

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES
DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA

**“EFECTOS FINANCIEROS Y FISCALES CAUSADOS POR LA APLICACIÓN
DE LA NIC 12 – IMPUESTO SOBRE LAS GANANCIAS, A UNA EMPRESA DE
GENERACIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA EN GUATEMALA”**

TESIS

Presentada al Consejo de la
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Por:

CLAUDIA ELIZABETH ORELLANA TRUJILLO

Previo a conferírsele el Título de

CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA

En el Grado Académico de

LICENCIADA

GUATEMALA, AGOSTO 2006

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

Rectora	Licda. Guillermina Herrera Peña
Vicerrector General	Ing. Jaime Arturo Cabrera Cruz
Vicerrector Académico	Padre Rolando Alvarado, S.J.
Vicerrector Administrativo	Lic. José Alejandro Arévalo
Secretario General	Lic. Hugo Rolando Escobar Menaldo

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

Decana	Mae. Ligia Mercedes García A.
Vicedecano	Mba. Rolando Josué
Secretario	Ing. Gerson Anneo Tobar Piril
Directores de Carreras:	
• Administración de Empresas	Dr. Julio Alejandro Zelaya García
• Economía y Comercio Internacional	Lic. Abraham Samuel Pérez de León
• Contaduría Pública y Auditoría	Licda. Claudia E. Castro de Martínez
• Mercadotecnia y Publicidad	Mae. Ana María Micheo Ayuso
• Hotelería y Turismo	Lic. Raúl Palma Hernández
• Sedes Regionales	Ma. Rosemary Méndez de Herrera
• Maestría	Mba. Rolando Josué

Representantes ante el consejo

- De Catedráticos
 - De Estudiantes
- | |
|----------------------|
| Ma. Patricia de León |
| Ma. Fredy Girón |
| Jorge González |
| Geraldine González |

Guatemala, 21 de abril de 2006

Doctor
Francisco J. Sandoval
Coordinador Departamento de Investigación y Tesis
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad Rafael Landívar
Presente

Dr. Sandoval

Por este medio me permito informarle que como asesor del trabajo de Tesis de la estudiante **Claudia Elizabeth Orellana Trujillo**, titulada *"Efectos Financieros y Fiscales causados por la aplicación de la NIC 12 -Impuesto sobre las Ganancias, a una empresa de Generación de Energía Eléctrica en Guatemala"*, he procedido a la revisión de dicho trabajo y considero que la investigación realizada cumple con los requisitos exigidos por la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales para ser aprobado como Trabajo de Tesis.

Por lo anteriormente expuesto, recomiendo que el trabajo presentado por la estudiante Orellana Trujillo, se acepte para su discusión en el examen de Tesis previo a su investidura profesional.

Atentamente,



Lic. Edgar Francisco Barillas de León
Asesor de Tesis
Colegiado No. 6884



Universidad
Rafael Landívar
Tradición Jesuita en Guatemala

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Departamento de Contaduría Pública y Auditoría
Teléfono: (502) 2428-2928 ext. 2048
Fax: (502) 2428-2826 ext. 2039
Campus Central, Vista Hermosa III, Zona 16
Guatemala, Ciudad. 01016.
auditoria@url.edu.gt

012-2006-CPA

EL SECRETARIO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES
DIECISÉIS DE AGOSTO DEL AÑO DOS MIL SEIS

De acuerdo al dictamen rendido por el Licenciado Edgar Francisco Barillas de León Asesor de la tesis "EFECTOS FINANCIEROS Y FISCALES CAUSADOS POR LA APLICACIÓN DE LA NIC 12 IMPUESTO SOBRE LAS GANANCIAS, A UNA EMPRESA DE GENERACIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA EN GUATEMALA". Presentada por la señorita Claudia Elizabeth Orellana Trujillo, y la aprobación de la Revisión de tesis, según consta en el dictamen No. CPA-014-2006 del 07 de Agosto de 2006 autoriza la impresión, previo a su graduación profesional de Contadora Pública y Auditora en el grado académico de Licenciada.

Ing. Gerson Tobar



Secretario de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

DEDICATORIA

A DIOS: Por permitirme culminar mis estudios, pero sobre todo, por brindarme la vida y acompañarme en cada etapa de la misma.

A MIS PADRES: A quienes respeto y amo enormemente, gracias por su apoyo, su esfuerzo, su amor y por haber hecho de mí la persona que hoy soy.

A MIS DOS HERMANOS

Y A MI HERMANA: Por ser como son cada uno de ustedes, por los momentos buenos y malos que hemos pasado juntos, y los que seguiremos compartiendo, los quiero un montón.

A MIS ABUELOS: Por su cariño y paciencia.

**AL RESTO DE LA
FAMILIA:** Por su interés y cariño.

A MI NOVIO: A quien amo, gracias por su apoyo, amor y comprensión.

A MIS AMIGOS: Por su amistad incondicional y cariño.

ÍNDICE

Contenido	Página
I. INTRODUCCIÓN	5
II. MARCO DE REFERENCIA	7
2.1 Marco Contextual	7
a) Antecedentes	7
2.2 Marco Teórico	17
2.2.1 Definición de la NIC 12	18
2.2.2 Alcance de la NIC 12	29
2.2.3 Medición de la NIC 12	30
2.2.4 Métodos de calculo	31
2.2.5 Reconocimiento contable	35
2.2.6 Información a revelar en notas a los estados Financieros	36
III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	38
3.1 Objetivos	40
3.1.1 Objetivo General	40
3.1.2 Objetivos Específicos	40
3.2 Elementos de estudio	41
3.3 Alcances	41
3.4 Aporte	42
IV. MÉTODO	
4.1 Unidades de análisis	43
4.2 Instrumento	43
4.3 Procedimiento	44
4.4 Tipo de investigación	45
V. PRESENTACIÓN DE RESULTADOS	46
VI. DISCUSIÓN DE RESULTADOS	57
VII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	72
VIII. BIBLIOGRAFÍA	77
ANEXOS	80

RESUMEN

Durante los últimos años la industria de generación de energía eléctrica en Guatemala ha venido creciendo, motivada tanto por el incremento de la demanda y la liberación del mercado de energía eléctrica. Esto ha atraído importantes inversiones extranjeras a este sector, lo cual crea la necesidad de contar con información financiera estándar para el entendimiento de los usuarios de estados financieros.

El presente estudio permite identificar los efectos financieros y fiscales causados por la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 12 la cual se refiere al Impuesto sobre las ganancias; en una empresa que opera en Guatemala en la industria de generación de energía eléctrica. El implementar esta norma es de gran beneficio ya que permite tener una base contable apegada a la realidad del negocio para la toma de decisiones y otra para el cálculo apropiado del Impuesto Sobre la Renta de acuerdo con la legislación tributaria guatemalteca.

La NIC 12 define el tratamiento de las diferencias ocasionadas por la realización de los registros contables basados en la Ley del ISR y las Normas Internacionales de Contabilidad, las cuales son 41, en donde cada una de ellas define el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en los mismos, sobre distintos temas.

Esta investigación es de tipo descripción crítica, que es la que expresa simplemente lo que hay y va acompañada de una reflexión, análisis o discusión. En ella se presenta un cuadro comparativo entre la Norma Internacional de Contabilidad 12 – Impuesto sobre las Ganancias, y la Ley del Impuesto sobre la Renta, así mismo se proporciona una serie de conclusiones y recomendaciones, con el fin de determinar los efectos financieros y fiscales ocasionados al adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad sin incurrir en infracciones o delitos de carácter tributario.

Es conociendo los efectos fiscales y financieros en la información de la empresa de energía eléctrica sujeto a estudio como se llegan a tomar decisiones adecuadas, planificando estrategias y, al mismo tiempo, cumpliendo con la legislación fiscal. Por lo tanto, es conveniente

estandarizar dicha información para el entendimiento de la misma, y promover la eficiencia de las empresas por medio de la toma de decisiones en un contexto global.

Gran parte de las empresas en Guatemala no aplican NIC, y es relevante mencionar que a raíz de que el Instituto Nacional de Contadores Públicos y Auditores aceptó su aplicación obligatoria para todas las empresas en el país, todas las empresas deben aplicar NIC en su totalidad, siempre y cuando les aplique.

I. INTRODUCCIÓN

Actualmente se vive un proceso de globalización acelerado, cada vez el comercio se encuentra más extendido y se han eliminado muchas barreras y fronteras comerciales. Esto ha provocado que las reglas vigentes en cada país estén perdiendo concordancia con la realidad internacional, lo que ha obligado a las empresas a estandarizar su información con el objetivo de que pueda ser interpretada en cualquier parte del mundo por los distintos usuarios.

Esto motivó al Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores a aceptar en la práctica contable de la República de Guatemala, las Normas Internacionales de Contabilidad como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y de observancia obligatoria en el país.

Siendo Guatemala un país en vías de desarrollo, la aplicación de las NIC permite la estandarización de los procesos contables con respecto a los utilizados en gran parte del mundo, facilitando así la comprensión de los estados financieros para los diferentes usuarios a nivel internacional.

Durante los años la industria de generación de energía eléctrica ha venido creciendo, motivada tanto por el incremento de la demanda de energía eléctrica como por la liberación del mismo mercado. Esto ha atraído importantes inversiones extranjeras a este sector, lo cual crea la necesidad de contar con información financiera estándar para el entendimiento de los inversionistas.

Por ello, el presente estudio contribuirá a conocer los efectos financieros y fiscales que traerá para una empresa generadora de energía eléctrica la aplicación de la NIC 12. Logrando así la estandarización de la información financiera para el mejor entendimiento de la misma por sus usuarios, como lo son los accionistas, clientes, proveedores, prestamistas, entre otros. Como también lograr la obtención de información real para la toma de decisiones y cuantificar los efectos tributarios causados por la aplicación de la NIC 12.

Se pretende que el estudio sea de beneficio para empresas guatemaltecas en general, y principalmente a la empresa sujeta a estudio, así mismo para la Superintendencia de Administración Tributaria para tener una visión un poco más amplia sobre la aplicación de esta norma y considere la misma dentro de la jurisdicción guatemalteca.

II. MARCO DE REFERENCIA

2.1 Marco Contextual

A. Antecedentes

Durante los últimos años el mundo ha vivido un proceso de globalización acelerado, cada vez el comercio se encuentra más extendido y se han eliminado muchas barreras y fronteras comerciales. Esto ha provocado que las reglas vigentes en cada país estén perdiendo concordancia con la realidad internacional, efecto que ha alcanzado la práctica contable en nuestro país, y motivó al Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), a aceptar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), de observancia obligatoria para Guatemala.

Hasta el 31 de diciembre del año 2001, los PCGA eran emitidos por el IGCPA. La mayor parte de estos PCGA eran adaptaciones de los principios de contabilidad americanos emitidos por el *Financial Standards Board (FASB)*, que aplicaban para Guatemala.

La aplicación de las NIC en nuestro país permite la estandarización de los procedimientos contables con respecto a los utilizados en gran parte del mundo, facilitando así la comprensión de los estados financieros para cualquier usuario (inversionista, proveedor, cliente, entre otros) ajeno al país.

Las NIC aceptan y u o comparten la mayor parte de criterios de los PCGA aplicables en Guatemala hasta el año 2001, sin embargo existen algunas divergencias entre ambas normas que requerirán de cierto tiempo para ser completamente comprendidas y aplicadas en nuestro país. Adicionalmente, existen ciertas limitaciones de índole legal, tal es el caso de la NIC 12 “Impuesto sobre las Ganancias”, como se explica más adelante.

Existen 2 teorías sobre la presentación de información contable; la Napoleónica, que es utilizada para el pago de tributos y la Inglesa, utilizada para la toma de decisiones. La NIC 12 pretende conciliar ambas teorías y requiere el reconocimiento del efecto presente de las diferencias temporales entre la información fiscal (útil únicamente para el pago de impuestos), y la contabilidad financiera (útil para la toma de decisiones). Este efecto debe ser reconocido como un activo o un pasivo por el impuesto sobre las ganancias diferido debiendo presentar únicamente el efecto neto.

El hecho de tener 2 bases de información puede ser considerado como la existencia de una doble contabilidad, y de acuerdo con la legislación vigente en Guatemala, puede ser considerada como un hecho fraudulento, el cual es tipificado como un delito de defraudación tributaria. Sin embargo, durante los últimos meses la Administración Tributaria ha dejado ver un criterio distinto, al reconocer que es una misma contabilidad, únicamente con distinta presentación (una para toma de decisiones financieras y otra para el cumplimiento de obligaciones tributarias), por lo que una conciliación entre ambas debe ser permitida.

Esta situación coloca a los expertos en materia contable en una situación complicada, planteándose las interrogantes ¿se aplica la NIC 12, tomando el riesgo de ser castigados por el fisco al ser considerados defraudadores?, o bien, ¿ignorar la vigencia de la NIC 12 debido a las limitaciones legales existentes? Adicionalmente, es preciso indicar que si una empresa decide aplicar NIC, queda obligada a aplicar todas las NIC incluyendo la NIC 12, ya que una aplicación parcial no es aceptada.

Cualquiera que sea la decisión que se tome, existirán efectos fiscales y financieros, que pueden afectar drásticamente la situación financiera de las empresas en Guatemala, provocando la presentación de información que no refleje la realidad de la organización, dando como resultado la toma de decisiones equivocadas ó bien la generación de información que no sea útil para la administración del negocio.

Historia de la industria de generación de energía eléctrica en Guatemala

Generalidades

La generación de energía eléctrica en Guatemala tiene ya 111 años. Todo empezó el 10 de octubre de 1894, cuando el Sr. Enrique Neutze obtuvo del gobierno de la República de Guatemala una concesión para producir electricidad utilizando el río Michatoya, cerca de la población de Palín, Escuintla, surgiendo así la primera empresa de generación de energía eléctrica en Guatemala “La Empresa Eléctrica del Sur”.

Esta planta se llamó “Planta Hidroeléctrica Palín” y fue construida por la firma Siemens & Halske de Berlín, Alemania. Esta planta brindó servicio a domicilio a la ciudad capital, Antigua Guatemala, Chimaltenango, Amatitlán, Palín y Escuintla, de la misma forma proporcionaba alumbrado público en éstas mismas áreas. El 7 de diciembre del mismo año, se constituyó como sociedad anónima y se nombró "Empresa Eléctrica de Guatemala", teniendo un término de duración original de 30 años. A pesar de que en esta época fue constituida como una sociedad anónima y nombrada como actualmente se le conoce, mas adelante cambió nuevamente su razón social antes de finalmente convertirse en la actual Empresa Eléctrica de Guatemala, S.A. (EEGSA), como se menciona mas adelante.

Siemens & Halske fue la constructora que llegó a tener el control sobre la administración de la Empresa Eléctrica ya que siendo esta una empresa nueva en un mercado de energía prácticamente inexistente en el país, se le dificultó mucho el desarrollo de sus actividades, y dados los problemas de iliquidez de la empresa, que le impidió cumplir con sus obligaciones ante Siemens & Halske, obligó a los socios originales de la empresa eléctrica a entregar acciones por un monto de US\$ 386,500 como pago de la deuda.

Con el paso del tiempo la Empresa Eléctrica de Guatemala (EEGSA) logró consolidarse y desarrollar sus actividades lentamente y en el año 1903 adicionó a sus propiedades la Empresa de Alumbrado Eléctrico del Norte y en 1905 la Empresa de Escuintla.

En 1914, la Empresa Eléctrica obtuvo los derechos del agua de la Catarata del Río Michatoya (San Pedro Martir) en la Finca San Luis, Escuintla, en donde comenzó la construcción de otra central

hidroeléctrica. Sin embargo, únicamente pudo completar los trabajos de excavación y mampostería para la presa y el depósito de agua, ya que los trabajos se interrumpieron debido a que los accionistas de la Empresa Eléctrica eran alemanes incluidos en la lista de expropiaciones durante la Primera Guerra Mundial (1914-1918), y todas las propiedades alemanas fueron confiscadas, incluyendo las instalaciones de la Empresa Eléctrica de Guatemala.

