<u>Utilidades retenidas</u>			
Superávit por revaluación		Q 300,000	
Para registrar a su valor razonable el importe de los terrenos y edificios y las propiedades de inversión según el avalúo de año 2018.	Q 300,000	Q 300,000	F 1/2

Ver cálculos en página No. 92

EF-9

g) Inversiones en acciones

<u>Descripción:</u>	<u>Fecha</u>	<u>PT</u>
Hecho por: ARB	23-3-2021	G
Revisado por: MCB	24-3-2021	

La comercializadora posee 10,000 acciones cuyo costo inicial fue de Q.100 por cada una, esta inversión registrada sobre el método de participación cotiza en el mercado de valores y según el último movimiento de la bolsa en el 2018 se cotizaba en Q.120 cada acción, es decir, 10,000 por Q 120, es igual a su valor razonable de Q 1,200,000 menos su valor en libros de Q 1,000,000 el excedente es de Q 200,000, el registro se muestra a continuación:

Descripción	Debe	Haber
<u>Inversiones en acciones</u>		
Inversiones acciones "Los Monos, S.A."	Q 200,000	
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas		Q 200,000
Para registrar el valor razonable de las acciones al 31-12-2018	Q 200,000	Q 200,000

Ver Pág. 120

EF-9

h) Inversiones en bonos

<u>Descripción:</u>	<u>Fecha</u>	<u>PT</u>
Hecho por: ARB	23-3-2021	H
Revisado por: MCB	24-3-2021	

Las inversiones en la Bolsa de Valores Nacional (BNV) se cotizan en el mercado al 120% de su valor en libros al 31 de diciembre 2018. El valor en libros es de Q 13,027,500 por 20% es igual a Q 2,605,500 de excedente para llegar a su valor razonable se presenta el asiento contable siguiente:

Descripción	Debe	Haber
<u>Inversiones en bonos a largo plazo</u>		
Inversiones en bonos	Q 2,605,550	
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas		Q 2,605,550
Para registrar el incremento del 20% de su valor razonable sobre el valor nominal de las inversiones en bonos sobre Q 13,027,500 de acuerdo a la cotización de la bolsa de valores.	Q 2,605,550	Q 2,605,550

Ver Pág. 120

EF-9

i) Arrendamiento financiero

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	I
Revisado por: MCB	24-3-2021	

Se tiene un contrato de leasing financiero una panel marca Toyota con la empresa Toyota Leasing, S.A., el cual tiene las siguientes características: a) fecha de inicio del contrato: 26 de diciembre de 2017 b) Plazo: 36 meses. c) Tipo de arrendamiento: forzoso. d) Al final del plazo: existe opción de compra por Q.50,000. e) Mantenimiento: queda a cargo del arrendatario.

El valor según el contrato es de Q.580,000 y un enganche de Q30,000 pagado en enero 2018 y reconocido a resultados, si el arrendatario desee cancelar el contrato, se obliga a continuar pagando las rentas hasta concluir el plazo. La vida útil estimada es de 10 años. El monto de la renta mensual es de Q.25,000 sin IVA, se realizarán a partir de enero 2018 cuando se empiece a utilizar, el registro contable queda así:

Descripción	Debe	Haber
<u>Propiedades, planta y equipo</u>		
Derecho de uso en vehículo en arrendamiento financiero	Q 580,000	
<u>Pasivo por arrendamiento financiero</u>		
Arrendamiento financiero a corto plazo		Q 124,267
Arrendamiento financiero a largo plazo		Q 425,733
Arrendamiento gasto		Q 30,000
Para registrar panel marca Toyota en arrendamiento financiero	Q 580,000	Q 580,000
<u>Gastos de Administración</u>		
Depreciación vehículo en arrendamiento financiero	Q 58,000	
<u>Depreciaciones acumuladas</u>		
Deprec. Acum. Vehículo arrendamiento		Q 58,000
Para registrar depreciación 2018 de vehículo en arrendamiento financiero con una vida útil estimada de 10 años.	Q 58,000	Q 58,000
<u>Pasivo por arrendamiento financiero</u>		
Arrendamiento financiero a corto plazo	Q 124,267	
<u>Gastos financieros</u>		
Intereses sobre arrendamiento financiero	Q 175,733	
<u>Gastos de Administración</u>		
Arrendamientos gasto		Q 300,000
Para reconocer pago a capital e intereses del primer año y reversar el gasto registrado para efectos fiscales.	Q 300,000	Q 300,000

Ver Pág. 120

EF-9

Los importes fueron calculados de la manera siguiente: **CPC**

Tabla de amortización francesa cuota nivelada

Nombre: Toyota Leasing, S.A.
 Saldo a financiar: Q550,000
 Tasa de interés anual: 35.39%
 Plazo en meses: 36
 Cuota nivelada: Q25,000

Pagos	Saldo Capital	Intereses	Pago Capital	Pago Total	Intereses	Capital
1	550,000.00	16,218.40	8,781.60	25,000.00		
2	541,218.40	15,959.45	9,040.55	25,000.00		
3	532,177.85	15,692.86	9,307.14	25,000.00		
4	522,870.71	15,418.41	9,581.59	25,000.00		
5	513,289.13	15,135.87	9,864.13	25,000.00		
6	503,425.00	14,845.00	10,155.00	25,000.00		
7	493,270.00	14,545.55	10,454.45	25,000.00		
8	482,815.54	14,237.27	10,762.73	25,000.00		
9	472,052.81	13,919.89	11,080.11	25,000.00		
10	460,972.70	13,593.16	11,406.84	25,000.00		
11	449,565.87	13,256.80	11,743.20	25,000.00		
12	437,822.67	12,910.52	12,089.48	25,000.00	175,733.18	124,266.82
13	425,733.18	12,554.02	12,445.98	25,000.00		
14	413,287.21	12,187.01	12,812.99	25,000.00		
15	400,474.22	11,809.19	13,190.81	25,000.00		
16	387,283.41	11,420.21	13,579.79	25,000.00		
17	373,703.62	11,019.77	13,980.23	25,000.00		
18	359,723.39	10,607.52	14,392.48	25,000.00		
19	345,330.92	10,183.12	14,816.88	25,000.00		
20	330,514.04	9,746.20	15,253.80	25,000.00		
21	315,260.24	9,296.39	15,703.61	25,000.00		
22	299,556.63	8,833.33	16,166.67	25,000.00		
23	283,389.96	8,356.60	16,643.40	25,000.00		
24	266,746.56	7,865.82	17,134.18	25,000.00	123,879.20	176,120.80
25	249,612.38	7,360.57	17,639.43	25,000.00		
26	231,972.96	6,840.42	18,159.58	25,000.00		
27	213,813.37	6,304.93	18,695.07	25,000.00		
28	195,118.30	5,753.65	19,246.35	25,000.00		
29	175,871.95	5,186.11	19,813.89	25,000.00		
30	156,058.07	4,601.84	20,398.16	25,000.00		
31	135,659.91	4,000.34	20,999.66	25,000.00		
32	114,660.25	3,381.10	21,618.90	25,000.00		
33	93,041.35	2,743.60	22,256.40	25,000.00		
34	70,784.95	2,087.31	22,912.69	25,000.00		
35	47,872.26	1,411.66	23,588.34	25,000.00		
36	24,283.92	716.08	24,283.92	25,000.00	50,387.62	249,612.38
Totales		350,000	550,000	900,000	350,000	550,000



Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	J
Revisado por: MCB	24-3-2021	

j) Gastos de organización

Estos corresponden a los gastos que se tuvieron que realizar para constituir la comercializadora y preapertura, que no se estaban amortizando a resultado, el asiento contable se muestra a continuación:

Descripción	Debe	Haber
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas	Q 646,085	
<u>Gastos de organización</u>		
Gastos de organización		Q 646,085
Para registrar a utilidades retenidas gastos de organización no amortizado en 2017 y 2018 debido a que no cumple con los requerimientos de NIIF para las PYMES para considerarse como un activo.	Q 646,085	Q 646,085

Ver Pág. 120

EF-9

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	K
Revisado por: MCB	24-3-2021	

k) Provisión de honorarios profesionales

Al 31 de diciembre de 2018 quedó pendiente de provisionar gastos de auditoría, debido que no se ha recibido la factura correspondiente, sin embargo, se cuenta la propuesta de servicios aprobado por la gerencia general por un monto total de Q.300,000 sin IVA, el registro contable queda así:

Descripción	Debe	Haber
<u>Gastos de administración</u>		
Honorarios profesionales	Q 300,000	
<u>Pasivo no corriente</u>		
Proveedores locales		Q 300,000
Para provisionar honorarios de auditoría del año 2018, según propuesta autorizado por gerencial general.	Q 300,000	Q 300,000

Ver Pág. 120

EF-9

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	L
Revisado por: MCB	24-3-2021	

I) Reserva para indemnización

No se efectuaron pagos de indemnizaciones a los empleados durante el año 2017, para el año 2018 los pagos por despidos en administración ascendieron a la cantidad de Q.50,000, del monto provisionado corresponde a un 60% a la administración y 40% a ventas. La comercializadora no tiene la política de pagar indemnización universal, para el cálculo del ISR se realiza la provisión del 8.33% sobre los sueldos pagados, por lo que se reversa dicha provisión el asiento contable queda así:

Descripción	Debe	Haber
<u>Indemnizaciones por pagar</u>		
Indemnizaciones por pagar 2017	Q 5,500,000	
<u>Gastos de administración</u>		
Indemnización gasto administración		Q 300,000
Indemnización gasto Ventas		Q 200,000
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas 2016		Q 5,000,000
Para reversar la provisión para las indemnizaciones debido que la compañía no tiene la política de pagar indemnización universal.	Q 5,500,000	Q 5,500,000

Para el año 2018 se adicionan los registros siguientes: Ver Pág. 118

EF-7

Descripción	Debe	Haber
<u>Indemnizaciones por pagar</u>		
Indemnizaciones por pagar	Q 500,000	
<u>Gastos de operación</u>		
Indemnización gasto administración		Q 300,000
Indemnización gasto Ventas		Q 200,000
Para reversar gasto por indemnizaciones provisionadas en 2018	Q 500,000	Q 500,000
<u>Gastos de operación</u>		
Indemnización gasto administración	Q 50,000	
<u>Indemnizaciones por pagar</u>		
Indemnizaciones por pagar		Q 50,000
Para registrar indemnizaciones pagadas en año 2018	Q 50,000	Q 50,000

Ver Pág. 120

EF-9

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	M
Revisado por: MCB	24-3-2021	

m) Aportes por capitalizar

Las aportaciones realizadas por socios de años anteriores no tienen firmado ningún tipo de acuerdo o documento que les impida exigir a la sociedad ese dinero, cuando lo requieran se reintegrará ese importe, el registro contable queda así:

Descripción	Debe	Haber
<u>Patrimonio</u>		
Aportes por capitalizar	Q 1,583,040	
<u>Pasivo no corriente</u>		
Cuentas por pagar a socios		Q 1,583,040
Reclasificación de aportes por capitalizar a pasivos, que no cumple con requerimientos de NIIF para las PYMES, para ser considerado como parte del capital social.	Q 1,583,040	Q 1,583,040

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	N
Revisado por: MCB	24-3-2021	

EF-9

n) Préstamos bancarios

Según escritura pública No. 175 del 15 diciembre de 2010, autorizada por el Notario Rolando Motta, Banrural S.A., otorgó un préstamo fiduciario por US\$.2,500,000 a 10 años plazo, pagadero mediante amortizaciones anuales, la comercializadora no ha reclasificado la parte proporcional a corto plazo por \$ 250,000 cada año, el ejemplo de la reclasificación al 31 de diciembre 2017 y 2018 queda así:

Descripción	Importe en US\$	Tipo cambio cierre	Saldo al cierre
año 2017	\$ 250,000	7.34477	1,836,193
año 2018	\$ 250,000	7.73695	1,934,238

Descripción	Debe	Haber
<u>Pasivo no corriente</u>		
Préstamos bancarios	Q 1,836,193	
<u>Pasivo corriente</u>		
Préstamos bancarios		Q 1,836,193
Para reclasificar a pasivo corriente \$ 250,000 para pagarse al año siguiente, según tipo de cambio cierre al 31-12-2017.	Q 1,836,193	Q 1,836,193
<u>Pasivo no corriente</u>		
Préstamos bancarios	Q 1,934,238	
<u>Pasivo corriente</u>		
Préstamos bancarios		Q 1,934,238
Para reclasificar como pasivo corriente la parte proporcional del préstamo corresponde a \$ 250,000 para pagarse al año siguiente, según tipo de cambio de cierre al 31-12-2018.	Q 1,934,238	Q 1,934,238

Ver Pág. 120

EF-9

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	○
Revisado por: MCB	24-3-2021	

o) Contingencias

El 15 de junio 2018 se recibió notificación de la SAT, donde requieren ajustar el IVA crédito fiscal de diciembre 2016, debido que existen facturas no bancarizado que rebajaron el IVA débito, el posible ajuste es por importe de Q.75,000 más 100% de multa e intereses resarcitorios, el abogado de la comercializadora indica que es defendible y agotarán las últimas instancias legales.

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	P
Revisado por: MCB	24-3-2021	

p) Partes relacionadas

La información por transacciones con partes relacionadas se detalla a continuación:

Descripción	Relación	2018	2017
Cuentas por cobrar			
Mariscos de Guatemala, S.A.	Relacionada	Q 4,400,000	Q 4,000,000
Los Monos, S.A.	Asociada	4,490,000	4,690,000
Total		Q 8,890,000	Q 8,690,000

Según entrevista con el gerente general, las cuentas por cobrar con partes relacionadas, no se cobran intereses y no se cuenta con un plan para liquidar esas cuentas, en la integración se observa que tiene antigüedad mayor a 10 años, dicho saldo se encuentra clasificado como activo corriente por lo que se traslada al activo no corriente y la reclasificación queda así:

Descripción	Debe	Haber
<u>Cuentas por cobrar partes relacionadas</u>		
Cuentas por cobrar partes relacionadas	Q 8,890,000	
<u>Otras cuentas por cobrar</u>		
Cuentas por cobrar partes relacionadas		Q 8,890,000
Para reclasificar a largo plazo las cuentas por cobrar entre partes relacionadas para 2018.	Q 8,890,000	Q 8,890,000

Ver Pág. 120

EF-9

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	Q
Revisado por: MCB	24-3-2021	

q) Empresa en funcionamiento

Se analizó la situación de la pugna entre los dos socios ya que uno se quiere retirar y crear su propia empresa, razón por la que durante el año 2018 se observa una reducción considerable en las ventas, debido que se perdió a un cliente importante a fin a ese socio, aunque nadie se quiere hacer cargo del préstamo bancario en caso de una liquidación de la sociedad anónima, esta información no requiere ajuste solo una revelación en las notas a los estados financieros.

