

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Ciencias Económicas
Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría



Análisis contable y fiscal de activos intangibles
(Tesis de Licenciatura)

Carlos Enrique Cáceres Morales

Sacatepéquez, abril de 2016

Análisis contable y fiscal de activos intangibles

(Tesis de Licenciatura)

Carlos Enrique Cáceres Morales

Licda. Jessica Manuela Álvarez Flores (**Asesor**)

Licda. Malfi Morales de Reyes (**Revisora**)

Sacatepéquez, abril de 2016

AUTORIDADES DE UNIVERSIDAD PANAMERICANA

M.Th. Mynor Augusto Herrera Lemus
Rector

Dra. Alba Aracely Rodríguez de González
Vicerrectora Académica

M.A. César Augusto Custodio Cobar
Vicerrector Administrativo

EMBA. Adolfo Noguera Bosque
Secretario General

AUTORIDADES FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

M.A. César Augusto Custodio Cobar
Decano

M.A. Rolando Antonio Girón Díaz
Vicedecano

Lic. Julio Roberto Oviedo Yllescas
Coordinador



UPANA
Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

REF.:C.C.E.E.L.CPA.B01-PS.033.2016

**LA DECANATURA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
GUATEMALA, 31 DE MARZO DEL 2016
ORDEN DE IMPRESIÓN**

Tutor: Licenciada Jessica Manuela Alvarez Flores

Revisora: Licenciada Malfi Morales de Reyes

Carrera: Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría

Tesis titulada: "Análisis contable y fiscal de activos intangibles"

Presentada por: Carlos Enrique Cáceres Morales

Decanatura autoriza la impresión, como requisito previo a la graduación profesional.

En el grado de: Licenciado



M.A. César Augusto Custodio Cobar
Decano
Facultad de Ciencias Económicas

Guatemala, 12 de diciembre del 2015

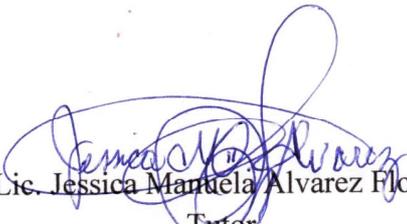
Señores
Facultad de Ciencias Económicas
Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría
Universidad Panamericana
Guatemala, Guatemala.

Estimados Señores:

En relación a la tutoría de la Tesis titulada “**Análisis Contable y Fiscal de Activos Intangibles**”, realizada por Carlos Enrique Cáceres Morales, carné No. 201502847, estudiante de la Licenciatura de Contaduría Pública y Auditoría, he procedido a la tutoría de la misma, observando que cumple con los requerimientos establecidos en la reglamentación de Universidad Panamericana.

De acuerdo con lo anterior, considero que la misma cumple con requisitos para ser entregado el dictamen de **aprobado**.

Al ofrecerme para cualquier aclaración adicional, me suscribo de ustedes.


Lic. Jessica Manuela Alvarez Flores
Tutor

Guatemala, 08 de febrero de 2016.

Respetables Autoridades
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Panamericana de Guatemala.

En relación al trabajo de Informe Final de Tesis del tema "*Análisis contable y fiscal de activos intangibles*" realizado por Carlos Enrique Cáceres Morales, Carné No. 201502847, estudiante de la carrera de Contador Público y Auditor.

Se ha procedido a la revisión de la misma y se hace constar que cumple con los requerimientos de estilo establecidos en la reglamentación de la Universidad Panamericana. Por lo tanto, doy el dictamen de aprobado para ser sometido al Examen Competencia Profesional -ECP-.