Estas instalaciones fueron ocupadas por el Gobierno de Guatemala y posteriormente entregadas al Sr. Henry W. Catlin, en su calidad de apoderado de American & Foreign Power & Light Co. El 2 de junio de 1919, por acuerdo gubernativo, se aprobó el contrato de arrendamiento de la Empresa Eléctrica de Guatemala, celebrado entre el gobierno de Guatemala y el Sr. Catlin.

En marzo de 1920 el gobierno de Guatemala vendió a la *Electric Bond & Share Co. (EBASCO)* un total de 495 acciones de la Empresa Eléctrica de Guatemala pertenecientes anteriormente a corporaciones o individuos alemanes a US\$1,000 cada una, equivalentes a US\$495,000.

A *EBASCO* no le fue posible iniciar labores inmediatamente, a pesar de que ya era propietario de la Empresa Eléctrica y que poseía recursos técnicos y financieros para la realización de construcciones y ampliaciones necesarias. Esto debido a que carecía de un contrato de operación que justificara la inversión, y no fue sino hasta en mayo de 1922 que obtuvo un contrato de operación por 50 años.

Fue entonces cuando comenzó a realizar un extenso programa de nuevas construcciones. Terminó la “Planta San Luis”, instaló otra en Escuintla llamada “El Modelo” y una más en la finca “El Zapote”, en la Ciudad de Guatemala; instaló un nuevo generador en la “Planta Palín”, construyó una nueva línea de transmisión entre Palín y la Ciudad de Guatemala; y reconstruyó totalmente los sistemas de distribución en las poblaciones en las que ofrecía el servicio.

En 1925, la razón social de la Empresa Eléctrica de Guatemala, S. A. se constituye como Empresa Guatemalteca de Electricidad, Inc. y en 1926 se construye un nuevo edificio para sus oficinas administrativas, el cual es el actual Edificio de la Empresa Eléctrica, ubicado en la 6a.

avenida "A", 8-14 zona 1. En el mismo año se introdujo el uso de los medidores eléctricos en los domicilios, promoviendo ampliamente dentro de la población el uso de aparatos eléctricos.

La “Planta Hidroeléctrica Santa María” fue construida en el año 1927, la que originalmente generaba la electricidad que utilizaba el “Ferrocarril Nacional de los Altos”. Cuando este medio de transporte desapareció, las autoridades dirigidas por el entonces presidente Juan José Arévalo Bermejo, decidieron que la planta generaría la energía que demandaba Quetzaltenango, Totonicapán, Sololá y Suchitepéquez. En el mismo año la “Planta Hidroeléctrica Palín” amplió su capacidad de 723 KW (kilovatios) a 900 KW extendiendo así su servicio al municipio de Mixco, y en 1928 la Empresa compró la Firma J.M. Cofiño, S.A., que era la Empresa Eléctrica de Antigua Guatemala.

Fue en octubre de 1939 cuando la razón social de la Empresa cambió a Empresa Eléctrica de Guatemala, Sociedad Anónima (EEGSA), nombre con el que se conoce actualmente. Creciendo paralelamente al centro de la Ciudad de Guatemala, la EEGSA invirtió en líneas nuevas de transmisión y distribución, subestaciones, edificios, equipos e hizo mejoras en los sistemas ya existentes.

El Departamento de Electrificación Nacional se crea en el año 1940, como dependencia del Ministerio de Comunicaciones y Obras Públicas, y para 1946, se iniciaban la construcción de 2 unidades termoeléctricas de 3.5 milivoltios (MW) cada una, en las orillas del Lago de Amatitlán, misma planta en la que en los años 1949, 1957 y 1958 se instalaron varias unidades de vapor de 13.8 MW individualmente.

A mediados de la década de los cincuenta se inicia la construcción de “Hidroeléctrica Río Hondo”, en Zacapa. El 27 de Mayo de 1959 fue creado el Instituto Nacional de Electrificación (INDE), por medio del decreto 1287, su primera sede fue ubicada en la 13 calle A 10-29 zona 1.

El objetivo de la fundación del INDE se encaminó a dar solución pronta y eficaz a la escasez de energía eléctrica en el país, así como mantener la energía disponible a efecto de satisfacer la demanda normal e impulsar el desarrollo de nuevas industrias, incrementar el consumo doméstico y el uso de la electricidad en las áreas rurales. Cuando el INDE se hizo cargo de la electrificación a nivel nacional, existía en el país apenas 54 MW instalados y en ese

entonces se trabajaba en la construcción de la “Hidroeléctrica Río Hondo”.

Su patrimonio inicial lo constituyó una emisión de bonos de Q.15 millones, los bienes del Departamento de Electrificación Nacional, los de las hidroeléctricas Santa María y Río Hondo que se encontraban aún en construcción y fueron puestas en operación en 1962 con una capacidad de 2400 KW.

En 1963 la “Planta Laguna” inauguró una turbina de gas con capacidad de 15.6 MW; en el año 1964 *American & Foreign Power Co.* se fusionó con *EBASCO*, la cual en 1969 se había convertido en *Ebasco Industries Inc.* y a su vez se fusionó con *Boise Cascade Corporation*. Debido al incremento en la demanda de energía eléctrica y para atender los planes de electrificación, en 1965 fue puesta en operación la “Central Diesel de San Felipe”, Retalhuleu, con una capacidad de 2,440 KW.

Fue instalada una turbina de gas en la finca “Mauricio” en Escuintla en 1971, con una capacidad de 12,500 KW. En ese mismo período el INDE amplió la capacidad de la planta Santa María a 6,880 KW.

Se sumaron otras dos unidades de 23.4 MW entre 1976 y 1977, y una más de 36.9 MW en 1989. En 1976, el sistema “Hidroeléctrico del Río Michatoya”, las Plantas de “Palín”, “San Luis” y “El Alto” fueron compradas por el gobierno de Guatemala por la cantidad de US\$3,186,594 como consecuencia de la puesta en operación de la “Hidroeléctrica de Jurún Marinalá” propiedad del INDE.

El 20 de mayo de 1977, según Acuerdo del Ministerio de Economía, la Empresa Eléctrica fue declarada como Sociedad de Economía Mixta, cuyas acciones quedaron bajo la custodia del Ministerio de Economía, según el Decreto Ley No. 42-83 del 29 de abril de 1983. Las acciones de la Empresa fueron trasladadas al INDE.

En 1982 inició operaciones la “Hidroeléctrica Aguacapa” y a mediados de esta década de

los 80's entra en operación la Hidroeléctrica conocida como "Chixoy".

Mediante una asamblea general extraordinaria de accionistas celebrada el 27 de julio de 1995, los accionistas de la EEGSA aprobaron el aumento de capital en acciones comunes hasta la suma de Q220,000,000. Para este entonces la Empresa generaba, transportaba y comercializaba energía eléctrica.

Quedó aprobada la Ley General de Electricidad Decreto No. 93-96 por el Congreso de la República en el año 1996, misma que desmonopolizó el sector eléctrico e impide que una compañía preste los tres servicios: generación, transmisión y distribución. En el artículo 44 se crea el Administrador del Mercado Mayorista (AMM), una entidad privada, sin fines de lucro.

Las funciones básicas del AMM son coordinar las operaciones de centrales generadoras, interconexiones internacionales y líneas de transporte al mínimo costo; establecer precios de mercado de corto plazo para transferencias de potencia y energía; garantiza la seguridad y abastecimiento de energía eléctrica en el país; programa las operaciones que cubrirán la necesidad de potencia y energía al sistema; supervisa la operación en tiempo real; y administra las transacciones de los participantes.

Hasta finales del año 1998 el mercado eléctrico en Guatemala funcionaba como un monopolio ya que tanto la EEGSA como el INDE, cada uno en su área de concesión eran las únicas empresas que proveían los servicios de energía eléctrica que incluían la generación, transmisión y distribución de energía eléctrica respectivamente, y esto abarcaba aproximadamente a un 90% de los consumidores totales en Guatemala.

Ya en el año 1998 la EEGSA daba el servicio de energía eléctrica en los departamentos de Guatemala, Escuintla y Sacatepéquez, mientras que el INDE servía el resto del país. Con la creación de la nueva Ley General de Electricidad en 1996 se dio apertura a la competencia.

Aspectos legales y estructura del sector eléctrico

La Ley General de Electricidad trajo muchos cambios radicales los cuales están contribuyendo y dando facilidades para que cualquier compañía interesada en participar en este mercado tenga la oportunidad de competir ante las demás.

Entre los distintos pasos efectuados hubo la necesidad de adoptar un modelo para el mercado eléctrico nacional, que constaba de marco legal, transformación del INDE, transformación de la EEGSA y participación privada en el sector.

El marco legal incluye la creación de las leyes que regulan el proceso actual de transformación. Este proceso de transformación abarca modificaciones en el INDE donde se crean las subsidiarias Empresa de Generación de Energía Eléctrica (EGEE), Empresa de Transporte y Control de Energía Eléctrica (ETCEE) y Empresa de Distribución de Energía Eléctrica (EDEE) con el objetivo de cumplir con la actual ley. De la EDEE se originan las empresas Distribuidora Eléctrica de Oriente, S.A. (DEORSA) y la Distribuidora Eléctrica de Occidente, S.A. (DEOCSA) que más adelante fueron adquiridas por el consorcio español Unión FENOSA.

En agosto de 1997, la EEGSA vendió el 90% de las acciones de su parque generador a la empresa *Guatemalan Generating Group*, (subsidiaria de *Constellation Power Development Inc.*, de Baltimore, USA), lo cual incluía la “Planta Laguna” y la “Unidad *Stewart & Stevenson*”.

Para el proceso de desincorporación de las acciones, aprobado a través del Acuerdo Gubernativo 865-97, fueron invitadas a participar treinta firmas, de las cuales manifestaron interés trece y precalificaron cuatro consorcios. El 30 de julio de 1998 el gobierno de la República, accionista mayoritario de EEGSA (92%), en acto público declaró oficialmente la venta a El Consorcio Iberdrola Energía, S.A., TPS de Ultramar Ltd. y EDP Electricidade de Portugal, S.A. quienes adquirieron el 80% de las acciones de Empresa Eléctrica de Guatemala, S.A. El consorcio pagó por las acciones la cantidad de US\$520 millones. El 2% de las acciones fueron puestas a disposición de los trabajadores de EEGSA, un 14% fue puesto a disposición de todos los guatemaltecos en la Bolsa de Valores, y el 4% quedó en poder de la EEGSA.

La transacción final se realizó mediante un proceso transparente y exitoso, el 11 de

septiembre de 1998 desde cuando Iberdrola Energía, S.A., en nombre del consorcio ganador, administra las actividades de EEGSA como operador de la compañía.

Con la apertura a la participación del sector privado en la industria de energía eléctrica, hubo distintas compañías que invirtieron en Guatemala tales como Teco Power Services que fundó la compañía Tampa Centro Americana de Electricidad, Ltda., Enron Power que fundó Puerto Quetzal Power Company, Constellation que fundó Grupo Generador de Guatemala (GGG), Generadora del Norte (GENOR), SIDEGUA, LAGOTES, San José, Calderas y Orozunil de Electricidad, Ltda. Al presente año la capacidad instalada a nivel nacional es de 1,612.6 KW, entre generadores privados y el INDE.

Con la aprobación de la Ley General de Electricidad se abrió el mercado de la generación, distribución y venta de electricidad a entes privados. La mayor parte de productores privados actualmente operando en el país tienen comprometida su producción en contratos de largo plazo (Contratos PPA – Power Purchase Agreements), ya sea con la Empresa Eléctrica de Guatemala, S.A. (EEGSA), Distribuidora Eléctrica de Occidente, S.A. (DEOCSA) o Distribuidora Eléctrica de Oriente, S.A. (DEORSA). Estos contratos garantizan la venta de energía y potencia a un precio determinado, el cual podría no responder a las condiciones reales del mercado y encontrarse sobre o subvaluado, pudiendo tener un efecto positivo o negativo directamente en las tarifas de energía eléctrica para los consumidores finales. En estos momentos únicamente un proyecto de la compañía Puerto Quetzal Power Corp. – PQPC se encuentra fuera de dichos contratos.

Adicionalmente existe un nuevo generador mercante que recientemente ingresó en el mercado de energía eléctrica en Guatemala proporcionando 160 MW, es el Proyecto Arizona de la empresa Duke Power Corp.

Tomando en consideración los factores antes mencionados, sobre la NIC 12, como de la industria de generación de energía eléctrica; el presente trabajo de investigación tiene como objetivo establecer los efectos financieros y fiscales causados por la aplicación de la NIC 12 en una empresa que opera en Guatemala en la industria de generación de energía eléctrica.

2.2 Marco Teórico

La función que cumple el Contador Público y Auditor (CPA) dentro de cualquier organización, está destinada principalmente a apoyar la toma de decisiones de la alta administración. Es el experto en materias de control que, con sólidos conocimientos científicos, técnicos y una formación integral, está capacitado para participar activamente en el diagnóstico, diseño, evaluación, construcción, manutención y evaluación de sistemas de información y control relacionados con la gestión administrativa de organizaciones de cualquier naturaleza. Es responsable de emitir opinión independiente respecto de los estados financieros, de acuerdo a principios y normas profesionales vigentes, asegurando a la sociedad la confiabilidad de ellos.

Según Rosales, Chávez y Asociados (2000) el CPA tiene que tener el conocimiento suficiente de los tres elementos de control interno, los cuales son el ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control, para así planificar y realizar una combinación de este conocimiento con la evaluación del riesgo de control relativo a las aseveraciones de la administración. Así mismo tiene que tener conocimiento sobre la normativa contable y la legislación tributaria de la República de Guatemala.

Como sigue expresando Rosales et al. (2000), el auditor debe utilizar el conocimiento de la estructura de control interno y el nivel evaluado del riesgo de control, para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de su trabajo. Con estos conocimientos el CPA tendrá los elementos necesarios para evaluar la adecuada aplicación de las NIC como de las leyes tributarias del país.

En Guatemala, la normativa contable aplicable a partir del año 2002, después de su adopción por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, son las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) las cuales fueron creadas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC – International Accounting Standards Committee).

Estas son 41 normas que definen el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar de los mismos buscando así la estandarización de la información contable para facilitar la comprensión de los estados financieros por los diferentes usuarios en cualquier parte del mundo.

La presente investigación se delimita a la NIC 12 – Impuesto sobre las Ganancias, las cuales definen el tratamiento de las diferencias en la aplicación de las NIC versus las leyes tributarias del país.

A continuación se proporcionará mayor información sobre la NIC 12, en donde se podrá encontrar mayor información sobre su aplicación.

2.2.1 Definición de la NIC 12

De acuerdo con la NIC 12 deben reconocerse los activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto sobre las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

NIC 12 describe el tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias, tanto el actualmente utilizado en Guatemala (basado en la Ley del ISR – *Cash Tax*), como el método del pasivo basado en el Balance de Situación General (*Book Tax*). Exige que no solo se contabilice el impuesto corriente, sino las consecuencias fiscales de las transacciones.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes

Existen dos formas de poder reconocer pasivos y activos por impuestos corrientes, una de ellas es por el *impuesto corriente*, que es el correspondiente al presente período y a los anteriores. Este debe ser reconocido como una obligación de pago si no ha sido liquidado. Cuando la cantidad ya pagada correspondiente al período presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe reconocerse como un activo. Este es el método aplicado actualmente en Guatemala y reconocido como correcto por las leyes vigentes.

Otra forma es por medio del “*Carryforward*”, que es cuando el efecto de una pérdida fiscal de un período actual se registra como un activo en el mismo período en el que se produce la citada pérdida para recuperar el impuesto corriente pagado en períodos anteriores, puesto que es probable que la empresa obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho.

A la fecha, la ley del ISR de Guatemala no permite el arrastre de pérdidas de operación. Mientras que la NIC 12, no regula el tratamiento de impuestos sobre activos o ingresos brutos que son acreditables al ISR o viceversa, tal es el caso del Impuesto Extraordinario y Temporal en Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP), de Guatemala.

Reconocimiento de activos y pasivos por diferencias temporales

El impuesto sobre la renta diferido es básicamente reconocer el efecto actual ocasionado por diferencias temporales, entre información financiera e información destinada a efectos fiscales.