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	R
Revisado por: MCB	24-3-2021	

r) Impuesto sobre la renta diferido

La comercializadora decide a pesar de no ser un requerimiento obligatorio en la transición, establecer y registrar dicho impuesto en la transición, por lo que se procedió a calcular dicho impuesto utilizando la técnica del balance, se compararon los importes fiscales que cumplen con el Impuesto Sobre la Renta Vigente a esa fecha, se estableció ISR diferido activo, pasivo, así como su efecto en resultados comparativos, el resumen de cálculo se muestra en seguida:

Activos generados por diferencias temporarias	2018	2017	Ajuste 2018
Deducibles en:	25%	25%	
Cuentas por cobrar comerciales	Q 371,750	Q 336,750	
Inventario de mariscos	525,000	250,000	
Gastos de organización	161,521	161,521	
Gastos de honorarios de auditoría	75,000	0	
Depreciaciones vehículo en arrendamiento financiero	145,000		
Total diferencias temporarias activas	Q 1,278,271	Q 748,271	Q 530,000
Pasivos generados por diferencias temporarias			
Imponibles en:			
Provisión para indemnizaciones	Q 1,500,000	Q 1,375,000	
Capital e intereses vehículo en arrendamiento financiero	106,433		
Total diferencias temporarias pasivas	Q 1,606,433	Q 1,375,000	Q 231,433
Impuesto sobre la renta diferido neto del período	Q (328,162)	Q (626,729)	Q 298,567
Impuesto sobre la renta diferido año anterior	626,729		
Total impuesto sobre la renta diferido ingreso (gasto)	Q 298,567	Q (626,729)	

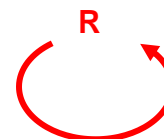
Ver ajuste en página No. 102



Los asientos contables se muestran a continuación:

Descripción	Debe	Haber	Ref.
<u>Impuesto sobre la renta diferido activo</u>			
Impuesto sobre la renta diferido activo	Q 748,271		
Impuesto Sobre la renta diferido gasto 2017	Q 626,729		
<u>Impuesto sobre la renta diferido pasivo</u>			
Impuesto sobre la renta diferido pasivo		Q 1,375,000	
Para registrar el impuesto sobre la renta diferido año 2017.	Q 1,375,000	Q 1,375,000	PT /R
<u>Impuesto sobre la renta diferido activo</u>			
Impuesto sobre la renta diferido activo	Q 530,000		
Impuesto sobre la renta diferido pasivo		Q 231,433	
<u>Impuesto sobre la renta diferido pasivo</u>			
Impuesto sobre la renta diferido ingreso 2018		Q 298,567	
Para regularizar el impuesto sobre la renta diferido año 2018.	Q 530,000	Q 530,000	PT /R

Ver resumen de cálculos en página 101



Los cálculos del ISR diferido para los dos años se muestran en los papeles ISR 1 y 2 páginas 111 al 114 según las tasas vigentes de ISR a esa fecha.

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	S
Revisado por: MCB	24-3-2021	

s) Integración de los ajustes realizadas a las utilidades retenidas

Los ajustes realizados contra las utilidades retenidas se detallan a continuación:

Descripción	Debe	Haber	Saldo	PT	Ref.	Página
Saldo inicial utilidades retenidas 01-01-2016		Q 16,949,772	Q 16,949,772			
Ajuste a documentos por cobrar a socios	Q 7,000,000		9,949,772	C		90
Ajustes a la provisión de indemnizaciones		5,000,000	14,949,772	L		98
Ajuste a gastos de organización	666,085		14,283,687	J		97
Subtotal al 31-12-2016	Q 7,666,085	Q 5,000,000	Q 14,283,687			
Traslado de la utilidad año 2016		11,505,185	25,788,872			
Ajuste a la estimación de cuentas incobrables	1,347,000		24,441,872	B		89
Ajuste a documentos por cobrar a socios	500,000		23,941,872	C		90
Ajuste por deterioro de inventarios	1,000,000		22,941,872	E		91
Ajuste a gastos de organización		20,000	22,961,872	J		97
Subtotal al 31-12-2017	Q 2,847,000	Q 11,525,185	Q 22,961,872			
Traslado de la utilidad año 2017		16,668,569	39,630,441			
Ajuste al efectivo y equivalentes diferencial		155,230	39,785,671	A		88
Ajuste a la estimación de cuentas incobrables	140,000		39,645,671	B		89
Ajuste a documentos por cobrar a socios	600,000		39,045,671	C		90
Ajuste inversiones en acciones a valor razonable		200,000	39,245,671	G		94
Ajuste a inversiones en bonos a valor razonable		2,605,550	41,851,221	H		94
Ajuste por reconocimiento de ISR diferido	626,729		41,224,493	R		101
Ajustes a la provisión de indemnizaciones		650,000	41,874,493	L		98
Total al 31-12-2018	Q 1,366,729	Q 20,279,349	Q 41,874,493			

EF-9

Para facilitar el trabajo se resumen los ajustes propuestos por los tres años, para trasladarlo a la hoja de trabajo, la hoja de cálculo de ISR diferido y hoja de trabajo del estado de flujo de efectivo, en los anexos que se presentarán a continuación:

Descripción: Fecha PT

Hecho por: ARB 23-3-2021 **A/R 1**

Revisado por: MCB 24-3-2021

4.4.5.4 Cédula de ajustes y reclasificaciones año 2016

Descripción	Debe	Haber
Ajuste y reclasificación No. 1		
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas	Q 7,000,000	
<u>Otras cuentas por cobrar</u>		
Cuentas por cobrar a socios		Q 7,000,000
Para rebajar las cuentas por cobrar a socios que no serán reintegrados y serán descontados de sus dividendos al momento que se decreten.	Q 7,000,000	Q 7,000,000
Ajuste y reclasificación No. 2		
<u>Indemnizaciones por pagar</u>		
Indemnizaciones por pagar	Q 5,000,000	
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas		Q 5,000,000
Para revertir la provisión para las indemnizaciones debido que la compañía no tiene la política de pagar indemnización universal.	Q 5,000,000	Q 5,000,000
Ajuste y reclasificación No. 3		
<u>Patrimonio</u>		
Aportes por capitalizar	Q 1,583,040	
<u>Pasivo no corriente</u>		
Cuentas por pagar a socios		Q 1,583,040
Reclasificación de aportes por capitalizar a pasivos, que no cumple con requerimientos de NIIF para las PYMES.	Q 1,583,040	Q 1,583,040
Ajuste y reclasificación No. 4		
<u>Cuentas por cobrar partes relacionadas</u>		
Cuentas por cobrar partes relacionadas	Q 6,890,000	
<u>Otras cuentas por cobrar</u>		
Cuentas por cobrar partes relacionadas		Q 6,890,000
Para reclasificar a largo plazo las cuentas por cobrar entre partes relacionadas.	Q 6,890,000	Q 6,890,000
Ajuste y reclasificación No. 5		
<u>Pasivo no corriente</u>		
Préstamos bancarios	Q 1,975,575	
<u>Pasivo corriente</u>		
Préstamos bancarios		Q 1,975,575
Para reclasificar a pasivo corriente que corresponde a \$ 250,000 para pagarse al año siguiente.	Q 1,975,575	Q 1,975,575
Ajuste y reclasificación No. 6		
<u>Propiedades, planta y equipo</u>		
Propiedades de inversión	Q 1,400,000	
Terrenos	Q 900,000	
Edificios y construcciones	Q 853,000	
<u>Utilidades retenidas</u>		
Superávit por revaluación		Q 3,153,000
Para registrar a su valor razonable los terrenos y edificios y las propiedades de inversión según el avalúo de año 2016.	Q 3,153,000	Q 3,153,000
Ajuste y reclasificación No. 7		
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas	Q 666,085	
<u>Gastos de organización</u>		
Gastos de organización		Q 666,085
Para reconocer a resultados gastos de organización	Q 666,085	Q 666,085
Totales	Q 26,267,700	Q 26,267,700

EF-6

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	A/R 2
Revisado por: MCB	24-3-2021	1/2

4.4.5.5 Cédula de ajustes y reclasificaciones año 2017

Descripción	Debe	Haber
Ajuste y reclasificación No. 1		
<u>Gastos financieros</u>		
Diferencial cambiario gasto	Q 155,230	
<u>Efectivo y equivalentes al efectivo</u>		
Diferencial banco G&T, S.A. US\$		Q 155,230
Para registrar al tipo de cambio de cierre 31-12-2017 según Banguat.	Q 155,230	Q 155,230
Ajuste y reclasificación No. 2		
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas	Q 1,347,000	
<u>Cuentas por cobrar comerciales</u>		
Estimación para cuentas incobrables		Q 1,347,000
Para registrar la cuenta incobrable del cliente A que no fue localizado por cierre de operaciones, el cliente B por fallecimiento, dicha cuenta se declaró incobrable.	Q 1,347,000	Q 1,347,000
Ajuste y reclasificación No. 3		
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas	Q 7,500,000	
<u>Otras cuentas por cobrar</u>		
Cuentas por cobrar a socios		Q 7,500,000
Para rebajar las cuentas por cobrar a socios que no serán reintegrados y serán descontados de sus dividendos al momento que se decreten.	Q 7,500,000	Q 7,500,000
Ajuste y reclasificación No. 4		
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas	Q 646,085	
<u>Gastos de organización</u>		
Gastos de organización		Q 646,085
Para reconocer a resultados gastos de organización no amortizado en 2017 debido a que no cumple con los requerimientos de NIIF para las PYMES para considerarse como un activo.	Q 646,085	Q 646,085
Ajuste y reclasificación No. 5		
<u>Indemnizaciones por pagar</u>		
Indemnizaciones por pagar 2017	Q 5,500,000	
<u>Gastos de administración</u>		
Indemnización gasto administración		Q 300,000
Indemnización gasto Ventas		Q 200,000
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas 2016		Q 5,000,000
Para reversar la provisión para las indemnizaciones debido que la compañía no tiene la política de pagar indemnización universal.	Q 5,500,000	Q 5,500,000

Ver Pág. 118

EF-7

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	A/R 2
Revisado por: MCB	24-3-2021	2/2

Descripción	Debe	Haber
Ajuste y reclasificación No. 6		
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas	Q 1,000,000	
<u>Inventarios</u>		
Provisión por deterioro de inventarios		Q 1,000,000
Para registrar pérdida por inventario inservible y próximo a vencer.	Q 1,000,000	Q 1,000,000
Ajuste y reclasificación No. 7		
<u>Cuentas por cobrar partes relacionadas</u>		
Cuentas por cobrar partes relacionadas	Q 8,690,000	
<u>Otras cuentas por cobrar</u>		
Cuentas por cobrar partes relacionadas		Q 8,690,000
Reclasificación a largo plazo cuentas por cobrar relacionadas.	Q 8,690,000	Q 8,690,000
Ajuste y reclasificación No. 8		
<u>Pasivo no corriente</u>		
Préstamos bancarios	Q 1,836,193	
<u>Pasivo corriente</u>		
Préstamos bancarios		Q 1,836,193
Para reclasificar a pasivo corriente \$ 250,000 para pagarse al año siguiente.	Q 1,836,193	Q 1,836,193
Ajuste y reclasificación No. 9		
<u>Propiedades, planta y equipo</u>		
Propiedades de inversión	Q 1,500,000	
Terrenos	Q 900,000	
Edificios y construcciones	Q 1,053,000	
<u>Utilidades retenidas</u>		
Superávit por revaluación		Q 3,453,000
Para registrar a su valor razonable los terrenos y edificios y las propiedades de inversión según el avalúo de año 2017.	Q 3,453,000	Q 3,453,000
Ajuste y reclasificación No. 10		
<u>Patrimonio</u>		
Aportes por capitalizar	Q 1,583,040	
<u>Pasivo no corriente</u>		
Cuentas por pagar a socios		Q 1,583,040
Reclasificación de aportes por capitalizar a pasivos, que no cumple con requerimientos de NIIF para las PYMES.	Q 1,583,040	Q 1,583,040
Ajuste y reclasificación No. 11		
<u>Impuesto sobre la renta diferido activo</u>		
Impuesto sobre la renta diferido activo	Q 748,271	
Impuesto Sobre la renta diferido gasto	Q 626,729	
<u>Impuesto sobre la renta diferido pasivo</u>		
Impuesto sobre la renta diferido pasivo		Q 1,375,000
Para registrar el impuesto sobre la renta diferido año 2017.	Q 1,375,000	Q 1,375,000
Totales	Q 33,085,548	Q 33,085,548

Ver Pág. 118



Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	A/R 3
Revisado por: MCB	24-3-2021	1/4

4.4.5.6 Cédula de ajustes y reclasificaciones año 2018

Descripción	Debe	Haber
Ajuste y reclasificación No. 1		
<u>Efectivo y equivalentes al efectivo</u>		
Diferencial banco G&T, S.A. US\$	Q 392,180	
<u>Ingresos financieros</u>		
Diferencial cambiario ingreso		Q 236,950
Utilidades retenidas		Q 155,230
Para registrar al tipo de cambio de cierre 31-12-2018 según Banguat.	Q 392,180	Q 392,180
Ajuste y reclasificación No. 2		
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas 2017	Q 1,387,000	
Gasto por Cuentas incobrables del período 2018	Q 100,000	
<u>Cuentas por cobrar comerciales</u>		
Estimación para cuentas incobrables		Q 1,487,000
Para registrar la cuenta incobrable del cliente A que no fue localizado por cierre de operaciones, el cliente B por fallecimiento y quiebra del cliente C.	Q 1,487,000	Q 1,487,000
Ajuste y reclasificación No. 3		
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas	Q 8,100,000	
<u>Otras cuentas por cobrar</u>		
Cuentas por cobrar a socios		Q 7,695,000
Impuesto sobre la renta		Q 405,000
Para rebajar las cuentas por cobrar a socios que no serán reintegrados y serán descontados de sus dividendos al momento que se decreten.	Q 8,100,000	Q 8,100,000
Ajuste y reclasificación No. 4		
<u>Indemnizaciones por pagar</u>		
Indemnizaciones por pagar	Q 5,550,000	
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas		Q 5,550,000
Para reversar saldo inicial de la provisión para las indemnizaciones debido que la compañía no tiene la política de pagar indemnización universal 2018.	Q 5,550,000	Q 5,550,000
Ajuste y reclasificación No. 5		
<u>Indemnizaciones por pagar</u>		
Indemnizaciones por pagar	Q 500,000	
<u>Gastos de operación</u>		
Indemnización gasto administración		Q 300,000
Indemnización gasto Ventas		Q 200,000
Para reversar gasto por indemnizaciones provisionadas en 2018.	Q 500,000	Q 500,000

Ver Pág. 120

EF-9

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	A/R 3
Revisado por: MCB	24-3-2021	2/4