Me suscribo de ustedes deferentemente,



Licenciada Malfi Morales de Reyes
Colegiada No. 7,632

Dedicatoria

- A Dios:** Fuente de Sabiduría, que da luz, amor y entendimiento, a Jesucristo, gracias por comprarme con precio de sangre y en quien se delita mi alma, y al Espíritu Santo, mi guía, y mi señor, alienta mi mente, corazón enseñándome el camino para agradecerle.
- A mis padres:** Víctor Manuel Cáceres y Antonieta Morales García (QEPD), Gracias Padre por tus sabios consejos, siempre he querido agradarte, Madre, aunque duermes, sé que hay promesa en verte, les dedico este pequeño logro.
- A mí amada esposa:** Claudia Lorena Pérez Cristales, gracias por todo tu apoyo incondicional mi amada esposa. Esto es también tu logro.
- A mis hijos:** Zabdy Magdiel y Karen Gabriela, que este triunfo sea un pilar de motivación para ustedes, los amo, son mi inspiración.
- A mis hermanos:** Víctor, Norma y Sonia, les dedico este triunfo, gracias hermanitos, sigues tu Norma.
- A mis suegros:** Mario Pérez y Rosalina Cristales, gracias, por todo el afecto que siempre me han tenido, y por todo el apoyo.
- A alguien especial:** Lic. Henry Pérez, gracias cuñado, eres ejemplo de superación a seguir y tus consejos me ayudaron.
- A mis amigos:** Marvin Aguilar y Lester Dávila, gracias licenciados, porque en medio de lo laboral siempre me insistieron en alcanzar este objetivo.

Contenido

Resumen	i
Introducción	iii
Capítulo 1	
Marco Contextual	
1.1 Antecedentes	1
1.2 Planteamiento del problema	3
1.3 Pregunta de investigación	4
1.4. Justificación	4
1.5 Objetivos de la investigación	5
1.5.1 Objetivos generales	5
1.5.2 Objetivos específicos	5
1.6 Alcances y límites	5
Capítulo 2	
Marco Conceptual	
2.1 La empresa	7
2.2 Regulaciones legales aplicables	10
2.3 Entidad y normas reguladoras de la práctica contable nacional e internacional	24
2.4 Normas Internacionales de Información Financiera	29
2.5 Activos intangibles	31

Capítulo 3

Marco Metodológico.

3.1	Tipo de investigación	43
3.2	Sujeto de investigación	43
3.3	Instrumentos de recopilación de datos	43
3.4	Diseño de la investigación	44

Capítulo 4

Resultado de la investigación

4.1	Muestreo	45
4.2	Presentación de resultados	46
4.3	Análisis de resultados	54

Capítulo 5

Discusión y análisis de resultados

5.1	Discusión de resultados	56
5.2	Conclusiones	78
5.3	Recomendaciones	79

Referencias	80
--------------------	----

Anexos	81
---------------	----

Resumen

A nivel mundial las entidades hacen uso de información financiera, la cual es útil para usuarios internos y externos, por lo que ésta información financiera se enfrenta a las diferentes leyes que son propias de cada país, estas circunstancias han llevado al comité de normas internacionales de contabilidad en la misión de cumplir y reducir tales diferencias, y que los estados financieros cumplan con las características de comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

En Guatemala, existe una variedad de empresas, las cuales están divididas por las diferentes actividades económicas, empresas dedicadas a la producción, al comercio, a la prestación de servicios, todas ellas reguladas por las leyes aplicables en Guatemala.

Cada empresa genera información financiera que es el resultado de sus operaciones, preparada de forma confiable oportuna, útil para socios, administradores, auditores, ente fiscalizador, proveedores, el sistema financiero, así como aquellas que trascienden las fronteras del país, donde deberán cumplir con estándares de presentación de su situación financiera.

Es innegable que cada empresa está inmersa en la necesidad de innovación y expansión, al tomar de base la salud financiera, que es solicitada por entidades financieras para otorgar financiamiento y que la entidad cumpla con su visión de crecimiento, en ese contexto existen oportunidades y amenazas, que están centradas en la manera de presentar sus estados financieros, porque al no presentar de manera correcta, puede producir sanciones tributarias, multas, por el lado fiscal, y conflictos legales o penales para sus socios, representante legal, contadores y auditores.