El ISR diferido permite tener registros contables con datos reales que permitan tomar decisiones adecuadas basadas en la situación financiera de la empresa, a diferencia de una contabilidad con registros basados en la ley del ISR, en la cual se obtiene información útil únicamente para el cálculo del pago de impuestos, de acuerdo con las leyes Guatemaltecas. Con base en lo anterior se puede decir que el tema del ISR diferido es en realidad un tema financiero más que fiscal.

Factores que originan el ISR diferido

Existen diversas razones por las cuales se pueden originar 2 tipos de diferencias, creando la necesidad de tener una información financiera distinta a la utilizada para el efecto de pago de impuestos, y entre dichas diferencias se encuentran las Temporales y No Temporales.

Diferencias temporales o transitorias

Estas son transacciones de ingreso o gasto incluidas en distintos momentos en el tiempo tanto en la información financiera como en la base fiscal. Estas transacciones son igualadas en el tiempo en ambas bases. Por ejemplo, si un vehículo se deprecia al 20% para efectos fiscales, mientras que para efectos financieros se deprecia a un 10%, al final de los 10 años se habrán igualado los gastos tanto para efectos financieros como para efectos fiscales.

La siguiente tabla ilustra este caso, suponiendo un valor del vehículo de Q 85,000.00:

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Depreciación Total
------------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	-----------	-------------------------------

Base											
Fiscal	17,000	17,000	17,000	17,000	17,000	–	–	–	–	–	85,000
Financiera	8,500	8,500	8,500	8,500	8,500	8,500	8,500	8,500	8,500	8,500	85,000

Fuente: Cuadro elaborado por la autora de esta investigación.

Como podemos observar en el ejemplo, el gasto por depreciación se iguala en el tiempo.

Es importante tomar en cuenta que una partida debe ser considerada como transitoria únicamente si existe certeza de que será compensada a futuro en ambos registros.

Algunas diferencias temporales surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un período, mientras que se computan fiscalmente en otro. La NIC 39 requiere que los ingresos y gastos relacionados entre sí sean registrados en el mismo período contable con el objetivo de que sean compensados, independientemente de la fecha en la que se obtenga el documento de soporte correspondiente, por lo cual también pueden generarse diferencias temporales, las cuales a su vez, pueden ser imponibles o deducibles.

Diferencias Temporales Imponibles (Pasivo)

Son aquellas que dan lugar a cantidades imponibles, o sea registros pasivos, al determinar la renta imponible correspondiente a períodos futuros, cuando el valor en libros sea recuperado, o el del pasivo sea liquidado.

Debe reconocerse un pasivo por cualquier diferencia temporal imponible; por lo tanto, la NIC 12 exige el reconocimiento de todos los pasivos por impuestos diferidos.

Así mismo, algunas diferencias temporales imponibles surgen cuando los ingresos se registran contablemente en un período, mientras que se computan fiscalmente en otro. Entre estas diferencias temporales imponibles se pueden mencionar las siguientes transacciones:

- ✓ Revaluación de activos a su valor razonable, ya que para acercar el valor del activo a su valor razonable, debe tratarse de acuerdo a, según afecte o no, a la ganancia o pérdida del período corriente.
- ✓ Plusvalía comprada o goodwill, que es el exceso del costo de adquisición sobre el valor de la participación del comprador en el valor razonable de los activos y pasivos identificables adquiridos. Esta norma no permite el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos por plusvalías compradas, ya que su registro podría incrementar el valor de la misma.
- ✓ Registro inicial de un activo o pasivo, en el momento en que se registra por primera vez un activo o un pasivo, pueden aparecer diferencias temporales. Se puede mencionar el caso en el que una parte o la totalidad del valor del activo no son deducibles a efectos fiscales.

Este caso muestra un ejemplo de los resultados por diferencias imponibles:

Año 1	Base Fiscal	Base Financiera	
Ventas del año	Q 700,000	Q 700,000	
Gastos de depreciación	400,000	200,000	Diferencia transitoria de Q 200,000
Resultado del período	300,000	500,000	200,000 31% 62,000
% Impuesto sobre la renta	31%	31%	
Impuesto atribuible	93,000	155,000	

Registro Contable:

XX – XX – 2006

ISR - Gasto	Q 155,000	
ISR - Diferido pasivo		Q 62,000
ISR a pagar		93,000
	-----	-----
Registro de ISR a pagar e ISR diferido.	Q 155,000	Q 155,000
	=====	=====

Año 2	Base Fiscal	Base Financiera			
Ventas del año	Q 800,000	Q 800,000			
Gastos de depreciación	100,000	300,000	Se compensa diferencia transitoria		
Resultado del período	700,000	500,000	200,000	31%	62,000
% Impuesto sobre la renta	31%	31%			
Impuesto atribuible	217,000	155,000			

Registro Contable:

XX – XX – 2006

ISR - Gasto	Q 155,000	
ISR - Diferido pasivo		Q 62,000 (Cancela provisión del año anterior)
ISR a pagar		217,000
Registra cancelación de provisión	-----	-----
de ISR diferido año anterior e ISR	Q 217,000	Q 217,000
por pagar	=====	=====

Total de impuesto en los dos años	Fiscal	Financiero
Año 1	Q 93,000	Q 155,000
Año 2	217,000	155,000
Total ISR	310,000	310,000

Como se puede observar en este ejemplo, tanto en el año 1 como en el año 2 se canceló un ISR distinto al que se hubiese pagado al utilizar la información financiera, sin embargo en el tiempo el ISR es igualado, y en la información financiera se presentaron resultados reales.

De igual forma se presenta el ejemplo aplicando la fórmula para la determinación del impuesto corriente y el diferido.

Año 1		
Impuesto a pagar al fisco	Q 93,000	Corriente
(+) Incremento en pasivo o disminución en activo	62,000	Diferido
Impuesto financiero	155,000	

Año 2		
Impuesto a pagar al fisco	Q217,000	Corriente
(-) Disminución en pasivo o incremento en activo	(62,000)	Diferido
Impuesto financiero	155,000	

Diferencias Temporales Deducibles (Activo)

Son las que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a períodos futuros, cuando el valor en libros del activo sea recuperado, o el del pasivo liquidado. Se debe reconocer un activo por impuestos diferidos, por las diferencias temporales deducibles, cuando resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargan las deducciones por diferencias temporales.

Al reconocer cualquier pasivo, éste será liquidado en períodos futuros; si cuando esto suceda, éste monto puede ser deducible para la determinación de la ganancia fiscal en períodos posteriores, se producirá una diferencia temporal entre el valor en libros del pasivo y su base fiscal.

De acuerdo con esto, aparecerá un activo por impuestos diferidos, respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en períodos posteriores, cuando sea posible la deducción del pasivo para determinar la ganancia fiscal.

Entre estas diferencias temporales deducibles se pueden mencionar las siguientes transacciones:

- ✓ Cuando una empresa tiene en su historial pérdidas recientes, procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados, sólo si dispone de una cantidad suficiente de diferencias temporales imponibles, o bien si dispondrá en el futuro de suficiente ganancia fiscal, contra la que carga dichas pérdidas o créditos.
- ✓ Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos, a la fecha de cierre de cada período, la empresa procederá a reconsiderar los activos por impuestos diferidos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento la empresa procederá a registrar un activo de esta naturaleza, anteriormente no reconocido, siempre que sea probable que las futuras ganancias fiscales permitan la recuperación del activo por impuestos diferidos.

Al efectuar inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, aparecen diferencias temporales cuando el valor en libros de las inversiones de estas entidades, o de las participantes en negocios conjuntos sea diferente de su base fiscal.

Así mismo, la empresa debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en los casos de diferencias temporales imponibles asociadas o con participantes en negocios conjuntos. Esto sólo si la diferencia en la participación generara impuestos por pagar (cuando se cobren dividendos por ejemplo).

Se muestra un ejemplo de los resultados por diferencias deducibles:

Año 1	Base Fiscal	Base Financiera	
Ventas del año	Q 700,000	Q 700,000	
Inventarios obsoletos		100,000	Diferencia transitoria de Q 100,000
Resultado del período	700,000	600,000	100,000 31% 31,000
% Impuesto sobre la renta	31%	31%	
Impuesto atribuible	217,000	186,000	

Registro Contable:

XX – XX – 2006

ISR - Gasto

Q 186,000

ISR - Diferido activo	31,000	
ISR a pagar		Q 217,000
	-----	-----
Registro de ISR por pagar e ISR diferido activo por inventarios obsoletos.	Q 217,000	Q 217,000
	=====	=====

En el año 2 la compañía decide destruir los inventarios obsoletos y esto se deja evidenciado mediante acta notarial.

Año 2	Base Fiscal	Base Financiera			
Ventas del año	Q 900,000	Q 900,000			
Gasto por obsolescencia	100,000				
Resultado del período	800,000	900,000	100,000	31%	31,000
% Impuesto sobre la renta	31%	31%			
Impuesto atribuible	248,000	279,000			

Se compensa diferencia transitoria

Registro Contable:

XX – XX – 2006

ISR - Gasto	Q 279,000	
ISR - Diferido activo		Q 31,000 <i>a/</i>
ISR a pagar		248,000
	-----	-----
Por aplicación de ISR diferido activo del período anterior e ISR por pagar.	Q 279,000	Q 279,000
	=====	=====

a/ Se paga una cantidad menor de impuesto al fisco, ya que se aplica la deducción del año anterior.

Total de impuesto en los dos años	Fiscal	Financiero
Año 1	Q 217,000	Q 186,000
Año 2	248,000	279,000

Total ISR	465,000	465,000
-----------	---------	---------

Observando este ejemplo es posible darse cuenta que al igual que en el ejemplo anterior al final de los 2 años, el monto total del impuesto es igual tanto fiscal como financieramente.

Se presenta el ejemplo aplicando la fórmula para la determinación del impuesto corriente y el diferido.

Año 1		
Impuesto a pagar al fisco	Q217,000	Corriente
(-) Incremento en activo o disminución en pasivo	(31,000)	Diferido
Impuesto financiero	186,000	

Año 2		
Impuesto a pagar al fisco	Q248,000	Corriente
(+) Disminución en activo o incremento en pasivo	(31,000)	Diferido
Impuesto financiero	279,000	

Con las diferencias temporales, ya sean imponibles o deducibles, el efecto del impuesto en el tiempo siempre será igual o compensado.

Diferencias no temporales o permanentes

Por el contrario, si a una fecha determinada, un activo por ISR diferido registrado en años anteriores se considera que no se va a poder aplicar o recuperar en el futuro, entonces se clasifica como una diferencia no temporal o permanente y debe de reconocerse como pérdida.

Las diferencias no temporales son operaciones de ingreso o gasto que crean divergencias entre la utilidad financiera y la renta imponible, pero, a diferencia de las partidas temporales, acá se presentan únicamente en una de las dos bases, razón por la cual jamás se compensan en el

tiempo. Los ingresos no afectos y los gastos no deducibles deben ser tratados como partidas permanentes, y registrados directamente como un gasto.

Complementando lo expuesto anteriormente, se presentan ejemplos de partidas que originan diferencias permanentes:

- ✓ Gastos off-shore no incluidos para propósitos fiscales.
- ✓ Beneficios fiscales por reinversión de utilidades (debido a reformas en la Ley del ISR, aplicables has junio 2004 para empresas con períodos de junio a julio; y hasta diciembre 2004 para empresas con períodos de enero a diciembre 2004).
- ✓ Exención de impuesto sobre la renta por estar calificado en regímenes especiales (29-89, Zolic, Zonas Francas).
- ✓ Provisión de cuentas incobrables en compañías relacionadas, aprovechando el 3% de escudo fiscal permitido en la ley del ISR
- ✓ Deterioro de activos fijos (reconocimiento financiero, no se reconoce fiscalmente, se asume que va incluido en la depreciación)

A la fecha, existe la apreciación generalizada que la contabilidad debe llevarse siguiendo las posiciones que se asumen en la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, ya que existe el temor que el fisco interprete que se lleva doble o múltiple contabilidad, con el propósito de pagar menos impuestos, lo cual está tipificado como un delito contra el régimen tributario de acuerdo con el artículo 358 B del Código Penal. Aunque muchas veces la carga de impuestos para una transacción puede ser diferente a lo largo de un tiempo para la información financiera y para la fiscal, al final pueden igualarse dichas cargas.

Adicionalmente, la Ley de Contadores Decreto 2450, emitido en octubre de 1940, establece la prohibición a los contadores y tenedores de libros asentar partidas en los libros sin tener a la vista la documentación legal correspondiente.

Basados en NIC 12, existe cierto desacuerdo ya que no en todas las transacciones será posible tener documentación legal, tal es el caso de las cuentas incobrables, las cuales se deben

determinar con base en la realidad, pero sin necesidad de tener algún documento legal que respalde dicho registro. Así también puede mencionarse el caso de los inventarios obsoletos y de activos fijos en deterioro, por los cuales será necesaria la presentación de un acta notarial que respalde la destrucción de los mismos, para efectos fiscales.

Este decreto prohíbe llevar más de una contabilidad para los negocios de una misma entidad, de acuerdo con NIC 12 es necesaria una información para efectos financieros y otra para efectos fiscales, sin que esto signifique una doble o múltiple contabilidad.

El mismo decreto 2450 en su artículo 11 establece que al efectuar registros sin respectiva documentación legal de soporte, el contador deberá solicitar autorización por escrito a los accionistas de la empresa. Basados en esto se recomienda que al registrar cualquier transacción sin documentación y para efectos de NIC 12, se deje respaldada la operación con una autorización por escrito, que indique claramente la razón del registro.

Sin embargo, es necesario tener claro que al hablar de impuestos diferidos, hablamos de 2 tipos de reportes de información contable preparados sobre bases y objetivos distintos; una como base para el cálculo de pago de impuestos, y la otra utilizada para la toma de decisiones.

En consecuencia, la aplicación de NIC 12 debería ir acompañada del aseguramiento, en el sentido de que el fisco comprende el tema y sabrá interpretar los conceptos de “base fiscal” vrs. “valor en libros”, e “impuesto corriente” vrs. “activos y pasivos por impuestos diferidos”.

Una contabilidad fiscal se rige por reglas que requieren las leyes tributarias para el pago de impuestos, sin embargo, el resultado de esta no es precisamente una imagen de la situación financiera de una empresa para la toma de decisiones adecuadas y oportunas.

La NIC 12 no regula el tratamiento de impuestos sobre activos o ingresos brutos que son acreditables al ISR, o viceversa, tal es el caso del IETAAP, de Guatemala. La contabilización adecuada del IETAAP, tanto para contribuyentes que lo tienen como impuesto primario, como

para los que lo tienen como impuesto secundario, queda no regulada, lo que supone que el tratamiento corriente es el aceptado.

Se debe tomar en cuenta que los activos por impuestos sobre la renta diferido podrían quedar afectados al IETAAP, ya que no necesariamente califican dentro de la definición de “créditos fiscales sujetos a reintegro” como los define la ley respectiva.

2.2.2 Alcance de la NIC 12

De acuerdo con lo establecido en la NIC – 12, su alcance está determinado de la siguiente manera:

- Esta NIC debe ser aplicada en la contabilización del impuesto sobre las ganancias; ISR en el caso de Guatemala.
- La NIC 12 es aplicada a toda industria sin excepción
- Para efectos de esta NIC, el término “impuesto sobre las ganancias” incluye todos los impuestos, nacionales o extranjeros, relacionados con las ganancias. El impuesto sobre las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una empresa subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la empresa que presenta los estados financieros.
- Esta NIC no especifica cuándo o cómo debe, una empresa, contabilizar las consecuencias fiscales de los dividendos u otro tipo de distribuciones.
- Esta norma también reconoce la contabilización de las diferencias temporales que puedan derivarse de las subvenciones del Gobierno o deducciones fiscales.

2.2.3 Medición de la NIC 12

Los pasivos y u o activos corrientes de tipo fiscal, que procedan del período presente o anteriores, deben ser medidos utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse por el Congreso de la República, en la fecha del balance.

Tanto los activos y pasivos de tipo fiscal diferidos a largo plazo deben medirse según las tasas que vayan a ser de aplicación en los períodos en los que se espere realizar los activos o pagar los pasivos.