Descripción	Debe	Haber
Ajuste y reclasificación No. 6		
<u>Gastos de operación</u>		
Indemnización gasto administración	Q 50,000	
<u>Indemnizaciones por pagar</u>		
Indemnizaciones por pagar		Q 50,000
Para registrar indemnizaciones pagadas en año 2018.	Q 50,000	Q 50,000
Ajuste y reclasificación No. 7		
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas 2017	Q 1,000,000	
<u>Costo de ventas</u>		
Deterioro de inventarios	Q 1,100,000	
<u>Inventarios</u>		
Provisión por deterioro de inventarios		Q 2,100,000
Para registrar pérdida por inventario inservible y obsoleto próximo a vencer al 2018.	Q 2,100,000	Q 2,100,000
Ajuste y reclasificación No. 8		
<u>Cuentas por cobrar partes relacionadas</u>		
Cuentas por cobrar partes relacionadas	Q 8,890,000	
<u>Otras cuentas por cobrar</u>		
Cuentas por cobrar partes relacionadas		Q 8,890,000
Para reclasificar a largo plazo las cuentas por cobrar entre partes relacionadas.	Q 8,890,000	Q 8,890,000
Ajuste y reclasificación No. 9		
<u>Pasivo no corriente</u>		
Préstamos bancarios	Q 1,934,238	
<u>Pasivo corriente</u>		
Préstamos bancarios		Q 1,934,238
Para reclasificar como pasivo corriente la parte proporcional del préstamo corresponde a \$ 250,000 para pagarse al año siguiente.	Q 1,934,238	Q 1,934,238
Ajuste y reclasificación No. 10		
<u>Propiedades, planta y equipo</u>		
Propiedades de inversión	Q 2,000,000	
Terrenos	Q 900,000	
Edificios y construcciones	Q 1,253,000	
<u>Utilidades retenidas</u>		
Superávit por revaluación		Q 4,153,000
Para registrar a su valor razonable el terreno, edificios y las propiedades de inversión según el avalúo de año 2016.	Q 4,153,000	Q 4,153,000
Ajuste y reclasificación No.11		
<u>Patrimonio</u>		
Aportes por capitalizar	Q 1,583,040	
<u>Pasivo no corriente</u>		
Cuentas por pagar a socios		Q 1,583,040
Reclasificación de aportes por capitalizar a pasivos, que no cumple con requerimientos de NIIF para las PYMES.	Q 1,583,040	Q 1,583,040

Ver Pág. 120



Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	A/R 3
Revisado por: MCB	24-3-2021	3/4

Descripción	Debe	Haber
Ajuste y reclasificación No. 12		
<u>Inversiones en bonos a largo plazo</u>		
Inversiones en bonos	Q 2,605,550	
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas		Q 2,605,550
Para registrar el incremento del 20% de su valor razonable sobre el valor nominal de las inversiones en bonos de Q 13,027,500.	Q 2,605,550	Q 2,605,550
Ajuste y reclasificación No. 13		
<u>Propiedades, planta y equipo</u>		
Anticipo a maquinaria	Q 3,000,000	
<u>Otras cuentas por cobrar</u>		
Anticipo a proveedores		Q 3,000,000
Para registrar anticipo a compra de maquinaria.	Q 3,000,000	Q 3,000,000
Ajuste y reclasificación No. 14		
<u>Inversiones en acciones</u>		
Inversiones en acciones "Los Monos, S.A."	Q 200,000	
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas		Q 200,000
Para registrar el valor razonable de las acciones al 31-12-2018.	Q 200,000	Q 200,000
Ajuste y reclasificación No. 15		
<u>Propiedades, planta y equipo</u>		
Derecho de uso en vehículo en arrendamiento financiero	Q 580,000	
<u>Pasivo por arrendamiento financiero</u>		
Arrendamiento financiero a corto plazo		Q 124,267
Arrendamiento financiero a largo plazo		Q 425,733
Arrendamiento gasto		Q 30,000
Para registrar panel marca Toyota en arrendamiento financiero.	Q 580,000	Q 580,000
Ajuste y reclasificación No. 16		
<u>Gastos de administración</u>		
Depreciación vehículo en arrendamiento financiero	Q 58,000	
<u>Depreciaciones acumuladas</u>		
Depreciaciones acumuladas vehículo arrendamiento		Q 58,000
Para registrar depreciación 2018 de vehículo en arrendamiento financiero con una vida útil estimada de 10 años.	Q 58,000	Q 58,000
Ajuste y reclasificación No. 17		
<u>Pasivo por arrendamiento financiero</u>		
Arrendamiento financiero a corto plazo	Q 124,267	
<u>Gastos financieros</u>		
Intereses sobre arrendamiento financiero	Q 175,733	
<u>Gastos de administración</u>		
Arrendamientos gasto		Q 300,000
Para reconocer pago a capital e intereses del primer año y reversar el gasto registrado para efectos fiscales.	Q 300,000	Q 300,000

Ver Pág. 120



<u>Descripción:</u>	<u>Fecha</u>	<u>PT</u>
Hecho por: ARB	23-3-2021	A/R 3
Revisado por: MCB	24-3-2021	4/4

Descripción	Debe	Haber
Ajuste y reclasificación No. 18		
<u>Gastos de administración</u>		
Honorarios profesionales	Q 300,000	
<u>Pasivo no corriente</u>		
Proveedores locales		Q 300,000
Para provisionar honorarios de auditoría del año 2018, según propuesta autorizado por gerencia general de fecha 31-10-2018.	Q 300,000	Q 300,000
Ajuste y reclasificación No. 19		
<u>Impuesto sobre la renta diferido activo</u>		
Impuesto sobre la renta diferido activo	Q 748,271	
Impuesto Sobre la renta diferido gasto (UR)	Q 626,729	
<u>Impuesto sobre la renta diferido pasivo</u>		
Impuesto sobre la renta diferido pasivo		Q 1,375,000
Para registrar el impuesto sobre la renta diferido año 2017.	Q 1,375,000	Q 1,375,000
Ajuste y reclasificación No. 20		
<u>Impuesto sobre la renta diferido activo</u>		
Impuesto sobre la renta diferido activo	Q 530,000	
Impuesto sobre la renta diferido pasivo		Q 231,433
<u>Impuesto sobre la renta diferido pasivo</u>		
Impuesto sobre la renta diferido ingreso		Q 298,567
Para regularizar el impuesto sobre la renta diferido año 2018.	Q 530,000	Q 530,000
Ajuste y reclasificación No. 21		
<u>Utilidades retenidas</u>		
Utilidades retenidas	Q 646,085	
<u>Gastos de organización</u>		
Gastos de organización		Q 646,085
Para reconocer a resultados gastos de organización no amortizado que no cumple con los requerimientos de NIIF para las PYMES para considerarse como un activo.	Q 646,085	Q 646,085
Totales	Q 44,334,093	Q 44,334,093

Ver Pág. 120



Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	ISR 1
Revisado por: MCB	24-3-2021	1/2

4.4.5.7 Cálculo del impuesto sobre la renta diferido año 2017

Mariscos Nacionales, S.A.

(Cifras expresadas en quetzales)

Cuenta	2017		Diferencia	Permanente y no afecto	25%		Comentario
	Saldo Fiscal	Saldo NIIF PYMES			Temporaria		
					Activa afecta	Pasiva afecta	
Activo Corriente							
Efectivo y equivalentes de efectivo	16,079,444	16,234,674	155,230	155,230			El diferencial cambiario por cuentas bancarias será gasto no deducible para el cálculo de ISR.
Cuentas por cobrar comerciales	20,255,000	20,255,000	0	-			Quando se documente será gasto deducible para el ISR, de lo contrario dicha diferencia se mantendrá al porcentaje máximo legal del 3% establecido por el ISR.
Estimación cuentas incobrables	-253,000	-1,600,000	-1,347,000		1,347,000		Solo es reclasificación y afecta utilidad.
Otras cuentas por cobrar	11,300,000	2,610,000	-8,690,000	8,690,000			
Cuentas por cobrar a socios	7,500,000	0	-7,500,000	7,500,000			
Inventarios	20,139,540	20,139,540	0	-			
Estimación inventarios obsoleto	0	-1,000,000	-1,000,000		1,000,000		Será deducible para ISR en el año 2019 cuando se facturé y se documente.
Activo no corriente							
Propiedades, planta y equipo (neto)	2,047,000	5,500,000	3,453,000	3,453,000			La revaluación no se depreciará.
Cuentas por cobrar relacionadas	0	8,690,000	8,690,000	8,690,000			
Inversiones en bonos	13,027,500	13,027,500	0				
Inversiones en acciones	1,000,000	1,000,000	0				
Impuesto sobre la renta diferido	0	748,271	748,271				
Gastos de organización	646,085	0	-646,085		646,085		Son gastos deducibles las amortizaciones bajo ISR.
Total del activo	91,741,569	85,604,985	-6,136,584	11,108,230	2,993,085	0	

Ver Pág. 101



Descripción: Fecha PT
 Hecho por: ARB 23-3-2021 **ISR 1**
 Revisado por: MCB 24-3-2021 **2/2**

Mariscos Nacionales, S.A.
 (Cifras expresadas en quetzales)

Cuenta	2017		Diferencia	Permanente y no afecto	25%		Comentario
	Saldo Fiscal	Saldo NIIF PYMES			Activa afecta	Pasiva afecta	
Vienen	91,741,569	85,604,985	6,136,584	11,108,230	2,993,085		Solo es reclasificación
Pasivo Corriente							
Proveedores	11,613,224	11,613,224	0				
Otras cuentas por pagar	9,311,778	9,311,778	0				
Préstamos bancarios corto plazo	0	1,836,193	1,836,193	1,836,193			
No corriente							
Préstamos bancarios	13,300,000	11,463,808	-1,836,193	-1,836,193			
Provisión para indemnizaciones	5,500,000	0	-5,500,000			5,500,000	
Impuesto sobre la renta diferido pasivo		1,375,000	1,375,000	1,375,000			
Cuentas por pagar a socios	0	1,583,040	1,583,040	1,583,040			
Total de pasivo	39,725,002	37,183,042	-2,541,960	2,958,040		0	
Patrimonio de los accionistas							El área de patrimonio no se considera para el cálculo del impuesto sobre la renta diferido, pero se muestra en el papel de trabajo para efectos de conciliación de activos y pasivos.
Capital suscrito y pagado	5,000,000	5,000,000	0				
Superávit por revaluación	0	3,453,000	3,453,000	3,453,000			
Aportes a futuras capitalizaciones	1,583,040	0	-1,583,040	-1,583,040			
Reserva legal	310,000	310,000	0	0			
Utilidades retenidas	28,454,957	22,961,872	-5,493,085	-5,493,085			
Utilidad del ejercicio	16,668,569	16,697,071	28,501	28,501			
Total patrimonio	52,016,567	48,421,943	-3,594,624	-3,594,624	2,993,085	5,500,000	
Total pasivo y patrimonio	91,741,569	85,604,985	-3,594,624	-3,594,624	2,993,085	5,500,000	

	2,993,085	5,500,000
Tasa ISR	25%	25%
ISR diferido	748,271	1,375,000
ISR diferido período anterior		
	748,271	1,375,000
Ingreso		Gasto
		626,729

Ver Pág. 101



4.4.5.8 Cálculo del impuesto sobre la renta diferido año 2018

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	ISR 2
Revisado por: MCB	24-3-2021	1/2

Mariscos Nacionales, S.A.
(Cifras expresadas en quetzales)

Cuenta	2018	2018	Diferencia	Permanente y no afecto	25%		Comentario
	Saldo Fiscal	Saldo NIIF PYMES			Activa afecta	Pasiva afecta	
<u>Activo corriente</u>							
Efectivo y equivalentes de efectivo	16,129,444	16,521,624	392,180	392,180			El diferencial cambiario por cuentas bancarias será gasto no deducible para el cálculo de ISR.
Cuentas por cobrar comerciales	20,255,000	20,255,000	0	-			Quando se documente será gasto deducible para el ISR, de lo contrario dicha diferencia se mantendrá al porcentaje máximo legal del 3% establecido por el ISR.
Estimación cuentas incobrables	-253,000	-1,740,000	-1,487,000		1,487,000		Solo es reclasificación y afecta utilidad.
Otras cuentas por cobrar	14,900,000	3,010,000	-11,890,000	11,890,000			
Cuentas por cobrar a socios	8,100,000	405,000	-7,695,000	7,695,000			
Inventarios	16,349,540	16,349,540	0	-			
Estimación inventarios obsoleto	0	-2,100,000	-2,100,000		2,100,000		Será deducible para ISR en el año 2019 cuando se facturó y se documente.
<u>Activo no corriente</u>							
Propiedades, planta y equipo (neto)	3,047,000	10,142,000	7,095,000	7,095,000			La revaluación no se depreciará.
Activos en arrendamiento financiero	0	580,000	580,000		580,000		
Cuentas por cobrar relacionadas	0	8,890,000	8,890,000	(8,890,000)			
Inversiones en bonos	13,027,500	15,633,050	2,605,550	2,605,550			
Inversiones en acciones	1,000,000	1,200,000	200,000	200,000			
Impuesto sobre la renta diferido	0	1,278,271	1,278,271				
Gastos de organización	646,085	0	-646,085		646,085		Son gastos deducibles las amortizaciones bajo ISR.
Total de activo	93,201,569	90,424,485	-2,777,084	20,987,730	4,813,085	0	

Ver Pág. 101

R

Descripción: Fecha PT
 Hecho por: ARB 23-3-2021 **ISR 2**
 Revisado por: MCB 24-3-2021 **2/2**

Mariscos Nacionales, S.A.
 (Cifras expresadas en quetzales)

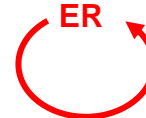
Cuenta	2018		Diferencia	Permanente y no afecto	25%		Comentario	
	Saldo Fiscal	Saldo NIIF PYMES			Activa afecta	Pasiva afecta		
Vienen	93,201,569	90,424,485	2,777,084	20,987,730	4,813,085			
Pasivo Corriente		0						
Proveedores	5,668,245	5,968,245	300,000		300,000		Será deducible para el ISR cuando se reciba la factura.	
Otras cuentas por pagar	6,541,572	6,946,572	405,000	(405,000)				
Pasivo por arrendamiento financiero	0	0	0					
Préstamos bancarios Corto plazo	0	1,934,238	1,934,238	1,934,238				
No corriente								
Préstamos bancarios	11,500,000	9,565,762	-1,934,239	(1,934,239)				
Provisión para indemnizaciones	6,000,000	0	-6,000,000			6,000,000		Se registrará como gasto cuando se pague en caso de despido, sin embargo; para efectos impositivos se provisiona el 8.33% sobre el importe total de sueldos y salarios.
Pasivo por arrendamiento financiero	0	425,733	425,733	425,733		425,733		
Impuesto sobre la renta diferido pasivo	0	1,606,433	1,606,433	1,606,433				
Cuentas por pagar a socios	0	1,583,040	1,583,040	1,583,040				
Total del pasivo	29,709,817	28,030,022	-1,679,795	3,210,205	300,000	6,425,733		
Patrimonio de los accionistas							En el patrimonio no se considera para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta Diferido, sin embargo se muestra en el papel de trabajo para efectos de conciliación de activos y pasivos.	
Capital suscrito y pagado	5,000,000	5,000,000	0					
Superávit por revaluación	0	4,153,000	4,153,000	4,153,000				
Aportes a futuras capitalizaciones	1,583,040	0	-1,583,040	(1,583,040)				
Reserva legal	310,000	310,000	0	-				
Utilidades retenidas	45,123,527	41,874,493	-3,249,034	(3,249,034)				
Utilidad del ejercicio	11,475,185	11,056,969	-418,216	(418,216)				
Total patrimonio	63,491,752	62,394,462	-1,097,290	(1,097,290)				
Total pasivo y patrimonio	93,201,569	90,424,485	-1,097,290	(1,097,290)	5,113,085	6,425,733		

Variación
 Sumas

Tasa ISR	5,113,085	6,425,733
ISR diferido	1,278,271	1,606,433
ISR diferido período anterior	748,271	1,375,000
	530,000	231,433

Ingreso 298,567 Gasto

Ver Pág. 101



Descripción: Fecha PT

Hecho por: ARB 23-3-2021 **EF-4**

Revisado por: MCB 24-3-2021

4.4.5.9 Hoja de flujos de efectivo año 2018

Mariscos Nacionales, S.A.
Cifras expresadas en quetzales

Cuentas	Saldos al 31/12/2018	Reclasificaciones		Saldos ajustados	Saldos al 31/12/2017	Diferencias (+) o (-)	Efecto sobre el efectivo
		Debe	Haber				
Activo							
Efectivo y equivalentes de efectivo	16,521,624			16,521,624	16,234,674	286,950	-
Cuentas por cobrar comerciales	20,255,000			20,255,000	20,255,000	-	-
Estimación cuentas incobrables	(1,740,000)			(1,740,000)	(1,600,000)	(140,000)	140,000
Otras cuentas por cobrar	3,415,000			3,415,000	2,610,000	805,000	(805,000)
Inversiones en bonos	15,633,050			15,633,050	13,027,500	2,605,550	(2,605,550)
Inversiones en acciones	1,200,000			1,200,000	1,000,000	200,000	(200,000)
Inventarios	16,349,540			16,349,540	20,139,540	(3,790,000)	3,790,000
Obsolescencia de inventarios	(2,100,000)			(2,100,000)	(1,000,000)	(1,100,000)	1,100,000
Propiedades, planta y equipo	11,140,200		700,000	10,440,200	6,498,200	3,942,000	(3,942,000)
Depreciaciones acumuladas	(998,200)			(998,200)	(998,200)	-	-
Cuentas por cobrar partes relacionadas	8,890,000			8,890,000	8,690,000	200,000	(200,000)
Impuesto sobre la renta diferido	1,278,271			1,278,271	748,271	530,000	(530,000)
Activo en arrendamiento financiero	580,000			580,000		580,000	(580,000)
Proveedores	(5,968,245)			(5,968,245)	(11,613,224)	5,644,979	(5,644,979)
Otras cuentas por pagar	(6,946,572)			(6,946,572)	(9,311,777)	2,365,205	(2,365,205)
Pasivo por arrendamiento financiero	(425,733)			(425,733)	-	(425,733)	425,733
Impuesto sobre la renta diferido	(1,606,433)			(1,606,433)	(1,375,000)	(231,433)	231,433
Préstamos bancarios	(11,499,999)			(11,499,999)	(13,300,000)	1,800,001	(1,800,001)
Otros pasivos	(1,583,040)			(1,583,040)	(1,583,040)	-	-
Capital suscrito y pagado	(5,000,000)			(5,000,000)	(5,000,000)	-	-
Superávit por revaluación	(4,153,000)	700,000		(3,453,000)	(3,453,000)	-	-
Utilidades retenidas	(41,874,493)			(41,874,493)	(39,658,943)	(2,215,550)	2,215,550
Reserva legal	(310,000)			(310,000)	(310,000)	-	-
Utilidad del ejercicio	(11,056,969)	11,056,969		0		0	(0)
	0	11,756,969	700,000.00	11,056,970	0	11,056,969	
Estado de resultados							
Ventas	(59,950,000)			(59,950,000)		(59,950,000)	59,950,000
Costo de ventas	39,353,500			39,353,500		39,353,500	(39,353,500)
Gastos administración	1,393,760		-	1,393,760		1,393,760	(1,393,760)
Gastos ventas	1,996,760		-	1,996,760		1,996,760	(1,996,760)
Otros productos y gastos financieros	1,985,006			1,985,006		1,985,006	(1,985,006)
Utilidad del ejercicio	11,056,969		11,056,969	-		-	-
Impuesto sobre la renta corriente	4,462,572			4,462,572		4,462,572	(4,462,572)
Impuesto sobre la renta diferido	(298,567)			(298,567)		(298,567)	298,567
	0	-	11,056,969	(11,056,969)	-	(11,056,969)	286,950
		11,756,969	11,756,969				
						Aumento neto de efectivo	286,950
						Diferencia	0

Ver pág.126

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	EF-5
Revisado por: MCB	24-3-2021	

4.4.5.10 Hoja de flujos de efectivo año 2017

Mariscos Nacionales, S.A.

Cifras expresadas en quetzales

Cuentas	Saldos al 31/12/2017	Reclasificaciones		Saldos ajustados	Saldos al 31/12/2016	Diferencias (+) o (-)	Efecto sobre el efectivo
		Debe	Haber				
Activo							
Efectivo y equivalentes de efectivo	16,234,674			16,234,674	15,879,444	355,230	-
Cuentas por cobrar comerciales	20,255,000			20,255,000	20,255,000	-	-
Estimación cuentas incobrables	(1,600,000)			(1,600,000)	(253,000)	(1,347,000)	1,347,000
Otras cuentas por cobrar	2,610,000			2,610,000	2,210,000	400,000	(400,000)
Inversiones en bonos	13,027,500			13,027,500	13,027,500	-	-
Inversiones en acciones	1,000,000			1,000,000	1,000,000	-	-
Inventarios	20,139,540			20,139,540	23,129,540	(2,990,000)	2,990,000
Estimación obsolescencia de inventarios	(1,000,000)		(1,000,000)	-	-	-	-
Propiedades, planta y equipo	6,498,200		300,000	6,198,200	6,198,200	-	-
Depreciaciones acumuladas	(998,200)			(998,200)	(998,200)	-	-
Cuentas por pagar partes relacionadas	8,690,000			8,690,000	6,890,000	1,800,000	(1,800,000)
Impuesto sobre la renta diferido	748,271	626,729		1,375,000		1,375,000	(1,375,000)
Pasivo							
Proveedores	(11,613,224)			(11,613,224)	(30,143,000)	18,529,776	(18,529,776)
Otras cuentas por pagar	(9,311,777)	-		(9,311,777)	(6,160,572)	(3,151,205)	3,151,205
Préstamos bancarios	-			-	-	-	-
Impuesto sobre la renta diferido	(1,375,000)			(1,375,000)		(1,375,000)	1,375,000
Préstamos bancarios	(13,300,000)			(13,300,000)	(15,200,000)	1,900,000	(1,900,000)
Otros pasivos	(1,583,040)			(1,583,040)	(1,583,040)	-	-
Capital suscrito y pagado	(5,000,000)			(5,000,000)	(5,000,000)	-	-
Superávit por revaluación	(3,453,000)	300,000		(3,153,000)	(3,153,000)	-	-
Utilidades retenidas	(22,961,872)			(22,961,872)	(25,788,872)	2,827,000	(2,827,000)
Reserva legal	(310,000)			(310,000)	(310,000)	-	-
Utilidad del ejercicio	(16,697,071)	16,697,071		-		-	-
	0	17,623,799	(700,000)	18,323,801	(0)	18,323,801	
Estado de resultados							
Ventas	(97,950,000)			(97,950,000)		(97,950,000)	97,950,000
Costo de ventas	68,500,000	(1,000,000)		67,500,000		67,500,000	(67,500,000)
Gastos administración	1,342,760		-	1,342,760		1,342,760	(1,342,760)
Gastos ventas	1,514,260		-	1,514,260		1,514,260	(1,514,260)
Otros productos y gastos financieros	1,780,403			1,780,403		1,780,403	(1,780,403)
Utilidad del ejercicio	16,697,071		16,697,071	-		-	-
Impuesto sobre la renta corriente	7,488,778			7,488,778		7,488,778	(7,488,778)
Impuesto sobre la renta diferido	626,729		626,729	-		-	-
	-	(1,000,000)	17,323,799	(18,323,799)	-	(18,323,800)	355,229
		16,623,799	16,623,799			Aumento neto de efectivo	355,230
						Diferencia	(0)

Ver pág.126

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	EF-6
Revisado por: MCB	24-3-2021	

4.4.5.11 Cédula centralizadora estado de situación financiera 2016

Mariscos Nacionales, S.A.

Al 31 de diciembre de 2016

Cifras expresadas en quetzales

Activo	Principios anteriores		Ajustes		SalDOS 2016 NIIF PYMES	Ref.	Pág
	Debe	Haber	Debe	Haber			
Efectivo y equivalentes de efectivo	15,879,444				15,879,444		
Cuentas por cobrar comerciales	20,002,000				20,002,000		
Otras cuentas por cobrar	9,100,000		6,890,000		2,210,000	P	100
Cuentas por cobrar a socios	7,000,000		7,000,000		-	C	90
Inventarios	23,129,540				23,129,540		
Total activo corriente	75,110,984	-	13,890,000		61,220,984	-	
<u>No corriente</u>	Λ		Λ		Λ		
Propiedades, planta y equipo (neto)	2,047,000	3,153,000			5,200,000	F	92,93
Cuentas por cobrar relacionadas	-	6,890,000			6,890,000	P	100
Inversiones en bonos	13,027,500				13,027,500		
Inversiones en acciones	1,000,000				1,000,000		
Gastos de organización	666,085		666,085		-	J	97
Total activo no corriente	16,740,585	10,043,000	666,085		26,117,500		
Total del activo	91,851,569	10,043,000	14,556,085		87,338,484		
<u>Pasivo y Patrimonio</u>	Λ	Λ	Λ		Λ		
<u>Corriente</u>							
Proveedores	30,143,000				30,143,000		
Otras cuentas por pagar	6,160,572				6,160,572		
Préstamos bancarios corto plazo	-		1,975,575		1,975,575	N	99
Total pasivo corriente	36,303,572	-	1,975,575		38,279,147		
<u>No corriente</u>							
Préstamos bancarios	15,200,000	1,975,575			13,224,425	N	99
Provisión para indemnizaciones	5,000,000	5,000,000			0		
Cuentas por pagar a socios	-		1,583,040		1,583,040	M	99
Total no corriente	20,200,000	6,975,575	1,583,040		14,807,465		
<u>Patrimonio de los accionistas</u>							
Capital suscrito y pagado	5,000,000				5,000,000		
Superávit por revaluación	-		3,153,000		3,153,000	E	91
Aportes a futuras capitalizaciones	1,583,040	1,583,040			0	L	98
Reserva legal	310,000				310,000		
Utilidades retenidas	16,949,772	7,666,085	5,000,000		14,283,687	S	103
Utilidad del ejercicio	11,505,185				11,505,185		
Total patrimonio	35,347,997	9,249,125	8,153,000		34,251,872		
Total de pasivo y patrimonio	91,851,569	26,267,700	26,267,700		87,338,484		
	Λ	Λ	Λ		Λ		

Ver cédula de ajustes y reclasificaciones del año 2016, para efectos del flujo de efectivo y garantizar la comparabilidad en 2017 en la página 104.

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	EF-7
Revisado por: MCB	24-3-2021	

4.4.5.12 Cédula centralizadora de estado de situación financiera 2017

Mariscos Nacionales, S.A.
 Al 31 de diciembre de 2017
 Cifras expresadas en quetzales



Activo	Principios		Saldos 2017	Ref.	Pág.
	anteriores	Ajustes			
		Debe	Haber	NIIF PYMES	
Corriente					
Efectivo y equivalentes de efectivo	16,079,444	155,230		16,234,674	A 88
Cuentas por cobrar comerciales	20,255,000			20,255,000	
Estimación cuentas incobrables	(253,000)		1,347,000	(1,600,000)	B 89
Otras cuentas por cobrar	11,300,000		8,690,000	2,610,000	P 100
Cuentas por cobrar a socios	7,500,000		7,500,000	-	C 90
Inventarios	20,139,540			20,139,540	
Estimación inventarios obsoleto	-		1,000,000	(1,000,000)	E 91
Total activo corriente	75,020,984	155,230	18,537,000	56,639,214	
No corriente					
Propiedades, planta y equipo (neto)	2,047,000	3,453,000		5,500,000	F 92,93
Cuentas por cobrar relacionadas	-	8,690,000		8,690,000	P 100
Inversiones en bonos	13,027,500			13,027,500	
Inversiones en acciones	1,000,000			1,000,000	
Impuesto sobre la renta diferido	-	748,271		748,271	R 101
Gastos de organización	646,085		646,085	-	
Total activo no corriente	16,720,585	12,891,271	646,085	28,965,771	
Total del activo	91,741,569	13,046,501	19,183,085	85,604,985	
Pasivo y patrimonio					
Corriente					
Proveedores	11,613,224			11,613,224	
Otras cuentas por pagar	9,311,778			9,311,778	
Préstamos bancarios corto plazo			1,836,193	1,836,193	N 99
Total pasivo corriente	20,925,002	-	1,836,193	22,761,195	
No corriente					
Préstamos bancarios	13,300,000	1,836,193		11,463,808	N 99
Provisión para indemnizaciones	5,500,000	5,500,000		-	
Impuesto sobre la renta diferido			1,375,000	1,375,000	R 101
Cuentas por pagar a socios			1,583,040	1,583,040	M 99
Total no corriente	18,800,000	7,336,193	2,958,040	14,421,848	
Patrimonio de los accionistas					
Capital suscrito y pagado	5,000,000			5,000,000	
Superávit por revaluación			3,453,000	3,453,000	F 92,93
Aportes a futuras capitalizaciones	1,583,040	1,583,040		-	M 99
Reserva legal	310,000			310,000	
Utilidades retenidas	28,454,957	10,493,085	5,000,000	22,961,872	S 103
Utilidad del ejercicio	16,668,569	626,729	655,230	16,697,071	
Total patrimonio	52,016,567	12,702,854	9,108,230	48,421,943	
Total de pasivo y patrimonio	91,741,569	33,085,548	33,085,548	85,604,985	

Las utilidades retenidas, fueron afectados por los ajustes del inciso S en la página 103 y cédula de ajustes y reclasificaciones en la página 105.

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	EF-8
Revisado por: MCB	24-3-2021	

4.4.5.13 Cédula centralizadora de estado de resultados 2017

Mariscos Nacionales, S.A.

Del 01 de enero al 31 diciembre 2017

Cifras expresadas en quetzales	Principios anteriores	Ajustes		Saldos 2017 NIIF PYMES	Ref.	Pág.
		Debe	Haber			
Ingresos	97,950,000			97,950,000		
Costo de ventas	(69,500,000)			(69,500,000)		
Ganancia bruta en ventas	28,450,000	-	-	28,450,000		
Gastos de operación						
Gastos de ventas	(1,542,760)		200,000	(1,342,760)	L	98
Gastos de administración	(1,814,260)		300,000	(1,514,260)	L	98
Gastos de operación	(3,357,020)	-	500,000	(2,857,020)		
Ganancia en operaciones	25,092,980	-	500,000	25,592,980		
Ingresos y costos financieros						
Ingresos financieros	34,734		155,230	189,964	A	88
Costos financieros	(970,367)			(970,367)		
Total Ingresos y costos financieros	(935,633)	-	155,230	(780,403)		
Utilidad antes de impuesto	24,157,347	0	655,230	24,812,577		
Impuesto sobre la renta	(7,488,778)			(7,488,778)		
Impuesto sobre la renta diferido		626,729		(626,729)	R	101
Utilidad del ejercicio	16,668,569	626,729	655,230	16,697,071		
	Λ	Λ	Λ	Λ		

Ver cédula de ajustes y reclasificaciones para mayor explicación de los incisos en la página 105.