En Guatemala, las diferencias temporales deducibles e imponibles, cuando se liquiden como “de operaciones del giro normal de la empresa” deben medirse aplicando la tasa al 31%. Las diferencias temporales deducibles por operaciones “de capital” deben medirse aplicando la tasa del 10% correspondiente al ISR sobre ganancias de capital, porcentajes vigentes a la fecha.

La medición de los efectos financieros y fiscales causados en una empresa de generación de energía eléctrica en Guatemala, se realizará comparando las diferencias originadas por la aplicación de la NIC 12, tomando en cuenta los puntos descritos anteriormente. Para el efecto se obtendrá información financiera proporcionada por la compañía y se simulará la aplicación de la NIC 12.

Con esta medición se espera demostrar las ventajas que pueden obtenerse al aplicar la NIC 12, obteniendo una base contable apegada a la realidad del negocio para la toma de decisiones y otra para el cálculo apropiado del ISR de acuerdo a la legislación guatemalteca. Adicionalmente se demostrará que, lejos de llevar múltiple contabilidad, se trata de dos formas distintas de preparar la misma información contable, dos bases distintas de contabilidad, tomando en consideración tanto la utilidad de la información financiera para la toma de decisiones adecuadas sobre una base contable real, como la del cumplimiento de obligaciones tributarias.

Reconocimiento de Impuestos Corrientes y Diferidos

Los impuestos, tanto si son del período corriente como si son diferidos, deben ser reconocidos como gastos o ingresos, e incluirlos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del período.

Ya sean del período corriente o diferidos, los impuestos sobre las ganancias deben ser cargados o abonados directamente al patrimonio neto si se relacionan con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, en el mismo período o en otro diferente. Por ejemplo, las ganancias no realizadas en inversiones disponibles para la venta.

2.2.4 Métodos de cálculo

- **Método del Balance General**

Este es el método más indicado a aplicar de acuerdo con NIC 12. Con este método se deben comparar, al inicio y al final del año, los balances generales sobre base fiscal y los balances de sobre base financiera y determinar cuáles de las diferencias pueden representar diferencias transitorias y cuáles permanentes.

Las diferencias transitorias más comunes que aparecen al efectuar la comparación de estos saldos son:

- ✓ Diferencias en valores en libros en activos fijos por diferente uso de tasas de depreciación.
- ✓ Diferencias en valores en libros de mejoras a propiedades arrendadas.
- ✓ Diferencias en reservas de obsolescencia de inventarios.
- ✓ Diferencias en reservas de cuentas incobrables.
- ✓ Diferencias en gastos de organización.
- ✓ Diferencias en utilidades diferidas bajo el método de ventas a plazos, utilidades diferidas que no existen para efectos financieros.
- ✓ Pagos de arrendamiento financiero reconocidos como gasto para efectos fiscales, y valores en libros por el reconocimiento de esos activos como propiedad planta y equipo (leasings).
- ✓ Arrendador que vende con opción a compra que deprecia sus activos, cobrando un arrendamiento fiscalmente aún cuando financieramente debe registrarse un ingreso como intereses durante el término del contrato. Bajo esta opción sus activos fijos deben ser reversados, sus ingresos por arrendamiento pueden ser mayores o menores que los

interese que debió reconocer como ingreso.

Las diferencias permanentes al comparar los balances podrían ser:

- ✓ Reservas de cuentas incobrables para efectos fiscales que muy improbablemente tendrán una reserva para efectos financieros.
- ✓ Otras diferencias no captadas a través de esta comparación son los beneficios fiscales tales como la reinversión por capacitación y reinversión en activos fijos ya que estas deducciones son únicamente fiscales, las cuales aplicaban únicamente hasta junio 2004 para las empresas con períodos contables de julio a junio, y hasta diciembre 2004 para aquellas otras con períodos contables de enero a diciembre; esto de acuerdo a las reformas a la Ley del ISR las cuales entraron en vigencia a partir de junio 2004.

Posteriormente a haber determinado las diferencias tanto temporales como permanentes, es preciso identificar las diferencias transitorias reales entre ambas bases cerciorándose de que correspondan a la naturaleza de un activo o pasivo diferido de impuesto. Las partidas transitorias de activo se caracterizan por que en ellas se denota que el fisco tiene ventaja en la deducción o gravamen, a diferencia de las partidas de pasivo de impuesto que tienen la característica que existe una ventaja del contribuyente respecto al fisco.

Al tener ya establecido el valor de la partida transitoria y su naturaleza (Activa o Pasiva) se debe multiplicar la diferencia existente por la tasa vigente de impuesto sobre la renta, actualmente 31%. Si las diferencias están conformadas por activos o pasivos de impuesto, se registrará el neto como activo o pasivo.

Deben compararse las partidas transitorias netas de impuesto (partida transitoria por la tasa de impuesto sobre la renta) al inicio y al final del período determinando si el movimiento neto corresponde a un débito o a un crédito. El impuesto a pagar al fisco es calculado con base en la información fiscal; y el cálculo del impuesto sobre la renta del período se efectúa de la siguiente forma:

Impuesto a pagar al fisco

(+) Créditos a las cuentas de activos o pasivos diferidos de impuesto:

- ✓ Disminución de activos netos
- ✓ Incremento en pasivos netos
- ✓ Movimiento existente para convertir un activo en pasivo

(-) Débitos a las cuentas de activos o pasivos diferidos de impuesto:

- ✓ Incremento en activos netos
- ✓ Disminución en pasivos netos
- ✓ Movimiento existente para convertir un pasivo neto de impuestos en un activo diferido de impuesto

(=) Impuesto a pagar al fisco atribuible a la utilidad financiera

Si el impuesto a pagar al fisco atribuible a la utilidad financiera es mayor al fiscal, el impuesto a pagar al fisco es corriente y el resto se considerará diferido. A continuación se ejemplifica:

Impuesto financiero	Q 10,000	
Impuesto a pagar al fisco	7,000	← Impuesto Corriente
Impuesto diferido	3,000	→

- **Método diferido**

Para calcular el impuesto gasto bajo este enfoque se deben determinar las diferencias entre la utilidad contable y la fiscal.

Luego se debe hacer una conciliación de las diferencias entre ambas utilidades (utilidad

financiera y renta imponible) y determinar cuáles corresponden a partidas transitorias y las que corresponden a partidas permanentes.

Después se procede a calcular el efecto del impuesto de la utilidad financiera y sumarle o restarle, según sea el caso, el efecto de impuesto de las partidas permanentes para obtener el impuesto gasto del período.

Método y elementos para la determinación del ISR diferido

De acuerdo con NIC 12, la determinación de impuestos diferidos debe hacerse bajo el método de activos y pasivos que compara los valores contables y fiscales de los mismos. De esta comparación surgen diferencias temporales a las que debe aplicarse la tasa fiscal correspondiente, tal y como se explicó anteriormente.

En la determinación de las diferencias temporales, deben considerarse aquellas partidas que tienen valor fiscal pero que no forman parte de los activos y pasivos en el balance.

Por ejemplo, algunos conceptos que para efectos contables se han registrado como un gasto y cuya deducción fiscal se efectuará en ejercicios posteriores, así como ingresos que ya se devengaron contablemente y su acumulación fiscal se efectuará en ejercicios futuros.

2.2.5 Reconocimiento contable

El ISR causado debe cargarse a resultados y representa el pasivo exigible a plazo menor de un año. Para todas las diferencias temporales deben reconocerse impuestos diferidos ya sea pasivos (cuentas por pagar) o activos (cuentas por cobrar), registrándolo contablemente como una cifra neta.

Un pasivo por impuesto diferido debe reconocerse por todas las diferencias temporales gravables. Un activo por impuestos diferidos debe reconocerse para todas las diferencias temporales deducibles, por las pérdidas fiscales por amortizar y los créditos fiscales no usados.

Cuando de acuerdo con la normatividad contable se registren partidas relacionadas con diferencias temporales directamente en el capital contable, sin pasar por los resultados del ejercicio, los efectos diferidos de impuestos se deben registrar directamente en dicho capital contable, como ejemplo podemos mencionar la venta de activos fijos, que generan ya sea una pérdida o una ganancia de capital.

Para determinar el efecto diferido del ejercicio aplicable a resultados, se tomará el saldo del ISR diferido al final del ejercicio y se comparará con el saldo al principio del ejercicio, a esta diferencia, se le restará algebraicamente el monto que se registró directamente en el capital contable, así como en su caso, el incremento durante el ejercicio en el saldo del ISR diferido provocado por la inflación. El resultado así obtenido, representa el efecto diferido del ejercicio que debe registrarse como gasto (ingreso) de ISR del mismo.

En la determinación del impuesto diferido se deben aplicar las tasas vigentes al cierre del ejercicio al que se refieran los estados financieros, excepto que hubiese una modificación aprobada a la fecha de los estados financieros y que entre en vigor posteriormente, en cuyo caso se utilizará la tasa que estará vigente al momento en que se estima que los activos y pasivos por impuestos diferidos se recuperarán o liquidarán.

Solamente se deben reconocer activos por ISR diferidos por el monto en que:

- a)** Existan diferencias temporales gravables relativas a la misma autoridad tributaria y a la misma entidad gravable, que se espera se reviertan en el mismo ejercicio que la reversión esperada de la diferencia temporal deducible; o que se revertirán en ejercicios en los cuales puede aplicarse retroactiva o prospectivamente la pérdida fiscal originado por la deducción de la diferencia temporal deducible.
- b)** Una vez efectuado el análisis anterior cualquier remanente de diferencias temporales deducibles, más las pérdidas fiscales por amortizar y los créditos fiscales no utilizados,

deben ser reconocidos, cuando exista una alta probabilidad de que habrá utilidades gravables futuras suficientes.

Cualquier reducción debe revertirse en la medida en que vuelva a ser probable la existencia de utilidad gravable suficiente para recuperar el activo. Los efectos de la reducción y en su caso, de la reversión, deben reconocerse en los resultados del ejercicio.

Cuando se prepare información consolidada, la determinación del efecto de impuestos diferidos además de calcularse en forma individual por la tenedora y cada una de las subsidiarias, debe considerar los efectos derivados de las eliminaciones del proceso de consolidación. En los casos en que sea aplicable la consolidación fiscal, deben considerarse los efectos derivados de las eliminaciones de dicha consolidación fiscal.

2.2.6 Información a revelar en notas a los estados financieros

Los datos principales que constituyen un gasto o un ingreso por el impuesto sobre las ganancias deben ser revelados separadamente en los estados financieros. Estos datos principales pueden ser:

- ✓ El gasto (ingreso) corriente por el impuesto.
- ✓ Ajustes de impuestos corrientes del período presente o anteriores.
- ✓ Gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporales.
- ✓ Gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos.
- ✓ Beneficios fiscales que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente período y el gasto por impuestos diferidos.
- ✓ El impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, y

- ✓ El gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores fundamentales, que se han incluido en la determinación de la ganancia o pérdida neta del período.

Se debe revelar el importe del activo por impuestos diferidos, así como de la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento en los siguientes casos:

- ✓ Cuando la realización del activo por impuestos diferidos dependa de ganancias futuras, por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporales imponibles actuales, y
- ✓ Cuando la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente período o en el precedente.

III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Actualmente las empresas están inmersas en un mundo de constantes cambios derivados de la competencia y la globalización, por ende las empresas buscan día a día mejorar y estandarizar su información financiera tanto para utilizarla como base en la toma de decisiones como para la comprensión de la misma internacionalmente.

Las empresas de energía eléctrica de Guatemala, forman parte del mundo que cada vez globaliza mas sus economías, y deben estar a la vanguardia en la aplicación de bases técnicas

contables que permitan a los usuarios de estados financieros, tanto locales como extranjeros, tener la certeza que la información financiera que producen estas empresas están de acuerdo a regulaciones de calidad y aceptación a nivel internacional.

A partir del mes de enero del año 2002, el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), decidió que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados vigentes hasta esa fecha en Guatemala, serían reemplazados por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Estas constan de 41 normas las cuales regulan distintos temas sobre el tratamiento, presentación y revelación de información en los estados financieros. Dentro de estas normas se encuentra específicamente la norma 12 – Impuesto sobre las Ganancias, la cual reconoce la existencia de una conciliación entre los registros contables y la declaración de ISR, aceptando que dichas bases no son compatibles en todos sus aspectos.

Sin embargo, en la actualidad, esta situación está tipificada en el artículo 358 B numeral 6 del Código Penal, el cual establece que “quien lleve doble ó múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación ó el pago de tributos” estará cometiendo defraudación tributaria, así mismo el Código de Comercio, en su artículo 375 prohíbe llevar mas de una contabilidad.

Como a todas las empresas en el territorio nacional, también a las generadoras de energía eléctrica deben de aplicarse las NIC incluyendo la NIC 12. Durante los últimos años la industria de generación de energía eléctrica ha venido creciendo, motivada tanto por el incremento de la demanda de energía, como la liberación del mercado de energía eléctrica. Esto ha atraído importantes inversiones extranjeras a este sector, lo cual crea la necesidad de contar con información financiera estándar para el entendimiento de los inversionistas.

A medida de que las empresas de generación de energía eléctrica estandaricen su información financiera por medio de las NIC, tendrá mejores instrumentos base tanto para la toma de decisiones como para atraer inversiones de empresas extranjeras.

Al mismo tiempo, crea la necesidad de contar con una estructura tributaria que promueva la eficiencia de las empresas, por lo tanto es importante conocer los efectos fiscales y financieros que traerá para una empresa generadora de energía eléctrica la aplicación de la NIC 12.

Tomando en consideración lo anterior, es conveniente que las empresas de generación de energía eléctrica en Guatemala apliquen la NIC 12, y así lograr estandarizar su información financiera para el mejor entendimiento de la misma por sus usuarios, como lo son los accionistas, clientes, proveedores, prestamistas, entre otros. Como también lograr la obtención de información real para la toma de decisiones y cuantificar los efectos tributarios causados por la aplicación de la NIC 12.

Derivado de esto, surge la siguiente pregunta de investigación:

¿Cuáles serán los efectos financieros y fiscales causados por la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 12 (NIC 12), en una empresa generadora de energía eléctrica en Guatemala?

3.1 Objetivos

3.1.1 General

Determinar los efectos financieros y fiscales que pueden ocasionarse por la aplicación de la NIC 12 en una empresa generadora de energía eléctrica en Guatemala.

3.1.2 Específicos

- a) Analizar la Norma Internacional de Contabilidad 12 – Impuesto sobre las Ganancias

- b) Analizar la Ley del Impuesto sobre la Renta en relación con tratamientos contables y determinación de impuestos.
- c) Comparar los elementos de estudio para determinar efectos financieros y fiscales.
- d) Identificar la existencia o no, de una doble o múltiple contabilidad.
- e) Analizar la información financiera de la empresa objeto de estudio, que es una generadora de energía eléctrica ubicada en la República de Guatemala, debido a que ésta trabaja con capital extranjero, y su casa matriz cotiza sus acciones en la bolsa de valores de los Estados Unidos de América, así mismo, la acelerada globalización y la competencia en ésta industria, exigen información estandarizada para su comprensión por parte de usuarios tanto locales como extranjeros.
- f) Realizar una simulación traduciendo la información financiera en base fiscal a Normas Internacionales de Contabilidad para poder analizar sus efectos tanto financieros como fiscales.

3.2 Elementos de estudio

De acuerdo con Achaerandio (2000), los elementos de estudio “son propiamente los elementos a estudiar en el problema”. Para Hernández R. et al. (2003) son “los objetivos que persigue la investigación, las preguntas de investigación y la justificación del estudio”, y para el presente trabajo de tesis se tomaron como base los siguientes:

- a) Tratamiento contable de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta de la República de Guatemala.
- b) Tratamiento contable de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad 12 (NIC 12) Impuesto sobre las Ganancias. Todas las NIC fueron adoptadas en Guatemala a partir del 01 de enero del 2002 según resolución del Instituto

Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), publicada el 04 de junio del año 2001 en el Diario Oficial.

- c) Tratamiento contable según otras leyes y reglamentos relacionados.