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	EF-9
Revisado por: MCB	24-3-2021	

4.4.5.14 Cédula centralizadora de estado de situación financiera 2018

Mariscos Nacionales, S.A.
 Al 31 de diciembre de 2018
 Cifras expresadas en quetzales

Activo	Principios anteriores		Ajustes		Saldos 2018 NIIF PYMES	Ref.	Pág.
	Debe	Haber					
Corriente							
Efectivo y equivalentes de efectivo	16,129,444	392,180			16,521,624	A	88
Cuentas por cobrar comerciales	20,255,000				20,255,000		
Estimación cuentas incobrables	(253,000)		1,487,000		(1,740,000)	B	89
Otras cuentas por cobrar	14,900,000		11,890,000		3,010,000	D P	117,100
Cuentas por cobrar a socios	8,100,000		7,695,000		405,000	C	90
Inventarios	16,349,540				16,349,540		
Estimación inventarios obsoleto	-		2,100,000		(2,100,000)	E	91
Total activo corriente	75,480,984	392,180	23,172,000		52,701,164		
No corriente	Λ	Λ	Λ		Λ		
Propiedades, planta y equipo (neto)	3,047,000	7,153,000	58,000		10,142,000	D,F,I	117,93,95
Activos en arrendamiento financiero		580,000			580,000	I	95
Cuentas por cobrar relacionadas		8,890,000			8,890,000	C	90
Inversiones en bonos	13,027,500	2,605,550			15,633,050	H	94
Inversiones en acciones	1,000,000	200,000			1,200,000	G	94
Impuesto sobre la renta diferido		1,278,271			1,278,271	R	101
Gastos de organización	646,085		646,085		-	J	97
Total activo no corriente	17,720,585	20,706,821	704,085		37,723,321		
Total del activo	93,201,569	21,099,001	23,876,085		90,424,485		
Pasivo y Patrimonio	Λ	Λ	Λ		Λ		
Corriente							
Proveedores	5,668,245		300,000		5,968,245	K	97
Otras cuentas por pagar	6,541,572		405,000		6,946,572	C	90
Pasivo por arrendamiento financiero		124,267	124,267		-	I	95
Préstamos bancarios corto plazo			1,934,238		1,934,238	N	99
Total pasivo corriente	12,209,817	124,267	2,763,504		14,849,055		
No corriente							
Préstamos bancarios	11,500,000	1,934,238			9,565,762	N	99
Provisión para indemnizaciones	6,000,000	6,050,000	50,000		-	L	98
Arrendamiento financiero			425,733		425,733	I	95
Impuesto sobre la renta diferido		-	1,606,433		1,606,433	R	101
Cuentas por pagar a socios			1,583,040		1,583,040	M	99
Total no corriente	17,500,000	7,984,238	3,665,206		13,180,968		
Patrimonio de los accionistas							
Capital suscrito y pagado	5,000,000				5,000,000		
Superávit por revaluación			4,153,000		4,153,000	F	92,93
Aportes a futuras capitalizaciones	1,583,040	1,583,040			-	M	99
Reserva legal	310,000				310,000		
Utilidades retenidas	45,123,527	11,759,814	8,510,780		41,874,493	S	103
Utilidad del ejercicio	11,475,185	1,783,733	1,365,517		11,056,969		
Total patrimonio	63,491,752	15,126,587	14,029,297		62,394,462		
Total de pasivo y patrimonio	93,201,569	44,334,093	44,334,093		90,424,485		
	Λ	Λ	Λ		Λ		

Las utilidades retenidas, fueron afectados por los ajustes del inciso S. Ver cédula de ajustes y reclasificaciones en página 107 a 110.

Descripción:	Fecha	PT
Hecho por: ARB	23-3-2021	EF-10
Revisado por: MCB	24-3-2021	

4.4.5.15 Cédula centralizadora de estado de resultados 2018

Mariscos Nacionales, S.A.

Del 01 de enero al 31 diciembre 2018

Cifras expresadas en quetzales	Principios anteriores	Ajustes		Saldos 2018 NIIF PYMES	Ref.	Pág.
		Debe	Haber			
Ingresos	59,950,000			59,950,000		
Costo de ventas	(39,353,500)	1,100,000		(40,453,500)	E	91
Ganancia bruta en ventas	20,596,500	1,100,000		19,496,500		
Gastos de operación						
Gastos de ventas	(1,593,760)		200,000	(1,393,760)	L	98
Gastos de administración	(2,118,760)	508,000	630,000	(1,996,760)	L,K	97,98
Gastos de operación	(3,712,520)	508,000	830,000	(3,390,520)		
Ganancia en operaciones	16,883,980	1,608,000	830,000	16,105,980		
Ingresos y costos financieros						
Ingresos financieros	24,734		236,950	261,684	A	88
Costos financieros	(970,957)	175,733		(1,146,690)	I	95
Total ingresos y costos financieros	(946,223)	175,733	236,950	(885,006)		
Utilidad antes de impuesto	15,937,757	1,783,733	1,066,950	15,220,974		
Impuesto sobre la renta corriente	(4,462,572)			(4,462,572)		
Impuesto sobre la renta diferido			298,567	298,567	R	101
Utilidad del ejercicio	11,475,185	1,783,733	1,365,517	11,056,969		
	Λ	Λ	Λ	Λ		

Ver cédula de ajustes y reclasificaciones en la página 107 al 110.

4.5 Fase de finalización y comunicación de resultados de consultoría

A continuación, se presenta la carta de presentación de los estados financieros bajo NIIF para las PYMES al 31 de diciembre de 2018 y 2017.

Al consejo de administración y accionistas de
Mariscos Nacionales, S.A.

Hemos llevado a cabo los procedimientos acordados con ustedes en el proceso de transición a la NIIF para las PYMES, que comprenden la preparación del estado de situación financiera de apertura al 01 de enero de 2017 fecha de transición y los primeros estados financieros al 31 de diciembre de 2018 y 2017, como lo establece la sección No. 35 de dichas normas.

Nuestro encargo ha sido realizado de acuerdo con las Normas Internacionales de Servicios Relacionados, aplicables a los encargos para realizar procedimientos acordados, tales procedimientos se han diseñado con el propósito de lograr una transición exitosa en la aplicación de la NIIF para las PYMES por primera vez, como se detalla a continuación:

1. Consultoría en la selección de políticas contables.
2. Preparación de ajustes y reclasificaciones de 2018 y 2017
3. Estados financieros con notas aclaratorias bajo NIIF para las PYMES 2018 y 2017

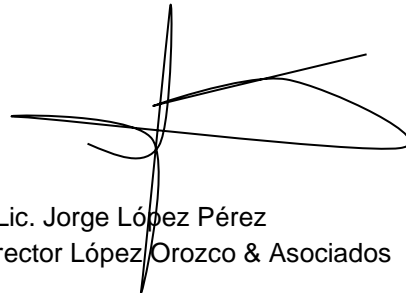
A continuación, informamos sobre los resultados obtenidos:

- a) Con respecto al procedimiento 1, hemos seleccionado las políticas contables apropiadas
- b) Con respecto al procedimiento 2, hemos establecidos los ajustes y reclasificaciones contables de las partidas requeridas por las NIIF para las PYMES.
- c) Con respecto al procedimiento 3, adjuntamos juego completo de estados financieros con sus respectivas notas aclaratorias por años terminados al 31 de diciembre 2018 y 2017.

Dado que los procedimientos anteriormente descritos no constituyen una auditoría por tal razón no, no expresamos seguridad alguna sobre las cifras de los estados financieros, en el caso de haber aplicado procedimientos adicionales o de haber realizado una auditoría, podrían haber llegado a nuestro conocimiento otras cuestiones, sobre las que les habríamos informado.

Nuestro informe se emite exclusivamente para el consejo de administración de la comercializadora para el propósito indicado en el primer párrafo de este informe y para su información, no debe ser utilizada por terceros distintos de los indicados anteriormente.

Guatemala, 18 de marzo de 2021.



Lic. Jorge López Pérez
Socio director López Orozco & Asociados

4.5.1 Primeros estados financieros bajo NIIF para las PYMES

Mariscos Nacionales, S.A.				
Estado de situación financiera				
Al 31 de diciembre de 2018 y 2017				
Cifras expresadas en quetzales				
Activo				
<u>Corriente</u>	Notas	2018	2017	2016
Efectivo y equivalentes de efectivo	4	16,521,624	16,234,674	15,879,444
Cuentas por cobrar comerciales	5	18,515,000	18,655,000	20,002,000
Otras cuentas por cobrar	6	3,415,000	2,610,000	2,210,000
Inventarios	7	14,249,540	19,139,540	23,129,540
Total activo corriente		52,701,164	56,639,214	61,220,984
<u>No corriente</u>				
Propiedades, planta y equipo (neto)	8	10,142,000	5,500,000	5,200,000
Activo en arrendamiento financiero		580,000	-	
Inversiones en bonos	9	15,633,050	13,027,500	13,027,500
Cuentas por cobrar partes relacionadas	10	8,890,000	8,690,000	6,890,000
Inversiones en acciones	11	1,200,000	1,000,000	1,000,000
Impuesto sobre la renta diferido activo	24	1,278,271	748,271	-
Total activo no corriente		37,723,321	28,965,771	26,117,500
Total del activo		90,424,485	85,604,985	87,338,484

Ver notas aclaratorias adjuntas a los estados financieros

Los estados financieros del año 2016 se utilizaron para la elaboración del estado de flujo de efectivo del año 2017, las mismas no son requeridas.



Lic. Rafael Estrada Ramos
Gerente Financiero



Rolando Motta Estrada
Contador General

Mariscos Nacionales, S.A.				
Estado de situación financiera				
Al 31 de diciembre de 2018 y 2017				
Cifras expresadas en quetzales				
Pasivo y patrimonio				
<u>Corriente</u>	Notas	2018	2017	2016
Proveedores	12	5,968,245	11,613,224	30,143,000
Otras cuentas por pagar	13	6,946,572	9,311,777	6,160,572
Préstamos bancarios	14	1,934,238	1,836,193	1,975,575
Pasivo por arrendamiento financiero	15	176,121	-	-
Total pasivo corriente		15,025,176	22,761,194	38,279,147
<u>No corriente</u>				
Préstamos bancarios	14	9,565,762	11,463,808	13,224,425
Pasivo por arrendamiento financiero	15	249,612	-	-
Impuesto sobre la renta diferido pasivo	24	1,606,433	1,375,000	-
Cuentas por pagar a socios		1,583,040	1,583,040	1,583,040
Total no corriente		13,004,847	14,421,848	14,807,465
<u>Patrimonio de los accionistas</u>				
Capital suscrito y pagado	16	5,000,000	5,000,000	5,000,000
Superávit por revaluación		4,153,000	3,453,000	3,153,000
Reserva legal		310,000	310,000	310,000
Utilidades retenidas		41,874,493	22,961,872	14,283,687
Utilidad del ejercicio		11,056,969	16,697,071	11,505,185
Total patrimonio		62,394,462	48,421,943	34,251,872
Total de pasivo y patrimonio		90,424,485	85,604,985	87,338,484

Ver notas aclaratorias adjuntas a los estados financieros

Los estados financieros del año 2016 se utilizaron únicamente para la elaboración del estado de flujo de efectivo del año 2017, las mismas no son requeridas.



Lic. Rafael Estrada Ramos
Gerente Financiero



Rolando Motta Estrada
Contador General

Mariscos Nacionales, S.A.
 Estados de resultados integrales
 Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2018 y 2017
 Cifras expresadas en quetzales

	Notas	2018	2017
Ingresos	17	59,950,000	97,950,000
Costo de ventas	18	(39,353,500)	(68,500,000)
Ganancia bruta en ventas		20,596,500	29,450,000
Gastos de operación			
Gastos de ventas	19	(1,393,760)	(1,342,760)
Gastos de administración	20	(1,996,760)	(1,514,260)
Gastos de operación		(3,390,520)	(2,857,020)
Ganancia en operaciones		17,205,980	26,592,980
Ingresos y costos financieros			
Ingresos financieros	21	261,684	189,964
Costos financieros	22	(1,146,690)	(970,367)
Pérdida por deterioro de activos		(1,100,000)	(1,000,000)
Total ingresos y costos financieros		(1,985,006)	(1,780,403)
Utilidad antes de impuesto		15,220,974	24,812,577
Impuesto sobre la renta corriente	23	(4,462,572)	(7,488,778)
Impuesto sobre la renta diferido	24	298,567	(626,729)
Utilidad del ejercicio		11,056,969	16,697,071
Las notas aclaratorias son parte integral de los mismos			



Lic. Rafael Estrada Ramos
 Gerente Financiero



Rolando Motta Estrada
 Contador General

Mariscos Nacionales, S.A.		
Estados de flujos de efectivo		
Por los años terminados al 31 de diciembre de 2018 y 2017		
Cifras expresadas en quetzales		
Flujo de efectivo por actividades de operación	2018	2017
Utilidad del ejercicio	11,056,969	16,697,071
Conciliación entre la utilidad neta y los flujos de efectivo		
Operaciones que no generan flujo de efectivo		
Obsolescencia de inventarios	1,100,000	1,000,000
Ajuste al valor razonable de las inversiones en bonos	(2,605,550)	-
Estimación de cuentas incobrables	140,000	1,347,000
Ajuste a utilidades retenidas	2,215,549	(2,827,001)
Ajuste al valor razonable de inversiones en acciones	(200,000)	-
Impuesto sobre la renta diferido	(298,567)	626,729
Por actividades de operación		
(Aumento) disminución en:		
(Aumento) en otras cuentas por cobrar	(805,000)	(400,000)
(Aumento) en cuentas por cobrar partes relacionadas	(200,000)	(1,800,000)
Disminución en inventarios	3,790,000	2,990,000
Aumento (disminución) en:		
(Disminución) en proveedores	(5,644,979)	(18,529,776)
(Disminución) aumento en otras cuentas por pagar	(2,365,204)	3,151,207
Efectivo neto obtenido por actividades de operación	<u>6,183,218</u>	<u>2,255,230</u>
Flujo de efectivo por actividades de inversión		
Adquisición de propiedades, planta y equipo (Nota 8)	(3,942,000)	-
Derecho de uso por vehículo en arrendamiento financiero	(580,000)	-
Efecto neto utilizado en actividades de inversión	<u>(4,522,000)</u>	<u>-</u>
Flujo de efectivo por actividades de financiamiento		
Pago de préstamo bancario	(1,800,001)	(1,900,000)
Vehículo por arrendamiento financiero	425,733	-
Efecto neto por actividades de financiamiento	<u>(1,374,268)</u>	<u>(1,900,000)</u>
Aumento del flujo del efectivo en el año	286,950	355,230
Efectivo al inicio del período	16,234,674	15,879,444
Efectivo y equivalentes al final del año (Nota 4)	<u>16,521,624</u>	<u>16,234,674</u>
Las notas aclaratorias, son parte integral de los mismos		

La hoja de trabajo que se utilizó para realizar los estados de flujos de efectivo se observa en las páginas 112 y 113.



Lic. Rafael Estrada Ramos
Gerente Financiero

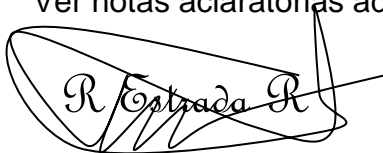


Rolando Motta Estrada
Contador General.