3.3 Alcances

La presente investigación permitirá identificar los efectos financieros y fiscales ocasionados por la aplicación de la NIC 12, en una en una empresa de generación de energía eléctrica situada en el territorio Guatemalteco.

Debido a la naturaleza de la investigación, ésta se limita a analizar información documental y simulaciones aplicando la NIC 12 a la información proporcionada por la empresa objeto de estudio, para llevar a cabo un análisis comparativo de la no-aplicación de la NIC 12 contra los resultados obtenidos después de haber aplicado esta norma, para lo cual basta con la información de una sola empresa.

Esta investigación no pretende establecer si las empresas de generación de energía eléctrica en Guatemala han aplicado o no las Normas Internacionales de Contabilidad, adicionalmente la identidad de la empresa sujeta a estudio no será revelada, para mantener la confidencialidad de la misma.

3.4 Aporte

El estudio presenta la identificación de los efectos financieros y fiscales ocasionados al aplicar la NIC 12, comprobando la ocurrencia o no de una múltiple contabilidad, o determinando si son dos bases distintas de información contable, una para el pago de impuestos y la otra para la toma de decisiones acertadas según la situación real de la empresa. Esta investigación es de utilidad a las empresas Guatemaltecas en general, y principalmente a la empresa sujeta a estudio, para observar en la preparación de sus estados financieros.

Es útil a la empresa sujeta a estudio, ya que esta empresa de generación energía eléctrica funciona con capital extranjero y su casa matriz cotiza sus acciones en la bolsa de valores de los Estados Unidos de América, por lo tanto es de suma importancia que cuente con información financiera preparada de acuerdo a las NIC, para así facilitar la comprensión de dicha información por los usuarios de los estados financieros, tanto localmente como en el extranjero.

Así mismo, será de utilidad para que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), pueda tener una visión un poco más amplia sobre la aplicación de esta norma, y considere el uso de la misma dentro de la jurisdicción Guatemalteca.

El aporte que brinda este estudio a los Contadores Públicos y Auditores, así como a los estudiantes de Contaduría Pública y Auditoría de las distintas universidades del país, es que cuenten con una fuente de consulta sobre una investigación de los efectos causados por la NIC 12 en una empresa generadora de energía eléctrica en Guatemala, derivado de su capital extranjero y de la importancia que tiene su información financiera estandarizada para su comprensión a nivel internacional.

Dicha NIC crea una conciliación entre la información financiera basada en NIC, y la información fiscal basada en la Ley del ISR, que producen ciertas diferencias respecto a lo que establece la legislación Guatemalteca.

IV. MÉTODO

En esta parte se proporciona información respecto a las unidades de análisis, el instrumento que se utilizó para recolectar la información, el procedimiento para realizar el trabajo de campo y el tipo de investigación de que se trata.

4.1 Unidades de análisis

- a) Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), puestas en vigencia a partir del 01 de enero del 2002, por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA). Específicamente la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias.
- b) Ley del Impuesto sobre la Renta, así como cualquier otra norma tributaria que establezca lineamientos contables.

4.2 Instrumento

- a) Cuadro de cotejo entre la Norma Internacional de Contabilidad 12 y la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar los efectos causados por ambas bases, el cual, de acuerdo con Achaerandio (2003) es “ideal para unidades de análisis”.
- b) Simulación de estados financieros de la empresa sujeto a estudio con base en las Normas Internacionales de Contabilidad cuando el estado financiero original proporcionado por ésta compañía se encontraba de acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta con el fin de poder observar los efectos causados en ambas bases

4.3 Procedimiento

En las siguientes universidades Rafael Landívar, Francisco Marroquín, San Carlos de Guatemala y Mariano Gálvez se investigó previo a seleccionar el tema del presente estudio. Se realizó el anteproyecto sometiéndolo a revisión en Tesis I, ante las autoridades de Facultad y el catedrático, quienes aprobaron el mismo.

Un estudio sobre la Norma Internacional de Contabilidad 12 fue realizado, así como también de la Ley del Impuesto sobre la Renta, posteriormente se analizaron las diferencias y similitudes para obtener los efectos que estas dos bases causan sobre los estados financieros de una empresa generadora de energía eléctrica en la República de Guatemala.

Para recopilar la información se llevó a cabo un análisis de los requerimientos para contabilización dictados por la Ley del ISR, así como otras normativas tributarias que establezcan formas de llevar a cabo registros contables.

Se asistió a un seminario impartido por el Centro de Estudios Universitarios de la Superintendencia de Administración Tributaria (CENSAT) sobre el “Tratamiento de las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC, en la legislación tributaria”.

Sobre los Estados financieros de la empresa sujeto de estudio, la cual es una generadora de energía eléctrica ubicada en el territorio Guatemalteco, presentados de acuerdo a la Ley del ISR, se realizó una simulación de la aplicación de la NIC 12.

Se decidió enfocar el estudio en una empresa de generación de energía eléctrica en Guatemala, debido a que su capital proviene del extranjero, siendo su casa matriz negociadora de sus acciones en la bolsa de valores de los Estados Unidos de Guatemala, lo cual exige que su información financiera sea reportada de acuerdo a normas estándar, las cuales son las NIC.

Así mismo debido a la notable competencia que existe en esta industria es importante contar con la información presentada en una forma adecuada de acuerdo a las NIC para la toma de decisiones y su fácil interpretación por medio de los usuarios de los estados financieros, los cuales son accionistas, inversionistas, clientes, proveedores, acreedores, entre otros; tanto localmente como en el extranjero.

4.4 Tipo de investigación

Derivado de las características del objeto de estudio, se decidió realizar una investigación de tipo descripción crítica, la cual de acuerdo con Achaerandio Suazo (2000) es la investigación que expresa simplemente lo que hay y va acompañada de una reflexión, análisis o discusión.

De acuerdo con Hernández H., Fernandez C. Y Baptista P. (2003) la investigación descriptiva “busca especificar propiedades, características y rasgos importantes de cualquier

fenómeno que se analice.” “Se centran en recolectar datos que muestren un evento, una comunidad, un fenómeno, hecho, contexto o situación que ocurre.”

V. PRESENTACIÓN DE RESULTADOS

Existen bases legales que fundamentan la aceptación y aplicación obligatoria en el territorio Guatemalteco de las NIC, estas bases se detallan a continuación.

En el artículo 368 del Código de Comercio, se indica que “*los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad y registro en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados***”.

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), es la entidad facultada para emitir o poner en vigencia los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, y según publicación de fecha 04 de junio de 2001 en el Diario Oficial, se adoptaron en Guatemala las Normas Internacionales de Contabilidad como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, de acuerdo a lo que establece el Código de Comercio.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 46, expresa que “*los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo al Código de Comercio, para los efectos tributarios deben cumplir con las obligaciones contenidas en dicho código*”, como se expuso anteriormente, el Código de Comercio exige que sean aplicados los PCGA, por lo tanto, también la Ley del ISR confirma que deben ser aplicados los PCGA. De acuerdo al IGCPA, los PCGA vigentes son las NIC, por lo tanto se concluye que las NIC deben ser aplicadas en Guatemala como PCGA.

Diferencias entre información financiera e información fiscal

Las exigencias de información financiera cada vez son mayores a nivel mundial, esta es solicitada con mayor prontitud y es necesario que sea confiable para la toma adecuada de decisiones, y que la misma pueda ser leída e interpretada en cualquier país, ya que habrá sido elaborada con las mismas bases y tendrá la misma estructura.

Sin embargo, esta situación genera ciertas diferencias entre la información financiera y la información fiscal, ya que para ambas se utilizan bases distintas de preparación, como lo son la NIC para la información financiera y leyes tributarias para la información fiscal.

El objetivo de la información financiera es proporcionar a los usuarios, tanto internos como externos, información real del negocio para la toma de decisiones económicas adecuadas. Los usuarios internos son las gerencias y los empleados de la compañía; y los usuarios externos son los inversionistas, acreedores y proveedores.

La información fiscal es únicamente para obtener la renta imponible y cumplir con los requerimientos del fisco de presentar la declaración anual de impuesto sobre la renta, por lo tanto son datos diferentes a la información financiera de la empresa, ya que es elaborada sobre una base distinta.

En algunos casos guardan cierta relación las leyes fiscales con las NIC, sin embargo en otros casos tienden a diferir completamente, por ello la información fiscal se utiliza únicamente

para presentar la declaración anual de ISR ante la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT, y no será utilizada en la toma de decisiones, ya que no es una base confiable para tal efecto, sin que esto signifique llevar una doble o múltiple contabilidad, ya que provienen de una misma contabilidad, cambiando únicamente su presentación de acuerdo a las bases solicitadas.

Es importante aclarar que el hecho de que exista información elaborada sobre dos bases distintas, no significa que con esto se prepare información fiscal para afectar negativamente la declaración o el pago de ISR, ya que la información para efectos de ISR es elaborada con base a los requisitos de las leyes tributarias.

A continuación se detallan los efectos tanto financieros como fiscales, por medio de un cuadro de cotejo, generados por las diferencias más comunes existentes entre los registros de una contabilidad financiera y una base fiscal, al aplicar NIC12:

Descripción	Efectos Financieros / según NIC	Efectos Fiscal / según Ley del ISR
Depreciación	Basada en la vida útil real de los activos o en el deterioro de los activos.	Se deprecia con base en porcentajes límites establecidos en el art.19, sin importar si se ajusta o no a la realidad del negocio.
Amortizaciones de mejoras a propiedades arrendadas	Se amortizan las mejoras a propiedades arrendadas.	Las mejoras a propiedades arrendadas se registran directamente como gasto en el período en el que se incurren.
Gastos de organización	Los costos de iniciar una empresa deben ser registrados como gasto en el período en que se incurren.	Según art. 38 los gastos de organización se amortizan en cinco cuotas anuales iguales y sucesivas.
Costos de investigación y desarrollo	Deben ser reconocidos como gasto en el período en donde se ejecuten.	Según el art. 23, “otros intangibles”, son amortizables en un período no mayor de cinco años. Analizar si es conveniente registrarlo como gasto en un mismo período o amortizarlo, dependiendo de la etapa en la que se encuentre la vida de la empresa, ya que si es una empresa nueva, sería recomendable registrar el gasto en el primer período para así poder liquidar la pérdida obtenida dentro del primer quinquenio de operaciones de la empresa.
Plusvalías compradas (goodwills)	Deben amortizarse a lo largo de su vida útil, basada en una mejor estimación del tiempo en que producirá beneficios para la empresa, el cual no deberá ser mayor de 20 años. Para no tener ninguna divergencia entre la base financiera y la base fiscal, puede amortizarse en un período no menor de 10 años ni mayor de 20 años. Sin embargo, si se determina que la amortización real se dará en un período menor de 10 años, deberá registrarse así para efectos financieros.	Según el art. 23, los derechos de llave deben amortizarse en línea recta y por un período no menor de 10 años. Si la amortización real fuera en un período no menor de 10 años hasta un máximo de 20 años, no existiría ninguna divergencia entre la base financiera y la base fiscal, sin embargo de hacerse financieramente en un período menor de 10 años, el exceso anual en la amortización no deberá reportarse como gasto deducible en la declaración de ISR.

Descripción	Efectos Financieros / según NIC	Efectos Fiscal / según Ley del ISR
Pérdidas operativas iniciales	Se reconocen como gasto del período en que se incurren.	A la fecha la legislación Guatemalteca no permite el arrastre de pérdidas de operación.
Cuentas incobrables	Se determinan realmente, no basadas en un porcentaje, sino en una estimación mas acertada sobre la información real que se tenga sobre las cuentas por cobrar.	Según el art. 38 q) la reserva para cuentas incobrables “no podrá exceder del 3% de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar al cierre de cada uno de los periodos anuales de imposición y siempre que dichos saldos se originen del giro habitual de negocio”.
Pérdidas por obsolescencia	Se registran pérdidas por obsolescencia de inventarios ya sean deducibles o no.	Existen limitantes para los inventarios obsoletos, deben estar debidamente comprobados según el art. 38 y documentados mediante acta notarial.
Costo estándar	Permite la valuación de inventarios por medio del costo estándar.	<p>El valor de los inventarios debe ser establecido de acuerdo a los métodos permitidos por la Ley del ISR en su art. 49:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Costo de Producción o adquisición; b) Precio del bien; c) Precio de venta menos gastos de venta; y d) Costo de producción o adquisición, o costo de mercado, el que sea menor.” <p>El costo estándar no es permitido.</p> <p>Si se opta por el costo estándar como método de valuación de inventarios, para la declaración de ISR deberá ser ajustado al costo de adquisición o costo de mercado, el que sea menor.</p>

Descripción	Efectos Financieros / según NIC	Efectos Fiscal / según Ley del ISR
Provisión por beneficios de empleados	Las NIC reconocen los beneficios post-empleo de aportaciones definidas. Establece que debe provisionarse la contribución a realizar al plan de aportaciones definidas a cambio de los servicios prestados por el empleado. En el caso de beneficios por terminación de la relación laboral, permite registrar una provisión en los casos en que se tenga conocimiento que se rescindirá del vínculo del empleado con la empresa en determinado tiempo, o cuando se otorga el beneficio por terminación como una medida incentiva para el empleado.	El art.38 permite deducir únicamente e) las primas, contribuciones, cuotas o aportes establecidos en planes de previsión social, pensiones y jubilaciones que sean de capitalización individual; f) las indemnizaciones pagadas por terminación de relación laboral o las reservas que excedan el 8.33% del total de las remuneraciones anuales; g) asignaciones patronales por jubilaciones, pensiones, montepíos, o planes de seguro de retiro.
Arrendamientos con opción a compra (leasings)	Son registrados como activos depreciables por el arrendatario.	Según el art. 16, las depreciaciones admisibles son aquellas que se hacen sobre bienes propiedad del contribuyente. Fiscalmente, las cuotas del arrendamiento serán registradas como gasto del período, de acuerdo con el artículo 38 k) el cual establece que el monto por alquiler de bienes muebles e inmuebles podrá ser deducido del ISR. Es importante tomar en cuenta que al registrar un arrendamiento financiero en el lado del balance, aumentará la base para el cálculo del IETAAP si se toma la base del activo neto.
Deterioro de activos fijos	Se debe conocer el deterioro del valor de los activos fijos.	El deterioro de activos es el reconocido únicamente a través de los porcentajes máximos de depreciación permitidos según el artículo 19, y por concepto de pérdida de capital o pérdida por daño de bienes según capítulo IX de la Ley del ISR, no reconoce ningún desgaste adicional.

Descripción	Efectos Financieros / según NIC	Efectos Fiscal / según Ley del ISR
Diferencial cambiario	Requiere que el diferencial cambiario se registre sobre la base de lo devengado.	El art. 38 z) admite como deducible las pérdidas cambiarias de compras de divisas para operaciones que generen rentas gravadas, o sea, por el sistema de lo percibido. Así mismo el art. 47 dice que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa, deben hacerlo de acuerdo al sistema contable de lo devengado. Al tomar de base el art. 47 de la Ley del ISR, no existe divergencia respecto a la NIC, y al basarse en el el art. 38, es preciso reconocer el gasto no deducible y la renta afecta por registros de diferencial cambiario hasta que estos sean liquidados. La ley del ISR toma como gasto no deducible el diferencial cambiario gasto originado en transacciones, sin embargo, el ingreso por diferencial cambiario es considerado como ingreso afecto al ISR.
Reexpresión de estados financieros	Permite la reexpresión de estados financieros en moneda extranjera.	El criterio sostenido por la SAT es aceptar el diferencial cambiario únicamente en los casos que exista compra real de divisas, o sea por medio del método de lo percibido, lo que tergiversa el sentido de la normativa legal y contable. Fiscalmente, deberá tomarse el efecto de la reexpresión como gasto no deducible o renta afecta, ya que como se mencionó anteriormente, injustamente la ley del ISR toma el gasto como no deducible, pero el ingreso como afecto al impuesto.