Mariscos Nacionales, S.A.
 Estado de cambios en el patrimonio
 Por los años terminados al 31 de diciembre de 2018 y 2017
 Cifras expresadas en quetzales

Descripción	Capital Suscrito y pagado	Reserva legal	Superávit por Revaluación	Utilidades Retenidas	Utilidad del ejercicio	Total
Saldo al 31 de diciembre 2016	5,000,000	310,000	3,153,000	14,283,687	11,505,185	34,251,872
<u>Movimientos durante el período 2017</u>						
Traslado utilidad del ejercicio 2016				11,505,185	(11,505,185)	-
Ajustes a las utilidades retenidas				(2,827,001)		(2,827,001)
Ajuste por superávit por revaluación			300,000			300,000
Utilidad del ejercicio 2017					16,697,071	16,697,071
Saldo al 31 de diciembre 2017	5,000,000	310,000	3,453,000	22,961,872	16,697,071	48,421,943
<u>Movimientos durante el período 2018</u>						
Traslado utilidad del ejercicio 2017				16,697,071	(16,697,071)	-
Ajustes a las utilidades retenidas				2,215,549		2,215,549
Ajuste por superávit por revaluación			700,000			700,000
Utilidad del ejercicio 2018					11,056,969	11,056,969
Saldo al 31 de diciembre 2018	5,000,000	310,000	4,153,000	41,874,493	11,056,969	62,394,462

Ver notas aclaratorias adjuntas a los estados financieros



Lic. Rafael Estrada Ramos
 Gerente Financiero



Rolando Motta Estrada
 Contador General

4.5.2 Notas a los estados financieros bajo NIIF para las PYMES

Nota 1 Breve historia de la comercializadora

Mariscos Nacionales, S.A. fue constituida bajo las leyes de la República de Guatemala el 02 de diciembre de 1999 por un plazo indefinido siendo su principal actividad la comercialización de mariscos, no produce ni transforma la materia prima, únicamente se importa la misma para darle los cortes finos, empaque, almacenamiento, venta y distribución, siempre conservando el estado natural de los mariscos. El domicilio fiscal se ubica en Bárcenas, Villa Nueva. Guatemala.

Nota 2 Unidad monetaria compra

La adquisición y venta de divisas debe efectuarse en el sistema bancario nacional, el Banco de Guatemala, entidad autorizada por la Junta Monetaria para ejecutar las políticas el tipo de cambio de referencia al cierre del período al 31 de diciembre de 2018 y 2017 era de Q. 7.73695 y Q. 7.34477 respecto al dólar US\$ 1.00.

Nota 3 Principales políticas contables

Los principios, políticas y prácticas contables adoptadas por la comercializadora, en la preparación de su información financiera, se resumen a continuación:

a) Declaración de cumplimiento

Los estados financieros adjuntos se prepararon de conformidad con la Norma Internacional de Información Financiera, para las PYMES emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés). Estos estados financieros fueron aprobados para emisión por el consejo de administración, el 26 de marzo de 2021.

b) Base de medición

Los estados financieros adjuntos se prepararon sobre la base del costo histórico.

c) Adopción de NIIF para las PYMES

Desde el momento de su constitución la comercializadora ha presentado sus estados financieros en conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala y observando las reglas contenidas la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, dichos estados financieros son para fines fiscales no incluían cifras comparativas ni declaración de cumplimiento.

El período de transición es a partir del 01 de enero de 2017 para las cifras comparativas. El conjunto completo de estados financieros elaborados para el año finalizado el 31 de diciembre de 2018 constituye los primeros estados financieros que cumplen con la NIIF para las PYMES, el impacto de la transición se detalla en la nota No. 26 página 142.

- **Uso de estimaciones y juicios**

La preparación de los estados financieros requiere que la administración de la comercializadora realice, estimaciones, supuestos o juicios que afectan la aplicación de las políticas contables y las cifras reportadas en los activos, pasivos, ingresos y gastos en donde los resultados reales pueden diferir de estas estimaciones, los que tienen un efecto significativo en los importes reconocidos en los estados financieros.

d) Efectivo y equivalentes de efectivo

Las disponibilidades están representadas por el dinero en efectivo depositado en los bancos locales. A la fecha de los estados financieros, no existían restricciones de uso sobre los saldos de disponibilidades.

e) Cuentas por cobrar y cuentas incobrables

Las cuentas por cobrar son registradas a su valor real de acuerdo con la venta en base a los términos normales de crédito, no se cargan intereses. La estimación para cuentas incobrables sobre los saldos por cobrar a clientes se determina base en su experiencia histórica, identificando las cuentas vencidas a través del análisis de antigüedad de saldos, las cuentas incobrables se cargan a la estimación, la cual se incrementa durante el año con el valor de los saldos que se consideran incobrables.

f) Inventarios

Los inventarios se valúan al costo o a su valor neto realizable, el que sea menor. Los inventarios se encuentran valuados al costo promedio el más bajo, utilizando el método de costo promedio ponderado de compra.

g) Propiedades, planta y equipo

Las propiedades, planta y equipo se registran al costo de adquisición menos su depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de valor, si hubiere. Así como cualquier otro costo directamente atribuible para colocar el activo en condiciones de uso, para determinar las depreciaciones a registrar se lleva un auxiliar por separado. La comercializadora utiliza el método de la revaluación como costo atribuido para registrar el valor razonable de los edificios y propiedades de inversión.

- **Depreciaciones y amortizaciones**

La depreciación se calcula sobre el importe depreciable, sin su valor residual bajo el método de línea recta sobre la vida útil estimada, los terrenos no se deprecian. Los activos intangibles se amortizan con relación a la vida útil de los contratos o 10 años máximos. La vida útil por los años terminados el 31 de diciembre 2018 y 2017 son:

Descripción del activo	Vida útil
Edificios	50 años
Mobiliario y equipo	20 años
Vehículos	10 años
Equipo de computación y software	10 años
Arrendamiento financiero	10 años

- **Activos revaluados**

Los inmuebles se presentan a su valor revaluado determinado por valuador independiente menos la pérdida por deterioro, si la hubiere. Los aumentos y disminuciones de los activos revaluados se registran en el patrimonio, en la cuenta superávit por revaluación.

h) Inversiones en acciones y bonos

La Comercializadora registra sus inversiones en acciones y en bonos inicialmente al costo de adquisición, y posteriormente las mide por el método del valor razonable, que consiste en llevarlo a su valor actual de mercado.

i) Reservas de pasivo laboral

De acuerdo con el Código de Trabajo decreto número 1441 de la República de Guatemala, se tiene la obligación de pagar a sus empleados las prestaciones laborales a que tienen derecho aplicando los siguientes porcentajes:

Descripción	% de reserva anual
Aguinaldo	8.33
Bonificación anual	8.33
Vacaciones	4.17

Los patronos tienen la obligación de pagar a sus empleados y trabajadores en caso de despido injustificado, indemnización laboral equivalente al sueldo de un mes por cada año trabajado a su servicio, o a sus beneficiarios en caso de muerte, conforme lo establecido por el artículo 85 inciso a) del Código de Trabajo. Cuando se efectúan dichos pagos se carga a gastos.

j) Provisiones

Se reconoce una provisión en el estado de situación financiera si como resultado de eventos pasados la comercializadora tiene una obligación presente legal o implícita que puede ser estimada de forma fiable, y es probable que se requiera la salida de beneficios económicos para cancelar la obligación. El valor estimado de esa provisión se ajusta a la fecha del estado de situación financiera afectando los resultados del período contable.

k) Arrendamientos financieros

Los arrendamientos se clasifican como arrendamiento financiero siempre y cuando se transfieran sustancialmente todos los riesgos y beneficios sobre la propiedad del activo arrendado, se reconoce el activo, su pasivo y se reconoce a resultados vía depreciación según la vida útil estimada en el contrato contractual, los demás arrendamientos se clasifican como operativos.

l) Impuesto sobre la renta

El Impuesto Sobre la Renta incluye el corriente y diferido, el cual se reconoce en el estado de resultados bajo los criterios siguientes:

Corriente: el impuesto sobre la renta corriente es el impuesto que se estima pagar sobre la renta gravable afecta para el año, utilizando las tasas impositivas vigentes a la fecha del reporte.

Diferido: el impuesto sobre la renta diferido se establece comparando las cifras fiscales y los importes para propósitos financieros, utilizando las tasas de impuesto que se espera aplicar a las diferencias temporales cuando éstas sean reversadas, con base en la legislación vigente a la fecha de cierre.

m) Reconocimiento de ingresos

La venta de mariscos se reconoce como ingreso cuando son entregados y se ha transferido los riesgos y beneficios al comprador, se registran al valor razonable a recibir por cobrar, netos de devoluciones, descuentos e impuestos recaudados a nombre de la Administración Tributaria.

n) Reconocimiento de costos y gastos

En general los costos y gastos por las ventas se reconocen conforme se incurren.

o) Productos financieros

Incluyen ingresos por intereses sobre cuentas bancarias y diferencial cambiario, los cuales se reconocen en los resultados por el método de lo devengado, utilizando el método del tipo de interés efectivo.

p) Cuentas por pagar

Los pasivos por cuentas por pagar por compra de bienes y servicios recibidos y que son obligaciones en términos normales de crédito y no les cargan intereses, normalmente son pagados en un término de 30 a 90 días.

q) Costos financieros

Los costos financieros incluyen los gastos por interés sobre préstamos bancarios y arrendamiento financiero, comisiones bancarias y diferencial cambiario y otras obligaciones, los cuales se reconocen en resultados por el método de lo devengado.

r) Eventos subsecuentes

Los eventos subsecuentes fueron evaluados y revelados correctamente en la nota a los estados financieros ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha de su autorización, que requiera la modificación de las cifras presentadas en los estados financieros autorizados.

s) Fluctuaciones cambiarias

La moneda funcional y de presentación de la comercializadora es el Quetzal guatemalteco (Q.). Las diferencias cambiarias que resultan por transacciones o reexpresión de moneda extranjera a la fecha del cierre, se registran en resultados, ninguna fluctuación cambiaria es capitalizada.

t) Período contable

El período contable de Mariscos Nacionales, S.A. se encuentra comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

u) Administración del capital

La política del consejo de administración es mantener una estructura sólida de capital para mantener la confianza de los inversionistas, de los acreedores y del mercado, para sostener el desarrollo de futuros negocios. El consejo de administración monitorea el retorno del capital, dividiendo los resultados de operación dentro del total del patrimonio de los accionistas, de la manera siguiente:

Descripción	2018		2017	
Utilidad del ejercicio	Q	11,056,969	Q	16,697,071
Total del patrimonio de los accionistas	Q	62,394,462	Q	48,421,943
Índice de retorno del capital		18%		34%

Como parte de la gestión de capital, la administración monitorea la participación de los socios, proveedores y acreedores en la operación de la comercializadora, utilizando como razón financiera preponderante la razón resultante de dividir el pasivo neto (préstamos bancarios, proveedores y otras cuentas por pagar menos efectivo y equivalentes) entre la sumatoria del pasivo neto y el capital (capital social común, y patrimonio atribuible a los accionistas), para los años 2018 y 2017 muestra un 16% y 31 %, esto indica el porcentaje de participación de terceros que mantienen en la operación de la comercializadora como se detalla a continuación:

Descripción	2018		2017	
Proveedores	Q	5,968,245	Q	11,613,224
Otras cuentas por pagar		10,136,045		12,269,817
Arrendamiento financiero		425,733		-
Préstamos bancarios		11,499,999		13,300,000
(-) Efectivo y equivalentes de efectivo		(16,234,674)		(15,879,444)
Pasivo neto		11,795,348		21,303,597
Total patrimonio		62,394,462		48,421,943
Patrimonio y pasivo neto	Q	74,189,810	Q	69,725,540
Razón de pasivo neto a capital neto		16%		31%

Nota 4 Efectivo y equivalentes al efectivo

Los saldos del efectivo incluyen los saldos en caja, depósitos en bancos e inversiones en valores a corto plazo, no existen restricciones que limiten su uso, los importes se integran así:

	2018		2017	
<u>Cuentas bancarias en moneda local</u>				
Banco Industrial, S.A.	Q	3,044,444	Q	3,069,444
Sub total cuentas bancarias moneda local		<u>3,044,444</u>		<u>3,069,444</u>
<u>Cuentas bancarias en moneda extranjera</u>				
Banco G&T, S.A. US\$		1,000,000		1,000,000
Diferencial banco G&T, S.A. US\$		<u>6,892,180</u>		<u>6,655,230</u>
Sub total cuentas bancarias moneda local		<u>7,892,180</u>		<u>7,655,230</u>
<u>Equivalentes de efectivo</u>				
Inversiones en bonos BVN a 90 días		<u>5,000,000</u>		<u>5,000,000</u>
Sub total equivalentes de efectivo		<u>5,000,000</u>		<u>5,000,000</u>
<u>Caja</u>				
Caja general		550,000		500,000
Caja chica		<u>35,000</u>		<u>10,000</u>
Sub total caja		<u>585,000</u>		<u>510,000</u>
Total efectivo y equivalentes al efectivo	Q	16,521,624	Q	16,234,674

Nota 5 Cuentas por cobrar comerciales

Se encuentra integrado de la siguiente manera:

	2018		2017	
Clientes	Q	20,255,000	Q	20,255,000
Estimación de cuentas incobrables		<u>(1,740,000)</u>		<u>(1,600,000)</u>
Total	Q	<u>18,515,000</u>	Q	<u>18,655,000</u>

Los plazos de vencimientos son de 30 días contados a partir de la fecha de emisión de las respectivas facturas, no están sujetas a ningún descuento por pronto pago, no generan intereses y son recuperables en la moneda funcional de los estados financieros.