Descripción	Efectos Financieros / según NIC	Efectos Fiscal / según Ley del ISR
Ventas a plazos	Permite el registro de ventas a plazos, reconocimiento del ingreso en el momento que es efectivamente devengado.	Exige el registro total de la venta, en el momento de facturarla o entregar el bien o servicio, lo que suceda primero.
Activos a valor razonable	Para efectos financieros, se deben reconocer los activos a valor razonable.	A valor facturado, o, según el art. 14, el valor del bien puede ser modificado derivado de un avalúo, el cual “deberá inscribirse en la matrícula fiscal de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles o de la municipalidad que administre el IUSI”, ya que éste último impuesto también aumentará de acuerdo al valor de los bienes. Al ser revaluado por simples partidas contables “no se considera como renta bruta, ni estarán afectas al ISR”, por ende, la depreciación no será gasto deducible.
Ventas con servicio incluido	Se reconoce el ingreso por servicio en el momento en que se presta.	Se reconoce el ingreso por la venta y el servicio en el momento en que se factura.
Valor neto realizable de inventarios	Al determinar el valor neto realizable de inventarios, es posible obtener una pérdida, la cual puede registrarse como tal dentro del Estado de Resultados.	No puede ajustarse, sino hasta el momento de realizar la venta, y determinar la existencia de una pérdida.
Provisiones	Para reconocer una provisión según NIC, la empresa debe tener una obligación presente como resultado de un suceso pasado; es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar dicha obligación; y puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.	Según el art. 39 b), no son deducibles los costos y gastos no respaldados por documentación legal correspondiente. Registrar el gasto cuando efectivamente se tenga documentación que lo respalde.

Descripción	Efectos Financieros / según NIC	Efectos Fiscal / según Ley del ISR
Salarios	Las NIC no ponen ninguna limitante para el pago a empleados por concepto de salarios.	El artículo 38 inciso d) establece que por salarios de “socios o consejeros de sociedades anónimas, o administradores de sociedades en comandita por acciones, que sean sus principales accionistas. La deducción máxima por estos conceptos se limitará a un monto total anual del 10% sobre las ventas o ingresos brutos”; y “cónyuges y parientes consanguíneos dentro de los grados de ley, de socios, consejeros o administradores, la deducción máxima por estos conceptos se limitará en cada caso a la mayor retribución asignada en la nómina de empleados sin ninguna vinculación o parentesco”.

En el cuadro anterior se presentaron los efectos financieros y fiscales originados por la aplicación de la NIC 12, sin embargo existe una diferencia más entre NIC 12 e ISR, la cual puede generar mayor controversia. Esta diferencia se refiere a que las NIC contemplan una base fiscal para efectos tributarios y un valor en libros para efectos financieros; mientras que de acuerdo con el Código Penal, en su artículo 358 b), indica que “incurre en defraudación tributaria quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos”, y por lo tanto será sancionado.

El artículo 271, también del Código Penal, dice que *“los auditores, contadores, expertos, directores, gerentes, liquidadores o empleados de entidad bancaria o mercantil, sociedades o cooperativas, que en sus dictámenes o comunicaciones al público, o en sus informes, memorias o proposiciones, o en la información de los inventarios o balances consignaren, con ánimo de defraudar, atraer inversiones, de aparentar una situación económica que no tiene hechos contrarios a la verdad, incompletos o simulados, serán sancionados con prisión de seis meses a cinco años y multa de cien a cinco mil quetzales”*.

Al tener una información para efectos financieros y otra para efectos fiscales, no implica que se induzca al fisco a tener una renta imponible menor o mayor, ni se promueve la evasión ni elusión fiscal; al contrario, se persigue tributar correctamente de acuerdo a leyes tributarias del país y se tiene la intención de brindar herramientas fundamentales para la toma de decisiones de usuarios de información financiera, y no generar únicamente información para efectos tributarios.

La información financiera es la base utilizada para analizar la posición financiera de la empresa, refleja información sobre la realidad de la compañía, y es la que ayudará en la toma de decisiones, de los usuarios de los estados financieros, que son inversionistas, acreedores, proveedores y la administración de la empresa.

Por el contrario, la información fiscal es elaborada de acuerdo a lineamientos y reglas establecidas en leyes tributarias; los estados financieros son preparados basados en la Ley del

Impuesto sobre la Renta para cumplir con todos los requisitos de ley y tributar correctamente según la legislación tributaria del país.

La información fiscal también es utilizada por la administración de la empresa quien la utiliza para la toma de decisiones en la planeación fiscal.

Lo recomendable es preparar la declaración de ISR tomando como base la información elaborada de acuerdo a leyes tributarias del país, considerando que las autoridades fiscales conocen el tema y están de acuerdo en aceptar esta situación.

El criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT, se puede interpretar basado en el seminario “Tratamiento de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en la Legislación Tributaria” impartido por el Centro de Estudios Tributarios – CENSAT, en el año 2005.

Basados en la información proporcionada por personeros de la SAT durante éste seminario, existe base legal para la aplicación de las NIC, sin embargo debe considerarse que para fines tributarios existen leyes específicas, especialmente la del ISR, que definen las bases para su cumplimiento, por lo que son de observancia obligatoria y consecuentemente prevalecen sobre las NIC.

Adicionalmente, en el mismo seminario indicaron que “la utilidad neta determinada en el Estado de Resultados no siempre será sinónimo de Renta Imponible, puesto que ésta última se determina de acuerdo a los ingresos afectos y gastos deducibles permitidos por la Ley del ISR”.

Según información observada en el Seminario “Tratamiento de las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC en la legislación Guatemalteca”, existen suficientes bases legales para aplicar las NIC, para efectos financieros proporcionada por personal del Área de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT, es posible aplicar NIC ya que las mismas leyes lo requieren así, sin embargo para efectos del cálculo, declaración y u o pago de impuestos, la información deberá ser preparada de acuerdo con

requerimientos establecidos en las leyes tributarias del país, lo cual se puede interpretar como una aceptación tácita de la aplicación de dos bases contables distintas, sin que esto sea interpretado como una doble contabilidad.

Así mismo agregaron que el marco de competencia de la SAT es en relación con la información fiscal, por lo tanto la información financiera no es materia de fiscalización para esta institución, y lo mas adecuado es que la empresa cuente con una conciliación de ambas bases de información, tanto fiscal como financiera. Es importante resaltar que la información que debe quedar plasmada en los libros legales tiene que ser la fiscal, para así evitar cualquier tipo de sanción por medio de la Administración Tributaria por divergencias entre declaraciones de impuestos e información presentada en los libros legales.

Al preparar la declaración anual de ISR, deberá prepararse una conciliación entre la utilidad contable según NIC y la renta imponible según leyes tributarias. Para toma de decisiones, deberán utilizar la información elaborada según Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), la cual va de acuerdo a la realidad del negocio. Y para planeación fiscal y pago de impuestos deberá utilizarse la información fiscal.

VI. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

En la discusión de resultados es necesario analizar e integrar los resultados a manera que se confronten los hallazgos del estudio con el marco teórico, objetivos y pregunta de investigación.

A continuación se muestra el análisis e integración de los resultados obtenidos y presentados en el capítulo anterior.

Efectos financieros y fiscales

Después de haber analizado la NIC 12, y su aplicación a una empresa de generación de energía eléctrica en Guatemala, puede decirse que con esta norma se tiene una base contable apegada a la realidad del negocio para la toma de decisiones, por medio de la cual se estandariza la información financiera a manera de que esta información pueda ser debidamente comprendida en cualquier parte del mundo por los usuarios de los estados financiero, así mismo permite contar con información fiscal para el cálculo apropiado del ISR de acuerdo a la legislación tributaria guatemalteca lo cual origina ciertos efectos en ambas bases.

Los efectos financieros ocasionados por la aplicación de NIC 12 son el tener una información más acertada y que presente la situación de la compañía en una forma adecuada, haciendo registros contables de acuerdo a las NIC, misma información que será utilizada apropiadamente en la toma de decisiones financieras de la empresa.

Así mismo, los efectos fiscales ocasionados por la aplicación de NIC 12 son para la realización de una planeación fiscal por la administración de la empresa, y para efectuar el cálculo y pago de impuestos según la legislación tributaria Guatemalteca.

Ambos efectos se describen a continuación presentando primero el efecto financiero (a) y luego el efecto fiscal (b) que causan en los estados financieros:

1. Depreciación

- a) Es calculada basada en la vida útil real del bien, permitiendo que el activo permanezca con valor en libros por el tiempo prudente que se considera será de utilidad para la empresa.
- b) Se calcula basada en porcentajes límites, no importando si está de acuerdo a la realidad del negocio.

2. Amortización de mejoras a propiedades arrendadas

- a) Se amortizan las mejoras a propiedades arrendadas, ya que, aunque es un bien en arrendamiento, puede considerarse su amortización por el tiempo que se considere adecuado.
- b) Las mejoras a propiedades arrendadas son registradas directamente a gasto en el mismo período en que se incurren, no hay oportunidad de amortizarlas a más de un período, por lo tanto el gasto será mayor en el período que se ejecuten, pagando así un ISR menor.

3. Cuentas incobrables

- a) Son calculadas con base en una estimación lo más cercana posible a la realidad.
- b) Cuentas incobrables: Se calcula la provisión basada en un porcentaje del 3% establecido en la ley.

4. Pérdidas por inventarios obsoletos

- a) Son registradas como gasto independientemente de su deducibilidad.
- b) Se pueden registrar únicamente si están debidamente comprobados por medio de acta notarial.

5. Arrendamiento con opción a compra

- a) El arrendatario debe registrar éste tipo de arrendamiento como un activo depreciable y no como gasto.
- b) Estos bienes no podrán ser registrados como parte de los activos de la compañía ya que no son propiedad de la misma, y las cuotas periódicas deberán quedar registradas como gasto, siempre y cuando se cuente con la documentación legal de soporte.

6. Diferencial cambiario

- a) Es registrado con base en lo devengado independientemente que genere un ingreso o un gasto.
- b) El gasto es registrado como gasto no deducible mientras que el ingreso queda afecto a impuestos, a menos que el gasto sea generado en una compraventa de divisas es gasto deducible.

7. Reexpresión de estados financieros en moneda extranjera

- a) Permite reexpresar los estados financieros en moneda extranjera.
- b) No es permitido reexpresar estados financieros en moneda extranjera, ya que únicamente se acepta como gasto deducible el diferencial cambiario generado por la compra o venta real de divisas.

8. Provisiones

- a) Su registro es posible hacerlo siempre y cuando se tenga una obligación presente como resultado de un suceso pasado.
- b) Se registra el gasto con la certeza de que se tendrá documentación de soporte, o si es posible, hasta tener la documentación correspondiente.

El caso práctico ilustrativo de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad y del Impuesto sobre la Renta en el caso de la NIC 12, detalla los efectos que pueden ocasionarse, originan dos bases con distinta información, sin embargo la fuente sigue siendo una misma. Con

este caso práctico se cumple así con el fin de analizar y describir los efectos financieros y fiscales por la aplicación de la NIC 12.

Para realizar la simulación sobre los estados financieros de la empresa generadora eléctrica sujeto a estudio, se llevaron a cabo algunos supuesto de la información, con el fin de observar los efectos ocasionados por la aplicación de la NIC 12, los cuales son el tener una información mas acertada, misma que será utilizada en la toma de decisiones financiera de la empresa.

Así mismo, los efectos fiscales ocasionados por la aplicación de la NIC 12 son para la realización de una planeación fiscal por la administración de la empresa, y al mismo tiempo este resultado también será de utilidad financieramente, ya que el monto del impuesto a pagar afecta el flujo de efectivo.

Al preparar la información contable de acuerdo a las NIC, se obtienen resultados que afectan la información presentada para efectos financieros la cual es utilizada de base para la toma de decisiones. La misma información es preparada con base en la Ley del ISR para efectos de declaración y pago, este último si aplicara, de impuestos y para llevar a cabo una planeación fiscal adecuada.

A pesar de que existan dos resultados, esto no significa que exista una doble contabilidad, ya que para ambas informaciones lo que cambia es únicamente la base de presentación de las mismas, sin embargo la información continúa siendo la misma.

Con base en la información presentada en el capítulo IV, se puede decir que es posible la aplicación de las NIC en nuestro país, esto basado en la legislación, sin embargo existen posibilidades de formularse diversos criterios ya que las leyes no son del todo específicas puesto que exigen la aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los cuales son las Normas Internacionales de Contabilidad, y al mismo tiempo crea la necesidad de existencia de dos bases legales distintas, ya que hay varias NIC que no están de acuerdo con lo que rigen las leyes tributarias en Guatemala, como pudimos observar en el cuadro de cotejo, y esto se

encuentra tipificado en el Código Penal, por lo tanto esto no les da seguridad a los contribuyentes sobre la aplicación de NIC.

El Código de Comercio, en su artículo 368, establece que los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados, sin que ello implique una doble contabilidad o la intención de maniobrar la información para evitar el pago o la declaración real de impuestos.

De acuerdo con la resolución del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA) publicada el 04 de junio de 2001, las Normas Internacionales de Contabilidad quedan aceptadas como Principios Generalmente Aceptados en Guatemala. En esa ocasión el IGCPA actuó fungiendo como un Colegio de Contadores Públicos y Auditores, que en ese entonces no existía. En julio de 2005 fue creado el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, institución que continúa afirmando los mismos criterios del IGCPA sobre la aplicabilidad de las NIC como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, lo cual queda sustentado en la Ley de Colegiación Profesional.

La Ley del ISR en su artículo 46, establece que “Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, para los efectos tributarios deben cumplir con las obligaciones contenidas en dicho código”.

En el Código de Comercio se indica que deben ser aplicados los principios de contabilidad generalmente aceptados, como ya se mencionó.

Los libros de contabilidad oficiales deben mostrar las cifras que han sido presentadas en la declaración del Impuesto sobre la Renta, sin embargo, dichas cifras deben ser ajustadas de acuerdo a NIC para presentar información adecuada por medio de informes y reportes conforme a las NIC, la cual será utilizada para la toma de decisiones.

Según Meigs & Meigs, Bettner y Whittington (1999), “así como hay muchos tipos de decisiones económicas, hay también muchos tipos de información contable. Los términos: financiera, contabilidad gerencial y contabilidad tributaria se utilizan con frecuencia para describir tres tipos de información contable que son ampliamente utilizados en la comunidad de negocios... ” respecto a la información tributaria o fiscal, los autores mencionan que “... la preparación de la Declaración del Impuesto sobre la Renta es un campo especializado dentro de la contabilidad. En gran medida, las declaraciones de impuestos están basadas en información contable financiera. Sin embargo, con frecuencia la información es ajustada o reorganizada conforme a los requerimientos de presentación de informes sobre la renta...”

Derivado de lo explicado anteriormente, se entiende que no existe una doble contabilidad, sino que la clasificación y presentación distinta de acuerdo a las bases específicas, ya sea NIC para efectos financieros con el objetivo de conocer la situación financiera en un momento dado; o la Ley del ISR para la determinación del impuesto a pagar.

De acuerdo con el criterio de la Administración Tributaria, expuesto en el seminario “Tratamiento de las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC en la legislación Guatemalteca” (2005), existen suficientes bases legales para aplicar las NIC, para efectos financieros.

Para fines tributarios deben considerarse las leyes específicas, especialmente la del ISR, las cuales indican las bases para su cumplimiento. Manifiestan que las leyes son de observancia obligatoria, y prevalecen sobre las NIC para efectos de tributación, sin embargo aceptan la aplicación de las NIC.

La Administración Tributaria está consciente de que es posible aplicar las NIC ya que las mismas leyes lo requieren así, sin embargo para efectos del cálculo, determinación y pago de impuestos, la información deberá ser preparada de acuerdo con requerimientos establecidos en las leyes tributarias del país.

Esto se interpreta como la aceptación de la Administración Tributaria a la aplicación de dos bases contables distintas, sin que esto sea interpretado como una doble contabilidad. Así mismo, es la información utilizada de base para declaración y pago de impuestos la que es materia de fiscalización por medio de la Administración Tributaria, por lo tanto no deben existir inconsistencias entre la información presentada en los libros legales y las declaraciones de impuestos.

Adicionalmente, desde el momento en que en el mismo formulario de la declaración de ISR incluye una conciliación de la información, la Administración Tributaria está indicando que está conciente de éste fenómeno, que lo conocen y que están dispuestos a aceptarlo, por lo menos bajo la presente administración.

Al preparar la declaración anual de ISR, deberá prepararse una conciliación entre la utilidad contable según las NIC y la renta imponible según leyes tributarias. Para toma de decisiones, deberán utilizar la información elaborada según Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), la cual va de acuerdo a la realidad del negocio. Para la planeación tributaria y pago de impuestos deberá utilizarse la información fiscal, así mismo el resultado obtenido de esta será útil en la toma de decisiones.

Para ejemplificar tanto los efectos financieros como fiscales que trae la aplicación de la NIC 12 en los estados financieros de una empresa, a continuación se muestran distintos escenarios basados en los estados financieros de una empresa de generación de energía eléctrica en Guatemala, de la cual obviamos su nombre por razones de confidencialidad, y cabe mencionar que algunos datos fueron cambiados para evitar revelar la información en su totalidad.

Compañía Generadora de Energía Eléctrica Ejemplo, S.A.
Balance General
al 31 de Diciembre 2005
Expresados en miles de Quetzales

<u>ACTIVO</u>		<u>ISR</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>	<u>NIC</u>
Corriente					
Caja y bancos		42,266			42,266
Cuentas por cobrar	c/	137,821		2,842	134,979
Gastos anticipados	b/	15,016	16,000		31,016
Inventarios	d/	11,652		500	11,152
		<u>206,755</u>	<u>16,000</u>	<u>3,342</u>	<u>219,414</u>
No Corriente					
Propiedad Planta y Equipo - Neto	a/	115,697	2,000	2,900	114,797
Total de Activo		<u><u>322,453</u></u>	<u><u>18,000</u></u>	<u><u>6,242</u></u>	<u><u>334,211</u></u>

Compañía Generadora de Energía Eléctrica Ejemplo, S.A.

Balance General

al 31 de Diciembre 2005

Expresados en miles de Quetzales

<u>PASIVO Y PATRIMONIO</u>	<u>ISR</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>	<u>NIC</u>
Corriente				
Préstamos por pagar C/P	f/	50,000		50,000
Cuentas por pagar		1,709	800	2,509
Impuestos por pagar		2,550		2,550
ISR por pagar (Nota 1)		1,646	2,544	4,683
		<u>55,905</u>	<u>6,380</u>	<u>59,742</u>
No Corriente				
Préstamos a largo plazo	e/	100,000	1,163	101,163
TOTAL PASIVO		<u>155,905</u>	<u>7,543</u>	<u>160,905</u>
<u>PATRIMONIO</u>				
Capital		100,000		100,000
Resultado Acumulado		63,048	5,661	69,806
Reserva Legal		3,500		3,500
TOTAL PATRIMONIO		<u>166,548</u>	<u>12,420</u>	<u>173,306</u>
Total Pasivo y Patrimonio		<u>322,453</u>	<u>8,205</u>	<u>334,211</u>

Compañía Generadora de Energía Eléctrica Ejemplo, S.A.

Estado de Resultados

Del 01 de enero del 2005 al 31 de Diciembre 2005

Expresado en miles de Quetzales

	<u>ISR</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>	<u>NIC</u>
INGRESOS DE OPERACIÓN	299,966			299,966
COSTOS DE OPERACIÓN	176,415	4,200	18,000	162,615
<i>Margen bruto en operación</i>	123,551	(4,200)	(18,000)	137,351
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	13,692	2,842		16,534
<i>Ganancia en operación</i>	109,859	(7,042)	(18,000)	120,817
Otros (productos) y gastos - neto	18,486	1,163		19,649
<i>Ganancia antes de ISR</i>	91,373	(8,205)	(18,000)	101,168
ISR del período	28,326	(2,544)	(5,580)	31,362
Resultado del período	63,048	(5,661)	(12,420)	69,806

- a/ Vehículos son depreciados a 4 años para efectos financieros debido al intenso uso de los mismos, mientras que fiscalmente deben ser depreciados a 5 años. Se tiene maquinaria en arrendamiento con opción a compra la cual se registra financieramente como Propiedad, Planta y Equipo, depreciando la misma; fiscalmente fue registrado a gasto en un 100%. El efecto de la variación en la depreciación de los vehículos crea una diferencia temporaria deducible, mientras que la variación por la maquinaria origina una diferencia imponible.
- b/ En el año se realizaron mejoras en la iluminación y sistema eléctrico a un inmueble que se tiene en arrendamiento, financieramente se amortiza a 5 años; fiscalmente se registró como gasto en su totalidad en el mismo período, generando una diferencia temporaria imponible.
- c/ La reserva para cuentas incobrables para efectos financieros se ha calculado en un 5% del total de las cuentas por cobrar debido a la experiencia que se ha tenido en años anteriores, mientras que de acuerdo a la Ley del ISR para efectos fiscales fue registrado únicamente un 3%, lo cual genera una diferencia temporal deducible, ya que será igualado en el tiempo y representa un activo de impuesto.
- d/ Financieramente se registran inventarios obsoletos ya que los mismos no podrán ser utilizados, mientras que para efectos fiscales continúa figurando dentro del rubro de inventarios, generando así una diferencia temporaria deducible.
- e/ Para efectos financieros se provisionan gastos de mantenimiento por los cuales se obtendrá documento de soporte en el siguiente año, por lo que para efectos fiscales, este gasto será registrado en el año siguiente, ocasionando así una diferencia temporaria deducible de impuesto.
- f/ El préstamo por pagar a largo plazo fue adquirido con casa matriz en dólares a un tipo de cambio de 7.50, y el tipo de cambio al cierre según el Banco de Guatemala fue de 7.58724, por lo tanto se origina un diferencial cambiario gasto de Q1,163.23, siendo una diferencia temporal deducible.

Nota X – Impuesto sobre las Ganancias

El beneficio de impuesto (gasto) estimado comprende lo siguiente:

	Al 31 de diciembre 2005
Impuesto corriente, neto	Q (28,326)
Impuesto sobre la renta diferido	(3,036)
	<hr/>
Total (gasto) beneficio de impuesto del año	(31,362)
	<hr/> <hr/>

Las diferencias entre el impuesto corriente y el impuesto sobre la renta diferido, se resumen a continuación:

Utilidad contable	Q 91,373
Tasa legal del impuesto sobre la renta	31%
	<hr/>
Gasto teórico de impuesto sobre la renta	(28,326)
(Aumento) Disminución del gasto teórico como resultado de:	
Variación en activo fijo e inventarios	(4,526)
Variación en reserva de cuentas incobrables	881
Variación por diferencial cambiario	361
Provisiones que no serán deducibles	248
	<hr/>
(Gasto) beneficio por impuesto	(31,362)
	<hr/> <hr/>

Ganancia financiera (según NIC)	Q 101,168
Diferencias temporarias deducibles	8,205

Diferencias temporarias imponibles	(18,000)
	<hr/>
Ganancia fiscal (según ISR)	91,373
	<hr/>
Tasa impositiva	31%
ISR a pagar	28,326
	<hr/>
Ganancia después de impuestos	63,048
	<hr/> <hr/>

La Compañía Generadora de Energía Eléctrica, S.A. deprecia sus vehículos a 4 años para efectos financieros debido al intenso uso de los mismos, mientras que la Ley del ISR especifica una depreciación a 5 años para vehículos; así mismo se tiene maquinaria en arrendamiento con opción a compra la cual se registra financieramente como Propiedad, Planta y Equipo, depreciando la misma, sin embargo fiscalmente esto fue registrado como gasto en un 100%. El efecto de la variación en la depreciación de los vehículos crea una diferencia temporaria deducible, mientras que la variación por la maquinaria origina una diferencia imponible de impuesto.

Se tiene un inmueble en arrendamiento al cual se le realizaron mejoras en la iluminación y sistema eléctrico completo en este año, sin embargo para efectos financieros, esto se amortiza a 5 años, mientras que para efectos fiscales fue registrado como gasto en su totalidad en el mismo período, esto genera una diferencia temporaria imponible.

En el caso de la reserva para cuentas incobrables, para efectos financieros se ha calculado en un 5% del total de las cuentas por cobrar debido a la experiencia que se ha tenido en años anteriores, mientras que de acuerdo a la Ley del ISR para efectos fiscales fue registrado únicamente un 3%, lo cual genera una diferencia temporal deducible, ya que será igualado en el tiempo y representa un activo de impuesto.

Financieramente se registran inventarios obsoletos ya que los mismos no podrán ser utilizados, mientras que para efectos fiscales continúa figurando dentro del rubro de inventarios, generando así una diferencia temporaria deducible.

Para efectos financieros se provisionan gastos de mantenimiento por los cuales se obtendrá documento de soporte en el siguiente año, por lo que para efectos fiscales, este gasto será registrado en el año siguiente, ocasionando así una diferencia temporaria deducible de impuesto.

El préstamo por pagar a largo plazo fue adquirido con casa matriz en dólares a un tipo de cambio de 7.50, y el tipo de cambio al cierre según el Banco de Guatemala fue de 7.58724, por lo tanto se origina un diferencial cambiario gasto de Q1,163.23, siendo una diferencia temporal deducible.

Como puede observarse en el ejemplo descrito, el cual se basó en los estados financiero de una empresa generadora de energía eléctrica situada en el territorio Guatemalteco, de los cuales cabe mencionar que no se hace mención de la identidad de la misma por cuestión de confidencialidad y que algunos datos fueron modificados por la misma razón; financieramente se tiene una ganancia mayor esto debido a los efectos financieros que se originaron al aplicar las NIC.

Sin embargo, esto no implica que exista doble contabilidad, ya que es una misma información con presentación distinta basada en normas diferentes, tampoco significa que se estén cambiando los estados financieros para defraudación del fisco ya que el resultado fiscal está de acuerdo con la Ley del ISR, al realizar su aplicación debidamente.

Se muestra en detalle el efecto de cada una de las variaciones:

	Base	Base
--	------	------

	Fiscal	Financiera
Ventas del período	Q 299,966	Q 299,966
Depreciación de vehículos	10,000	12,500
Maquinaria con opción a compra	2,000	0
Depreciación por maquinaria capitalizada	0	400
Mejoras a propiedades arrendadas	20,000	4,000
Reserva a cuentas incobrables	4,262	7,104
Inventarios obsoletos	0	500
Provisión de gastos de mantenimiento	0	800
Diferencial cambiario	0	1,163
Otros costos y gastos	172,331	172,331
Resultado del período	91,373	101,168
% Impuesto sobre la renta	31%	31%
Impuesto atribuible	28,326	31,362

Registro Contable:

XX – XX

ISR - Gasto	Q 31,362	
ISR - Diferido pasivo		Q 3,036
ISR a pagar		28,326
	-----	-----
Registro de ISR por pagar e ISR diferido activo.	Q 31,362	Q 31,362
	=====	=====

Con las diferencias temporales, ya sean imponibles o deducibles, el efecto del impuesto en el tiempo siempre será igual o compensado.

VII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

De acuerdo al trabajo de investigación realizado sobre la empresa generadora de energía eléctrica sujeto a estudio, se llegó a las siguientes conclusiones, aunque no se limita a estas únicamente derivado de la amplitud del tema y la toma de decisiones por parte de los usuarios de los estados financieros (accionistas, inversionistas, clientes, proveedores, entre otros).

1. Los efectos financieros que presenta la aplicación de la NIC 12 son para la toma de decisiones más certeras basadas en información financiera sobre la situación actual de la empresa, sin que por esto, se afecte el pago de impuestos, ya que estos serán igualmente calculados sobre la base de la Ley del ISR.
2. Los efectos fiscales ocasionados por la aplicación de la NIC 12 son la utilización correcta de la Ley del ISR, así como cualquier otra ley fiscal que deba considerarse en el cálculo, presentación y pago de impuestos, si este último aplicara, con el objetivo de cumplir con todos los preceptos legales establecidos en la legislación tributaria.
3. Existen diferencias respecto las NIC versus la Ley del ISR, ya que las NIC no están totalmente de acuerdo con lo que establece la Ley del ISR, creando así divergencias entre ambas normativas.
4. Las divergencias encontradas en ambas bases, tanto Ley del ISR como NIC, son básicamente para efectos de presentación de información, para que la misma pueda ser utilizada para los objetivos correspondientes de acuerdo con cada una de las bases, NIC e ISR según puede observarse en el ejemplo realizado sobre la base de la información de una empresa de generación de energía eléctrica en Guatemala.
5. Las principales ventajas de la aplicación de la NIC 12, son básicamente poder contar con información sobre la situación financiera actual de la empresa, la cual será verdaderamente útil en la toma de decisiones más acertadas. Así mismo la declaración y pago de impuestos se hace con base en la Ley del ISR y a lo que establecen las leyes tributarias del país, por lo tanto se está cumpliendo con los preceptos legales requeridos

por la legislación tributaria y la toma de decisiones se realizará adecuadamente sobre información apegada a la realidad financiera de la compañía en estudio. De igual forma contribuyen a que Guatemala esté a la vanguardia en la aplicación de las normas contables a nivel internacional.

6. Por medio de las NIC se estandariza la información financiera a nivel internacional para facilitar así la lectura y comprensión de los estados financieros por parte de los usuarios de los mismos, en donde se pueden mencionar los accionistas, proveedores, clientes, inversionistas, entre otros; independientemente del país en donde estos se originen, dado el acelerado proceso de globalización que se ha vivido en los últimos años en el mundo entero. Con esta estandarización de la información financiera en nuestro país, estamos abriéndole una puerta a Guatemala en la economía global, como lo es en el caso de la empresa de generación de energía eléctrica objeto de estudio.
7. Anteriormente a la aceptación de las Normas Internacionales de Contabilidad por parte del Instituto de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), no se consideró una capacitación y enseñanza previa sobre estas normas dirigida a Contadores Públicos y Auditores, ni a Peritos Contadores, lo que debilita la adecuada aplicación y utilización de las NIC.
8. Es una posible desventaja el hecho de que existan errores en el cálculo de la conciliación entre la información financiera y la información para efectos fiscales, si las personas encargadas de esta labor no se encuentran adecuadamente informados y actualizados en el tema.
9. El contar con dos bases de información distintas no implica la existencia de una doble contabilidad como lo expresa el artículo 358B del Código Penal, ya que la misma legislación tributaria obliga y defiende este punto según artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, indicando que los contribuyentes quedan obligados a llevar contabilidad de acuerdo al Código de Comercio, el cual en su artículo 368 indica que la contabilidad debe llevarse por medio de partida doble y de acuerdo a *Principios de*

Contabilidad Generalmente Aceptados los cuales, según el Colegio de Contadores Públicos y Auditores son ahora las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). A pesar de que existan dos resultados, esto no significa que exista una doble contabilidad.

10. El IGCPA aceptó como de observancia obligatoria las NIC, y el recientemente creado Colegio de Contadores Públicos y Auditores respalda la misma decisión, por lo tanto es preciso que la Administración Tributaria esté consciente de esto y continúe aceptando en un futuro las divergencias ocasionadas entre ambas bases de información, debido a reglas distintas, lo cual no llevará en ningún momento a declarar información errónea a favor del contribuyente, sino todo lo contrario, permite la determinación correcta del Impuesto Sobre la Renta, así como también información estandarizada según Normas Internacionales de Contabilidad para el fácil entendimiento de estados financieros por usuarios internacionales y toma de decisiones adecuadas. Sin embargo, el IGCPA no se encargó de capacitar previamente a los Contadores Públicos y Auditores ni a los Peritos Contadores.
11. La legislación tributaria en Guatemala, establece lineamientos que los contribuyentes en el territorio nacional deben cumplir para la presentación, declaración y pago del Impuesto sobre la Renta, los cuales son de carácter obligatorio y en donde encontramos diferencias respecto a NIC (ver cuadro de “Diferencias entre información financiera e información fiscal”), mismas que la Ley exige se cumplan, esto causa conflictos dentro de las mismas leyes Guatemaltecas que crean confusión en el contribuyente.

RECOMENDACIONES

Según el estudio realizado sobre los efectos financieros y fiscales ocasionados por la aplicación de la NIC 12 en una empresa de generación de energía eléctrica en Guatemala, se llegan a las recomendaciones detalladas.