El movimiento de la estimación para cuentas incobrables se muestra a continuación:

	2018		2017	
Saldo inicial	Q	(1,600,000)	Q	(253,000)
Adiciones a la estimación		(140,000)		(1,347,000)
Bajas a la estimación		-		-
Saldo final	Q	<u>(1,740,000)</u>	Q	<u>(1,600,000)</u>

Nota 6 Otras cuentas por cobrar

Se integran de la siguiente forma:

	2018		2017	
Préstamos al personal		600,000		500,000
Seguros anticipados		350,000		200,000
IVA crédito fiscal		2,060,000		1,910,000
Cuentas por cobrar a socios		405,000		-
Total otras cuentas por cobrar		<u>3,415,000</u>		<u>2,610,000</u>

Nota 7 Inventarios

El inventario de mercaderías presenta los saldos siguientes:

	2018		2017	
Inventario de mariscos	Q	15,079,540	Q	18,079,540
Inventario de insumos y material empaque		1,270,000		2,060,000
(-) Provisión por deterioro de inventarios		(2,100,000)		(1,000,000)
Total inventarios	Q	<u>14,249,540</u>	Q	<u>19,139,540</u>

Nota 8 Propiedades, planta y equipo

Las propiedades que posee la comercializadora y sus depreciaciones acumuladas se describen a continuación:

Propiedades, planta y equipo	Saldo inicial			Q	Saldo final	
	01/01/2018	adiciones	retiros		31/12/2018	
Terrenos	Q 1,000,000	-	-	Q	1,000,000	
Edificios y construcciones	3,153,000	200,000			3,353,000	
Propiedades de inversión	1,500,000	100,000			1,600,000	
Vehículos	490,000				490,000	
Equipo y software de computación	200,000	642,000	-		842,000	
Mobiliario y equipo oficina	155,200		-		155,200	
Maquinaria (anticipo)	-	3,000,000			3,000,000	
Suma	Q 6,498,200	3,942,000	-	Q	10,440,200	

Depreciaciones acumuladas	Saldo inicial			Q	Saldo final	
	01/01/2018	adiciones	retiros		31/12/2018	
Depreciaciones acumuladas	(998,200)	(156,761)	(813,239)	Q	(298,200)	
Valores netos	Q 5,500,000	243,239	-	Q	10,142,000	

Propiedades, planta y equipo	Saldo inicial			Q	Saldo final	
	01/01/2017	adiciones	retiros		31/12/2017	
Terrenos	Q 1,000,000	-	-	Q	1,000,000	
Edificios y construcciones	2,953,000	200,000			3,153,000	
Propiedades de inversión	1,400,000	100,000			1,500,000	
Vehículos	490,000				490,000	
Equipo y software de computación	200,000		-		200,000	
Mobiliario y equipo oficina	155,200		-		155,200	
Suma	Q 6,198,200	300,000	-	Q	6,498,200	

Depreciaciones acumuladas	Saldo inicial			Q	Saldo final	
	01/01/2017	adiciones	retiros		31/12/2017	
Depreciaciones acumuladas	Q (998,200)	(56,761)	56,761	Q	(998,200)	
Valores netos	Q 5,200,000	243,239	56,761	Q	5,500,000	

El inmueble está garantizando el préstamo hipotecario prendario con el Banco Mundial, S.A. La maquinaria en tránsito se espera que llegue en las bodegas en junio 2019.

Nota 9 Inversiones en bonos

Su valor razonable se integra de la siguiente forma:

Fecha de adquisición	No. títulos	Descripción	Tasa interés	Fecha vencimiento	2018	2017
11/10/2011	1	Bono paz 2001	8.00%	16/01/2024	Q 15,633,050	Q 13,027,500
Total inversiones en bonos					Q 15,633,050	Q 13,027,500

Nota 10 Cuentas por cobrar a partes relacionadas

Se integran de la siguiente forma:

Descripción	Relación	2018	2017
Cuentas por cobrar			
Mariscos de Guatemala, S.A.	Relacionada	Q 4,400,000	Q 4,000,000
Los Monos, S.A.	Asociada	4,490,000	4,690,000
Total		Q 8,890,000	Q 8,690,000

Ingresos

Mariscos de Guatemala, S.A.	Relacionada	Q 7,000,000	Q 5,000,000
Los Monos, S.A.	Asociada	3,000,000	100,000
Total		Q 10,000,000	Q 5,100,000

Costos y gastos

Mariscos de Guatemala, S.A.	Relacionada	Q 42,500	Q 22,500
Los Monos, S.A.	Asociada	33,000	32,000
Total		Q 75,500	Q 54,500

Nota 11 Inversiones en acciones

Su valor razonable se integra así:

Fecha	Empresa	Cantidad acciones comunes	Valor nominal	2018	2017	Tipo de acción
1/05/2011	Los Monos, S.A. (subsidiaria)	10,000	120	Q 1,200,000	Q 1,000,000	Acciones Comunes
Total inversiones en acciones				Q 1,200,000	Q 1,000,000	

Ver Nota. 28 eventos subsecuentes, sobre el cierre de la empresa los Monos, S.A.

Nota 12 Proveedores

Al 31 de diciembre de 2018 y 2017 esta cuenta se integra de la siguiente forma:

	2018		2017	
Proveedores locales	Q	4,812,567	Q	3,012,567
Proveedores del exterior		1,155,678		8,600,657
Total proveedores	Q	5,968,245	Q	11,613,224

Nota 13 Otras cuentas por pagar

Al 31 de diciembre de 2018 y 2017 esta cuenta se integra de la siguiente forma:

	2018		2017	
Impuesto sobre la renta por pagar	Q	4,462,572	Q	7,488,778
Aguinaldo por pagar		400,000		350,000
Promoción y publicidad por pagar		2,010,000		1,408,999
Cuotas seguro social por pagar		14,000		14,000
Bono 14 por pagar		60,000		50,000
Total otras cuentas por pagar	Q	6,946,572	Q	9,311,777

Nota 14 Préstamos bancarios

Al 31 de diciembre de 2018 y 2017 se integra de la siguiente forma:

Banco	No. escritura	Tasa de interés	Vencimiento	Garantía	Corto plazo	Largo plazo	Total 2018
Banrural	175	8.00%	16/08/2024	Hipotecaria	Q 1,934,238	Q 9,565,762	Q 11,499,999
Total préstamos bancarios					Q 1,934,238	Q 9,565,762	Q 11,499,999

Banco	No. escritura	Tasa de interés	Vencimiento	Garantía	Corto plazo	Largo plazo	Total 2017
Banrural	175	8.00%	16/08/2020	Hipotecaria	Q 1,836,193	Q 11,463,808	Q 13,300,000
Total préstamos bancarios					Q 1,836,193	Q 11,463,808	Q 13,300,000

Nota 15 Arrendamiento financiero

Al 31 de diciembre de 2018 la comercializadora mantiene una panel en arrendamiento financiero, con una vida útil estimada de 10 años, para pagarse en tres años, por una cuota mensual de Q.25,000 generando por año las siguientes obligaciones:

	2018	2017
Arrendamiento financiero corto plazo		
En un año	Q 176,121	Q -
Arrendamiento financiero largo plazo		
Entre dos y cinco años	249,612	-
Total pasivo por arrendamiento financiero	Q 425,733	Q -

Nota 16 Capital suscrito y pagado

Las acciones completamente pagadas, emitidas y en circulación se integra así:

Descripción	No. de escritura	Fecha	No. de acciones	Valor nominal	2018	2017
Acciones comunes nominativas	230	10/12/2000	5,000	1,000 Q	5,000,000	Q 5,000,000
Total capital suscrito y pagado					Q 5,000,000	Q 5,000,000

Nota 17 Ingresos

Mariscos Nacionales, S.A. obtiene sus ingresos por la venta de mariscos en diferentes presentaciones en el mercado local, se integran así:

	2018	2017
Ventas de mariscos	Q 50,000,000	Q 92,900,000
Servicios prestados a partes relacionadas	10,000,000	5,100,000
Descuentos sobre ventas	(50,000)	(50,000)
Total ingresos	Q 59,950,000	Q 97,950,000

Nota 18 Costo de ventas

Al 31 de diciembre de 2018 y 2017 los costos se integran de la siguiente manera:

	2018		2017	
Inventario inicial de mercadería para la venta	Q	19,139,540	Q	23,129,540
(+) Compras de mercadería		34,463,500		64,510,000
(=) Mercadería disponible para la venta		53,603,040		87,639,540
(-) Inventario final de mercadería para la venta		14,249,540		19,139,540
Total costo de ventas	Q	39,353,500	Q	68,500,000

Nota 19 Gastos de ventas

Al 31 de diciembre de 2018 y 2017 se integran de la siguiente manera:

	2018		2017	
Sueldos y comisiones	Q	765,000	Q	700,000
Prestaciones laborales ventas		200,000		365,000
Promociones y publicidad		42,500		22,500
Seguros		25,000		26,000
Seguridad y vigilancia		122,499		92,499
Arrendamientos		60,000		60,000
Combustibles y lubricantes		22,000		20,000
Depreciaciones y amortizaciones		156,761		56,761
Total gastos de ventas	Q	1,393,760	Q	1,342,760

Nota 20 Gastos de administración

Al 31 de diciembre de 2018 y 2017 se integran de la siguiente manera:

	2018		2017	
Sueldos y salarios	Q	1,069,260	Q	909,260
Prestaciones administración		120,000		110,000
Indemnizaciones		50,000		-
Papelería y útiles		24,000		25,000
Seguros		17,500		18,000
Seguridad y vigilancia		15,000		20,000
Arrendamientos		228,000		400,000
Honorarios profesionales		300,000		-
Comunicaciones		33,000		32,000
Cuentas incobrables		140,000		-
Total gastos de administración	Q	1,996,760	Q	1,514,260

Nota 21 Ingresos financieros

Al 31 de diciembre de 2018 y 2017 los ingresos financieros se integran así:

	2018		2017	
Intereses sobre inversiones	Q	24,734	Q	34,734
Diferencial cambiario ingreso		236,950		155,230
Total ingresos financieros	Q	261,684	Q	189,964

Nota 22 Costos financieros

Al 31 de diciembre de 2018 y 2017 los costos financieros se integran así:

	2018		2017	
Intereses sobre préstamos	Q	1,146,690	Q	970,367
Total costos financieros	Q	1,146,690	Q	970,367

Nota 23 Impuesto sobre la renta

De acuerdo con el Decreto 10-2012 libro I, Impuesto Sobre la Renta con vigencia a partir del 1 de enero de 2013, la comercializadora adoptó el régimen sobre las utilidades lucrativas, que establece un tipo de impositivo sobre la renta imponible del 25%. Adicionalmente las rentas de capital y ganancias de capital están gravadas con un tipo impositivo del 10% a través de retención definitiva o pago directo y 5% sobre los ingresos obtenidos por distribución de dividendos, el Impuesto sobre la Renta se estableció de la manera siguiente:

	2018		2017	
Ganancia antes de impuesto	Q	15,937,757	Q	24,157,347
Gastos no deducibles		1,912,532		5,797,764
Renta imponible		17,850,289		29,955,111
Tasa impositiva		25%		25%
Total impuesto sobre la renta	Q	4,462,572	Q	7,488,778

Nota 24 Impuesto sobre la renta diferido

Los activos y pasivos por impuesto sobre la renta diferido se determinaron aplicando la tasa fiscal afecta del 25%, según las leyes fiscales vigentes de Guatemala, aplicable a las diferencias temporarias imponibles y deducibles establecidas al cierre de cada período contable.

El gasto contabilizado en cada período contable corresponde al aumento o disminución de los activos y pasivos por impuesto sobre la renta diferido, según el detalle que se muestra a continuación:

Activos generados por diferencias temporarias	2018	2017
Deducibles en:	25%	25%
Cuentas por cobrar comerciales	Q 371,750	Q 336,750
Inventario de mariscos	525,000	250,000
Gastos de organización	161,521	161,521
Gastos de honorarios de auditoría	75,000	0
Depreciaciones vehículo en arrendamiento financiero	145,000	
Total diferencias temporarias activas	Q 1,278,271	Q 748,271
Pasivos generados por diferencias temporarias		
Imponibles en:		
Provisión para indemnizaciones	Q 1,500,000	Q 1,375,000
Capital e intereses vehículo en arrendamiento financiero	106,433	
Total diferencias temporarias pasivas	Q 1,606,433	Q 1,375,000
Impuesto sobre la renta diferido neto del período	Q (328,162)	Q (626,729)
Impuesto sobre la renta diferido año anterior	626,729	
Total impuesto sobre la renta diferido ingreso (gasto)	Q 298,567	Q (626,729)

Nota 25 Contingencias fiscales

A la fecha las declaraciones de impuesto sobre la renta anual, presentadas por la comercializadora correspondientes al período fiscal 2018, no han sido revisadas por la Administración Tributaria, prescribe en un período de cuatro años después de la fecha límite fijada para presentación de la declaración correspondiente.

El 15 de junio 2018 de se recibió notificación de la SAT, donde requieren ajustar el IVA crédito fiscal de diciembre 2016, debido a que existen facturas no bancarizados que rebajaron el IVA débito, el posible ajuste es por un importe Q75,000 más 100% de multa e intereses resarcitorios el abogado de la comercializadora manifiesta que es defendible y agotaran las últimas instancias legales pertinentes.

Nota 26 Conciliación de cifras financieras y registros contables

A continuación, se detalla el impacto de la transición a NIIF para las PYMES, así:

Año 2018

Descripción	Activo	Pasivo	Patrimonio	Utilidad Neta
Registros contables según principios PCGA	Q 93,201,569	Q 29,709,817	Q 52,016,567	Q 11,475,185
Ajuste al efectivo y equivalentes diferencial	392,180	-	155,230	236,950
Ajuste a la estimación de cuentas incobrables	(1,487,000)	-	(1,387,000)	(100,000)
Ajuste a documentos por cobrar a socios	(7,695,000)	-	(7,695,000)	-
Ajuste por deterioro de Inventarios	(2,100,000)	-	(1,000,000)	(1,100,000)
Ajuste a edificios y terrenos a su valor razonable	4,153,000	-	4,153,000	-
Ajuste por registro de arrendamiento financiero	580,000	425,733	-	154,267
Ajuste depreciaciones arrendamiento financiero	(58,000)	-	-	(58,000)
Ajuste por provisión ISR sobre dividendos	-	405,000	(405,000)	-
Ajuste inversiones en acciones su valor razonable	200,000	-	200,000	-
Ajuste a gastos de organización	(646,085)	-	(646,085)	-
Ajuste inversiones en bonos a valor razonable	2,605,550	-	2,605,550	-
Ajuste por reconocimiento de ISR diferido	1,278,271	1,606,433	(626,729)	298,567
Ajuste por gastos de honorarios de auditoría	-	300,000	-	(300,000)
Reclasificación aportes por capitalizar	-	1,583,040	(1,583,040)	-
Ajustes a la provisión de indemnizaciones	-	(6,000,000)	5,550,000	450,000
Registros contables según NIIF para las PYMES	Q 90,424,485	Q 28,030,023	Q 51,337,492	Q 11,056,969
Efecto de la conversión a NIIF para las PYMES	Q (2,777,084)	Q (1,679,794)	Q (679,075)	Q (418,216)
Porcentaje de variación %	-3%	-6%	-1%	-4%

Año 2017

Descripción	Activo	Pasivo	Patrimonio	Utilidad Neta
Registros contables según principios PCGA	Q 91,741,569	Q 39,725,002	Q 35,347,997	Q 16,668,569
Ajuste al efectivo y equivalentes diferencial	155,230	-	-	155,230
Ajuste a la estimación de cuentas incobrables	(1,347,000)	-	(1,347,000)	-
Ajuste a documentos por cobrar a socios	(7,500,000)	-	(7,500,000)	-
Ajuste por deterioro de Inventarios	(1,000,000)	-	(1,000,000)	-
Ajuste a edificios y terrenos a valor razonable	3,453,000	-	3,453,000	-
Ajuste a gastos de organización	(646,085)	-	(646,085)	-
Ajuste por reconocimiento de ISR diferido	748,271	1,375,000	-	(626,729)
Reclasificación de aportes por capitalizar	-	1,583,040	(1,583,040)	-
Ajustes a la provisión de indemnizaciones	-	(5,500,000)	5,000,000	500,000
Según registros contables NIIF para las PYMES	Q 85,604,985	Q 37,183,042	Q 31,724,872	Q 16,697,071
Efecto de la conversión a NIIF para las PYMES	Q (6,136,584)	Q (2,541,960)	Q (3,623,125)	Q 28,501
Porcentaje de variación %	-7%	-7%	-11%	0.17%