1. Se recomienda aplicar todas las NIC como PCGA en Guatemala para la preparación de

Estados Financieros, de manera que dichos estados puedan ser interpretados por los usuarios ubicados en otras jurisdicciones en el contexto de la economía global, así mismo se obtiene de estos estados financieros información correspondiente a la situación actual de la compañía la cual será base para análisis y evaluación en la toma de decisiones.

2. Respetar y aplicar los preceptos legales establecidos en la Ley del ISR así como de otras disposiciones legales de carácter fiscal aplicados en la República de Guatemala, para el cálculo correcto de impuestos así como su declaración y pago al fisco, cumpliendo así con la legislación tributaria del país.
3. Realizar una conciliación adecuada entre la información financiera presentada de acuerdo a NIC y la información fiscal presentada de acuerdo con la Ley del ISR, con el objetivo de dejar establecido cuáles son las diferencias entre ambas presentaciones y evidenciar el origen de las mismas así como su efecto en los estados financieros, dejando los mismos debidamente documentados.
4. A la Administración Tributaria se le recomienda comunicar a los contribuyentes sobre su comprensión y aceptación de la aplicación de las NIC, especificando que no existe riesgo de que sea tipificado de acuerdo al Código Penal, ya que con la adaptación de las NIC no significa doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la declaración de impuestos, sino para presentar adecuada la información basada en dos plataformas distintas, brindado así seguridad al contribuyente respecto a la aplicación de las NIC.
5. La empresa generadora de energía eléctrica sujeto a estudio, deberá requerir y promover en las personas responsables de preparar la información financiera su actualización y constante entrenamiento en temas propios de la práctica contable, tributaria y financiera.
6. Las empresas que operen o no en el mercado de generación de energía eléctrica en Guatemala, que decidan aplicar las NIC para la preparación de su información financiera, de igual forma deberán requerir y promover la actualización y capacitación en su personal responsable en materia contable, tributaria y financiera.

7. Debido a las diferencias existentes entre las NIC y la legislación Guatemalteca, es necesaria la constante actualización de los contribuyentes sobre estas dos bases, con el objetivo de poder llevar a cabo una determinación correcta de la obligación tributaria, así como también poder proporcionar información financiera adecuada para la toma de decisiones. Para esto es de mucha utilidad el cuadro de cotejo entre la información financiera y la información fiscal presentado en este trabajo de tesis, llevando a cabo siempre una evaluación exhaustiva de su información para llegar a la determinación adecuada y correcta de la obligación tributaria de cada contribuyente, y contar con la información correspondiente para la toma de decisiones. Es preciso que los contribuyentes se mantengan en constante actualización sobre cualquier cambio, ya sea en las leyes tributarias como en las normas contables.
8. Es recomendable que tanto la Administración Tributaria como el Congreso de la República realice un análisis sobre las inconsistencias en la legislación Guatemalteca, como lo son la Ley del ISR, el Código de Comercio y el Código Penal, ya que se establece que la contabilidad debe ser llevada de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los cuales son las NIC, sin embargo existe una serie de divergencias entre NIC e ISR, lo cual genera dos bases de información, una para efectos financieros y otra para efectos fiscales, lo cual puede ser interpretado como doble contabilidad, sin embargo la contabilidad es una sola.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

Achaerandio, L (1995). **Iniciación a la Práctica de la Investigación**. Universidad Rafael Landívar, Guatemala, C.A.

Achaerandio, L; Caballeros de Mazariegos, H (2002). **Guía general para realizar trabajos de investigación en la URL**. Universidad Rafael Landívar, Guatemala, C.A.

Arévalo, J (2006). **Asesoría y Revisión de Tesis**

Bonilla Villagrán, A. (2005). **Divergencias entre NIC 17 y la Ley del ISR en el Arrendamiento Financiero para el Arrendatario.** Universidad Rafael Landívar, Guatemala, C.A.

Centro de Estudios Universitarios – CENSAT (2005). **Tratamiento de las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC en la Legislación Tributaria.** Guatemala, C.A.

Comité de Normas Internacionales de Contabilidad – IASC (1990). **Normas Internacionales de Contabilidad – NIC.** Traducción al español publicada por el Instituto de Contadores Públicos y Auditores de México.

Congreso de la República de Guatemala (1991). **Código Tributario, Decreto 6-91 y sus reformas.** Guatemala, C.A.

Congreso de la República de Guatemala (1970). **Código de Comercio, Decreto 2-70 y sus reformas.** Guatemala, C.A.

Congreso de la República de Guatemala (1997). **Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 26-92 y sus reformas.** Guatemala, C.A.

Congreso de la República de Guatemala (2004). **Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal en Apoyo a los Acuerdos de Paz, Decreto 01-2004.** Guatemala, C.A.

Congreso de la República de Guatemala (1996). **Código Penal, Decreto 17-73 y sus reformas.** Guatemala, C.A.

Congreso de la República de Guatemala (1940). **Ley de Contadores, Decreto 2450.** Guatemala, C.A.

Congreso de la República de Guatemala (2001). **Ley de Colegiación Profesional, Decreto 72-2001.** Guatemala, C.A.

Consejeros en Finanzas Empresariales – CFE (2004). **Seminario de Normas Internacionales de Contabilidad** Guatemala, C.A.

Diario de Centroamérica (04 de Junio del 2001). **Resolución del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores – IGCPA.** Guatemala, C.A.

Hernández, Roberto; Fernández, Carlos; Baptista, Pilar (2003) **Metodología de la Investigación**
3ª. Edición, México.

Maza, M; Gudiel, V (Diario Prensa Libre 13 de marzo del 2003). **Artículo: “EGGSA con problemas para pagar”.** Guatemala, C.A.

Meigs y Meigs, Bettner y Whittington (1999). **Contabilidad La base para decisiones gerenciales** 10ª. Edición, Colombia.

Publicación de la **Apertura del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala.**
Prensa Libre, 25 de julio de 2005. Guatemala, C.A.

Rey-Rosa Aguirre, A. (2003). **Los Efectos de una Reevaluación de Propiedad, Planta y Equipo en los Estados Financieros en el Impuesto sobre la Renta.** Universidad Rafael Landívar, Guatemala, C.A.

Rojas Romero, D. (2005). **Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad en el Tratamiento Contable de los Activos Biológicos del Sector Agrícola.** Universidad Rafael Landívar, Guatemala, C.A.

Villela Argueta, A. (2004). **Divergencias surgidas entre Normas Internacionales de Contabilidad – NIC y las Regulaciones Fiscales en Guatemala.** Universidad Rafael Landívar, Guatemala, C.A.

ANEXOS

Anexo I: Cuadro de Cotejo

Este cuadro fue utilizado para detallar y analizar los efectos tanto financieros como fiscales causados por la aplicación de la NIC 12 en una empresa de generación de energía eléctrica ubicada en el territorio nacional.

Descripción	Efectos Financieros / según NIC	Efectos Fiscal / según Ley del ISR

Anexo II: Glosario

1. **Activos por impuestos diferidos:** Cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en períodos futuros, relacionadas con diferencias temporales deducibles.
2. **Activos por ISR diferido:** Son los montos de ISR recuperables en ejercicios futuros respecto de diferencias temporales deducibles, pérdidas fiscales por amortizar, créditos por impuestos no usados.
3. **Base fiscal de un activo:** Es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro, cuando recupere el valor en libros de dicho activo.
4. **Book tax:** Es el impuesto determinado en la declaración de ISR más reconocimiento de Pasivos y Activos por impuestos diferidos.
5. **Cash tax:** Es el impuesto determinado en la declaración del impuesto sobre la renta.
6. **Combustible:** Agua en caso de hidroeléctricas; aire para las plantas eólicas; fósiles los cuales pueden ser bunker, diesel, carbón mineral, o gas natural; y vapor utilizado en las plantas geotérmicas.
7. **Comercializador:** Persona individual o jurídica, cuya actividad consiste en comprar y vender bloques de energía eléctrica con carácter de intermediación y sin participación en la generación, transporte, distribución y consumo.
8. **Deterioro:** Daño, menoscabo.
9. **Diferencias permanentes:** Son las que se derivan de discrepancias entre los criterios contables y los fiscales y que permanecen como tales sin importar el paso del tiempo. También son conocidas como "diferencias definitivas".
10. **Diferencias temporales:** Son las diferencias entre el valor en libros de un activo o pasivo en el balance y su valor fiscal.
11. **Diferencias temporales deducibles:** Son diferencias temporales que darán como resultado cantidades que son deducibles al determinar la utilidad gravable o pérdida fiscal en ejercicios futuros.
12. **Diferencias temporales gravables:** Son diferencias temporales que darán como resultado cantidades gravables en ejercicios futuros cuando el valor en libros del activo o pasivo se recupere o se liquide, respectivamente.

13. **Distribuidor:** Persona individual o jurídica, titular o poseedora de instalaciones destinadas a distribuir comercialmente energía eléctrica.
14. **Efecto diferido del ejercicio:** Es la modificación durante un ejercicio en el ISR diferido.
15. **Efectos financieros:** Son los resultados financieros que pueden ser obtenidos por la aplicación de la NIC 12 en Guatemala.
16. **Efectos fiscales:** Son las consecuencias fiscales que se pueden obtener a raíz de la aplicación de la NIC 12 en Guatemala.
17. **Empresa generadora de energía eléctrica:** Son las que se encargan de producir energía eléctrica por medio de plantas hidráulicas, geotérmicas, eólicas y termoeléctricas. Estas últimas pueden ser por medio de motores de combustión interna, turbinas de vapor o turbinas de gas.
18. **Energía:** Es la capacidad que poseen los cuerpos o los sistemas para realizar un trabajo. El principio de la conservación de energía indica que la energía no se crea ni se destruye, únicamente existe y se transforma de un estado a otro.
19. **Energía cinética:** Derivada del movimiento de partículas materiales. Esta energía se divide en energía de traslación (velocidad lineal de un cuerpo) y energía de rotación (de sólidos respecto a un eje).
20. **Energía eléctrica:** Esta es creada utilizando la energía cinética y la potencial por medio del siguiente proceso el cuál se describe brevemente. El proceso da inicio con la energía almacenada en el combustible que se utilizará (energía potencial). La electricidad en sí es generada desde el generador eléctrico, el cual necesita de un impulsor mecánico para que haga rotar su eje. El impulsor mecánico o turbina, necesita de energía mecánica de flujo (cinética) para poder mover al generador. La energía de flujo se obtiene de la transformación de la energía química almacenada en el combustible que se elija en energía calorífica durante el proceso de combustión en el caso de las plantas termoeléctricas.
21. **Energía potencial:** Es la que poseen los cuerpos en virtud de su posición o de su configuración. Incluyen energía gravitatoria, elástica, química, eléctrica.
22. **Ganancia contable:** Es la ganancia neta o pérdida neta del período antes de deducir

el gasto por el impuesto sobre las ganancias (ISR). También puede decirse que es el resultado de la operación de una empresa durante un período determinado; o bien son todos los ingresos menos todos los costos y gastos presentados en el estado de resultados.

23. **Ganancia (Pérdida) Fiscal:** Es la ganancia (pérdida) de un período, calculada de acuerdo con leyes y reglamentos establecidas por las autoridades fiscales, utilizada para el cálculo del Impuesto sobre la Renta (ISR).
24. **Gasto (Ingreso) por el Impuesto sobre las Ganancias:** Es el importe total que se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del período, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.
25. **Gastos (Ingresos) de ISR:** Es el importe causado más (menos) el efecto diferido del ejercicio aplicable a resultados.
26. **Generación:** Es la producción de energía eléctrica.
27. **Generador:** Persona individual o jurídica, titular o poseedora de una central de generación de energía eléctrica, que comercializa total o parcialmente su producción de electricidad.
28. **Gran usuario:** Es aquel cuya demanda de potencia excede al límite estipulado en el reglamento de esta.
29. **IASC:** Por sus siglas en inglés, *International Accounting Standards Committee*
30. **Impuesto corriente:** Es la cantidad a pagar o a recuperar por el impuesto sobre las ganancias relativas la ganancia o pérdida fiscal del período.
31. **Impuesto directo:** Es el que se establece sobre hechos fijos y constantes, o sea que grava la renta personal y las fuentes de donde proviene; recayendo la incidencia directamente sobre la persona que paga.
32. **Impuesto Sobre la Renta:** Es un impuesto directo que grava la renta de los contribuyentes.
33. **ISR causado:** Es la cifra calculada de acuerdo a las disposiciones legales aplicables para la declaración del ejercicio.
34. **ISR por pagar o por cobrar:** Es el correspondiente al impuesto sobre la renta causado en el ejercicio, neto de los anticipos liquidados, más los impuestos no

- liquidados de ejercicios anteriores.
35. **kW o kilovatio:** Es una medida mas pequeña y representa la milésima parte de un MW.
 36. **kWh o kilovatio-hora:** Es una medida más pequeña y representa la milésima parte de un MWh.
 37. **Leasing o Arrendamiento Operativo:** Modalidad de arrendamiento de un bien, en el cual se puede ejercer opción a comprar el mismo en el momento de finalizarse el plazo acordado.
 38. **Mercado Mayorista:** Conjunto de operaciones de compra y venta de bloques de potencia y energía que se efectúan a corto y a largo plazo entre agentes del mercado.
 39. **Mercante:** Empresa generadora de energía eléctrica que opera sin un contrato PPA.
 40. **MW o megavatio:** Medida de potencia.
 41. **MWh o megavatio-hora:** Medida de energía.
 42. **NIC:** Normas Internacionales de Contabilidad
 43. **NIC 12:** Norma que regula el Impuesto a las Ganancias.
 44. **Pasivo por impuestos diferidos:** Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias – ISR a pagar en períodos futuros, relacionadas con las diferencias temporales imponibles.
 45. **Pasivos por ISR diferido:** Son los montos de ISR pagaderos en ejercicios futuros respecto de las diferencias temporales gravables.
 46. **PCGA:** Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala.
 47. **Peaje:** Pago que devenga el propietario de las instalaciones de transmisión, transformación o distribución por permitir el uso de dichas instalaciones para la transportación de potencia y energía eléctrica por parte de terceros.
 48. **Sistema de distribución:** Conjunto de líneas y subestaciones de transformación de electricidad, destinadas a efectuar la actividad de distribución y que funcionen a los voltajes correspondientes.
 49. **Servicio de distribución final:** Suministro de energía eléctrica que se presta a la población, mediante redes de distribución, en condiciones de calidad de servicio y precios aprobados por la Comisión Nacional de Energía Eléctrica (Comisión).

50. **Servicio de distribución privada:** Suministro de energía eléctrica que se presta al consumidor mediante redes de distribución en condiciones libremente pactadas caso por caso, entre el usuario y el distribuidor y que no utilice bienes de dominio público.
51. **Sistema de transmisión:** Conjunto de subestaciones de transformación y líneas de transmisión entre el punto de entrega del generador y el punto de recepción del distribuidor o de los grandes usuarios y comprende un sistema principal y sistemas secundarios.
52. **Sistema eléctrico nacional:** Conjunto de instalaciones, centrales generadoras, líneas de transmisión, subestaciones eléctricas, redes de distribución, equipo eléctrico, centros de carga y en general toda la infraestructura eléctrica destinada a la prestación del servicio, interconectados o no, dentro del cual se efectúan las diferentes transferencias de energía eléctrica entre diversas regiones del país.
53. **Sistema nacional interconectado:** Es la porción interconectada del sistema eléctrico nacional.
54. **Sistema principal:** Sistema de transmisión compartido por los generadores. La Comisión definirá este sistema, conforme al informe que le presente el Administrador del Mercado Mayorista.
55. **Sistema secundario:** El que no forma parte del sistema principal. Los sistemas de distribución privada y final no forman parte del sistema secundario.
56. **Transmisión:** Actividad que tiene por objeto el transporte de energía eléctrica a través del sistema de transmisión.
57. **Transportista:** Persona individual o jurídica poseedora de instalaciones destinadas a realizar la actividad de transmisión y transformación de electricidad.
58. **Usuario:** Titular o poseedor del bien inmueble que recibe el suministro de energía eléctrica.