Nota 27 Instrumentos financieros

a) Riesgo de crédito

El valor registrado de los activos financieros representa la exposición máxima al riesgo de crédito. Se ha provisionado cuentas incobrables por la exposición máxima para cuentas por cobrar comerciales con antigüedad mayor 91 días.

b) Riesgo de liquidez

Los siguientes son los vencimientos contractuales de los pasivos financieros:

Descripción	Flujos Contractuales	Flujos de efectivo			
		Hasta 6 meses	De 6 meses a 1 año	De 2 año a 5 años	Más de 5 años
Al 31 de diciembre de 2018					
Proveedores	Q 5,968,245	Q 5,968,245	Q	Q	-
Otras cuentas por pagar	6,946,572	6,946,572	-	-	-
Cuentas por pagar a socios	1,583,040			1,583,040	
Préstamos bancarios	11,499,999		1,836,193	1,836,193	7,827,614
Arrendamiento financiero	425,733		176,121	249,612	
Total	Q 26,423,589	Q 12,914,817	Q 2,012,313	Q 3,668,845	Q 7,827,614

Descripción	Flujos Contractuales	Flujos de efectivo			
		Hasta 6 meses	De 6 meses a 1 año	De 2 año a 5 años	Más de 5 años
Al 31 de diciembre de 2017					
Proveedores	Q 11,613,224	Q 11,613,224	Q	Q	-
Otras cuentas por pagar	9,311,777	9,311,777	-	-	-
Cuentas por pagar a socios	1,583,040			1,583,040	
Préstamos bancarios	13,300,000		1,836,193	1,836,193	9,627,615
Total	Q 35,808,041	Q 20,925,001	Q 1,836,193	Q 3,419,233	Q 9,627,615

c) Riesgo de moneda

La exposición al riesgo de moneda extranjera dólares es el siguiente:

Descripción	2018		2017	
	Saldos US\$	Saldos Q	Saldos US\$	Saldos Q
Efectivo y equivalentes de efectivo	1,020,063	7,892,180	1,042,270	7,655,230
Préstamos bancarios	1,486,374	11,499,999	1,810,812	13,300,000
Exposición de la comercializadora	4,527,007	35,025,229	4,626,793	33,982,730

Las cuentas en moneda extranjera al 31 de diciembre de 2018 y 2017 han sido reexpresado al tipo de cambio publicado por el Banco de Guatemala.

d) Riesgo de tasa de interés

Los instrumentos financieros que generan interés es el siguiente:

Pasivos financieros	2018	2017
Préstamos bancarios	Q 11,499,999	Q 13,300,000
Arrendamiento financiero	425,733	0
Total pasivos financieros	Q 11,925,732	Q 13,300,000

e) Valor razonable

El valor razonable de los activos y pasivos financieros, así como su valor registrado en el balance de situación financiera, se presenta a continuación:

	Al 31 de diciembre 2018		Al 31 de diciembre 2017	
	Valor en libros	Valor razonable	Valor en libros	Valor razonable
Activos financieros				
Efectivo y equivalentes de efectivo	Q 16,521,624	Q 16,521,624	Q 16,234,674	Q 16,234,674
Cuentas por cobrar comerciales	18,515,000	18,515,000	18,655,000	18,655,000
Inversiones en bonos	15,633,050	15,633,050	13,027,500	13,027,500
Inversiones en acciones	1,200,000	1,200,000	1,000,000	1,000,000
Total activos financieros	Q 51,869,674	Q 51,869,674	Q 48,917,174	Q 48,917,174
Pasivos financieros				
Proveedores	Q 5,968,245	Q 5,968,245	Q 11,613,224	Q 11,613,224
Otras cuentas por pagar	6,946,572	6,946,572	9,311,777	9,311,777
Préstamos bancarios	11,499,999	11,499,999	13,300,000	13,300,000
Arrendamiento financiero	425,733	425,733	0	0
Total pasivos financieros	Q 24,840,549	Q 24,840,549	Q 34,225,001	Q 34,225,001

Nota 28 Eventos subsecuentes

En los eventos subsecuentes se estableció que las inversiones en acciones con la subsidiaria, los Monos, S. A. recibió reparos tributarios en mayo de 2018 que provocarán la posible quiebra y cierre de la empresa, el impacto sobre los estados financieros es la pérdida del importe de Q 1,200,000.

Nota 29 Empresa en funcionamiento

Existe una pugna entre los dos socios de la comercializadora y uno se quiere retirar y crear su propia empresa razón por la que durante el año 2018 se observa una reducción considerable en las ventas debido a que se perdió a un cliente importante a fin al socio que se quiere retirar. Por lo que crea una duda sobre continuar como empresa en funcionamiento, sin embargo; la administración no puede predecir la ocurrencia de dicho evento.

CONCLUSIONES

1. Lo expuesto anteriormente permite concluir que la adopción de NIIF para las PYMES a nivel país se encuentra en una fase básica debido a que no existe la obligación ya que el código de comercio establece que se debe de llevar la contabilidad de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados PCGA, por lo tanto las empresas comerciales la adopción lo hacen de manera voluntaria, muchas veces a solicitud de los bancos del sistema debido que cuentan con préstamos bancarios y les requiera información financiera bajo estándares internacionales, en otros casos la casa matriz lo exige para consolidación, ya que la adopción que realizó el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala en junio de 2010 con vigencia a partir del 01 de enero de 2011, dicha resolución no tiene carácter de ley, solo es vinculante para auditores, más no obliga a las empresas a utilizar las NIIF para las PYMES en la preparación de sus estados financieros.
2. El mayor impacto de la transición a NIIF para las PYMES se originó en el año de transición a partir del 01 de enero 2017 en donde se muestra una reducción del 7% del total de activos y pasivos, disminución del 11% en el patrimonio. Para el año 2018 se estableció una reducción de un 3% del total de activos y 6% de reducción del total de pasivos y 1% en el patrimonio, es decir que el mayor impacto se originó en el año de transición al registrar las partidas a su valor razonable, el impacto fue menor en el primer año comparativo del 2018.
3. La participación del Contador Público y Auditor como consultor externo en la transición a NIIF para las PYMES contribuyó al éxito, debido a que prestó sus servicios de una manera sistemática, aplicó los procedimientos técnicos de la consultoría desde la fase de iniciación, diagnóstico, planificación, ejecución hasta la finalización con la emisión del informe para comunicar de manera apropiada los resultados de los procedimientos acordados.

4. El aporte principal del Contador Público y Auditor se observa en la adopción de nuevas políticas contables, aplicación de una metodología genérica de NIIF para las PYMES que incluye flujos de trabajo como el diagnóstico, diseño y planificación, desarrollo de soluciones, ejecución y revisión posterior. Que implica también aplicación de juicios profesionales, determinación de ajustes, elaboración de conciliación del patrimonio y resultados para visualizar el impacto, cálculo del ISR Diferido, preparación del estado de flujos de efectivo, preparación de las hojas de trabajo con los ajustes bajo NIIF para las PYMES, hasta la redacción de las notas aclaratorias.

RECOMENDACIONES

1. La comercializadora de mariscos debe mantener la política de la aplicación voluntaria de NIIF para las PYMES en la preparación de sus estados financieros y capacitar a su equipo de finanzas a través de los cursos que imparte el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA) y el Colegio de Auditores y Contables Públicos de Guatemala respectivamente para asegurar la continuidad de la adopción exitosa que se logra con la capacitación técnica del alto nivel e implementación práctica.
2. No distribuir dividendos sobre los incrementos en las utilidades retenidas o superávit por revaluación originadas por los ajustes de la NIIF para las PYMES ya que son utilidades no realizadas, que surgieron por ajustes contables al registrar los importes a su valor razonable, que pueden variar de un año a otro, es decir que es posible que el año siguiente disminuyan las utilidades retenidas, por la volatilidad que puede ocurrir en la medición del valor razonable, al momento de distribuir dividendos se recomienda que sea sobre las utilidades realizadas, de lo contrario se tiene el riesgo de descapitalizar a la comercializadora si no se tiene un control estricto sobre el impacto de la NIIF para las PYMES sobre las utilidades retenidas.
3. Que se hace necesario la participación del CPA como consultor externo en la transición a NIIF para las PYMES que tenga la experiencia y conocimiento técnico en la preparación de los ajustes en los estados financieros de apertura que son los que sirven de base como punto de partida para los períodos siguientes, mantener la mejora continua en la preparación de estados financieros para propósito general y que posteriormente dicha información se genere en lo interno involucrando a todas las áreas de la comercializadora.

4. Finalmente, se hace énfasis que la contratación del consultor externo contribuyó al éxito en la transición a NIIF para las PYMES para obtener sus primeros estados financieros bajo dicha normativa, sin embargo, el reto recae en el equipo de finanzas para que en años posteriores puedan mantener el cumplimiento, deberán de tener en orden toda la documentación de soporte que ayudaron a establecer el valor razonable de los importes reconocidos en los estados financieros y que los mismos puedan ser auditables para transparentar el proceso de preparación de información financiera y garantizar que estén libres de errores materiales.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Asamblea Nacional Constituyente. (1985). Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas. Ciudad de Guatemala, Guatemala. Art. 24,34,43, 127.
2. Arens, A., Randal, E. y Beasley M. (2007). Auditoría con enfoque integral (11ª ed.). México: Pearson Education. Pág. 74.
3. CC (Corte de Constitucionalidad, GT 2011). Resolución corte de Constitucionalidad Inconstitucionalidad de las NIIF, expediente 4468-2009 publicado en el diario de Centro América el 20 de octubre 2011. Pág. 1
4. Congreso de la República de Guatemala. (1998). Ley de Sanidad Vegetal y Animal, Decreto Número 36-98 y sus reformas. Guatemala. Art. 6
5. Congreso de la República de Guatemala (2001). Ley de Colegiación Profesional, Decreto Número 72-2001. Guatemala. Art. 1 y 90
6. Congreso de la República de Guatemala. (1992). Ley de Bancos y Grupos Financieros, Decreto Número 19-2002 y sus reformas Guatemala. Art. 59 y 60
7. Congreso de la República de Guatemala. (2012). Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012. Libro I Impuesto Sobre la Renta. Art. 53.
8. Congreso de la República de Guatemala. (2013). Decreto Número 13-2013: Reformas a los Decretos Números 101-97, Ley Orgánica del Presupuesto, Guatemala. Art. 1.
9. Congreso de la República de Guatemala. (1970). Código de Comercio, Decreto Número 2-70, y sus reformas Guatemala. Art. 2, 191, 368 y 375.
10. Jefe de Gobierno de la República de Guatemala. Enrique Peralta Azurdia, (1963). Código Civil, Decreto Ley No. 106. Guatemala. Art. 1647,1673,2033.
11. Congreso de la República de Guatemala. (1973). Código Penal, Decreto Número 17-73. Guatemala. Art. 271 "A", 358 "A" y "B".
12. Congreso de la República de Guatemala. (1991). Código Tributario, Decreto Número 6-91 y sus reformas. Guatemala. Art. 82.
13. Congreso de la República de Guatemala. (1992). Impuesto Sobre el Valor Agregado, Decreto Número 27-92 y sus reformas Guatemala. Art. 10.

14. Congreso de la República de Guatemala. (1997). Código de Salud, Decreto Número 90-97 y sus reformas. Guatemala. Art. 43, 127.
15. Congreso de la República de Guatemala. (2008). Impuesto de Solidaridad, Decreto Número 73-2008. Guatemala. Art. 1.
16. Ernst & Young. (2012). Principales Diferencias entre USGAPP, IFRS y NIIF (4ª ed.). México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Pág. 174 y 187
17. Estupiñán Gaitán, R. (2014). NIC / NIIF transición y adopción en la empresa: implementación por primera vez de las NIIF plenas o full y de la NIIF para las PYMES. Florida, Estados Unidos: Vallet Ediciones. Pág. 25 y 42.
18. España Calderón, Olmedo (2018). Ética y Formación Ciudadana, Universidad de San Carlos de Guatemala. primera edición, editorial universitaria. Pág. 62.
19. IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, UK). (2015). Norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades (versión 2015). Londres, Reino Unido: Sección 35
20. IIES-USAC (Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales, de la Universidad de San Carlos, GT). (2011). La aplicación en Guatemala de las Normas Internacionales de Contabilidad NIC y las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF (boletín número 11). Pág. 18 y 19.
21. Mantilla, S.A. (2013). Estándares/Normas Internacionales de Información Financiera -IFRS / NIIF- (4ª. ed.). Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones. Pág. 21, 55, 56, 57, 58,59,60 y 61.
22. Ramírez Echeverry H. F. y Suarez Balaguera, L. E. (2012). Guía NIIF para las PYMES en Colombia. Colombia: Universidad Libre, Centro de Investigaciones Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables. Pág. 13
23. Samuelson, P. A., y Nordhaus W. D. (2010). Economía con aplicaciones a Latinoamérica (9ª ed.). México: McGraw Hill. Pág. 480 y 481.

WEBGRAFÍA

24. Archaeological Museum. (s.f). Roman Mosaic. Recuperado de: <http://museum.agropolis.fr/english/pages/expos/aliments/poissons/images/mosaic.htm>. Consultado el 17-02-2019.
25. CCPAG (Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala). (2014). Manual Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad. Consultado el 17-02-2019 <https://cpa.org.gt/portfolio-archive/manual-del-codigo-de-etica-para-profesionales-de-la-contabilidad/>
26. FAO (Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura, GT). (2000). Información sobre la ordenación pesquera de Guatemala. <http://www.fao.org/fi/oldsite/FCP/es/GTM/body.htm>. Consultado el 17-02-2019
27. Hu, Y., Shang, H., et al. (2009). Stable Isotope dietary analysis of the Tianyuan 1 early modern human. <http://www.pnas.org/content/106/27/10971.short>. Consultado el 17-02-2019.
28. IGCPA (Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores). (2001). Resolución Junta Directiva Recuperado de: <http://igcpa.org.gt/wpigcpa2/wp-content/uploads/2017/05/1.-IGCPA-4-de-junio-2001.pdf>. Fecha 17-02-2019
29. IGCPA (2002). Adopción de Normas Internacionales de Contabilidad. Diario de Centro América. Recuperado de: <http://igcpa.org.gt/wpigcpa2/wp-content/uploads/2017/05/2.-IGCPA-16-de-julio-2002.pdf>

30. SAGARPA (Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación, MX). (2015). Recomendación OMS consumo regular de pescados y mariscos; benefician a la salud y nutrición del ser humano: CONAPESCA. Recuperado de: <http://www.sagarpa.gob.mx/saladeprensa/2012/Paginas/2015B144.aspx>. Consultado el 17-02-2019
31. SAT (Superintendencia de Administración Tributaria, GT). (s.f). Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados -PCGA- o normas internacionales de información financiera -NIIF- para la presentación de estados financieros en Guatemala. Recuperado de: http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_view/1261-aplicacion-de-pcga-o-normas-nic-niif-en-guatemala.raw?tmpl=component. Consultado el 17-02-2019.
32. IFAC (Código internacional de ética para profesionales de la contabilidad) edición (2018). <https://www.ethicsboard.org/publications/manual-del-codigo-internacional-de-etica-para-profesionales-de-la-contabilidad-incluidas-normas>. Consultado el 28-06-2021.