En esa expansión de negocios los socios ingresan a nuevos mercados, nacionales y extranjeros, donde hacen sociedad para comercializar marcas, adquirir franquicias, uso de tecnología, y el uso de un experto para determinar el costo y tiempos de vida útil de estos intangibles.

La presente investigación incluye de forma técnica y práctica cómo hacer uso y cumplimiento de las normas de información financiera, las normas de contabilidad y cumplir con la ley del Impuesto Sobre la Renta del Decreto No. 10-2012 del congreso de la República de Guatemala.

Introducción

En la presente investigación sobre Activos Intangibles, se definen como el conjunto de bienes que no son de naturaleza material y no poseen apariencia física y proveen derechos y privilegios a la sociedad o persona individual. El valor real del activo intangible radica en su capacidad para generar utilidades, de no ser así no existe justificación para asignarles valor dentro de los estados financieros.

En el primer capítulo, se definen los antecedentes de la investigación del tratamiento contable de los activos diferidos, así como el planteamiento del tema a investigar, sus objetivos, y delimitan los alcances y límites.

En el segundo capítulo, se hace referencia a las empresas comerciales guatemaltecas, su clasificación, los aspectos legales, contables y tributarios. A demás contiene información sobre los activos intangibles según la norma de información financiera-NIIF- 38 activos intangibles.

En el tercer capítulo, marco metodológico se detalla la metodología usada, para realizar la investigación y las técnicas utilizadas.

En el capítulo cuatro, se presenta el resultado gráfico de la encuesta realizada a algunos integrantes grupo de estudiantes del programa -ACA-, como a colaboradores que se desempeñan en las áreas contables, financiera y de auditoría; donde se reflejó el conocimiento sobre este tema y en su actividad laboral.

En el capítulo cinco, se presentan los casos prácticos contables de los diferentes activos intangibles.

Para finalizas, se presentan las conclusiones, recomendaciones y referencia bibliográfica, de la investigación realizada.

Capítulo 1

Marco Contextual

1.1 Antecedentes

En la economía moderna los activos intangibles se definen como el conjunto de bienes que no tienen apariencia física, que no son de naturaleza material, sin embargo proveen derechos y privilegios a una sociedad, empresa, o persona individual, por lo que estos activos proporcionan un valor agregado a su poseedor, los cuales tienen derecho puede usufructuar, al máximo su valor intrínseco.

La importancia de los activos intangibles radica en que dan valor agregado a las empresas de todo tipo, sean estas comerciales, industriales, de manufactura, de servicio, inclusive a la persona de manera individual, como es el caso de los derechos de propiedad intelectual.

Su valor real radica en que tienen la capacidad de generar utilidades, es por ello que se les asigna un valor de acuerdo al mercado donde opera y por ende en los estados financieros. Al llegar al registro y representación en los estados financieros, existen normativas o marcos de referencia que dictan las normas internacionales de contabilidad, estas normas dan lineamientos de reconocimiento, registro, determinación de vida útil, gastos en su etapa de investigación y diseño, hasta hacer diferencia en una combinación de negocios llegas los activos intangibles a tener el poder como una franquicia.

“El activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y si apariencia física que posee la empresa para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad”. (-NIC-38 -IN5-). Sin embargo agregó elementos como la identificabilidad, donde hace hincapié que para cumplir con esta función, el activo debe:

- a) Tener la cualidad de ser separable de la entidad, “cualidad que le permite ser vendido, transferido, explotado, arrendado, o intercambiado, junto con un contrato, un activo o un asico asociado; (-NIC- 38 -IN6-).

- b) “Surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.”(-NIC- 38 -IN6-).

De acuerdo al análisis contable y fiscal de activos intangibles, la esencia radica en que en Guatemala se tiene que cumplir con las normas internacionales de contabilidad y las leyes fiscales descritas en Decreto No. 10-2012, la conciliación de ambas bases las describe como diferencias temporarias el enfoque financiero “las amortizaciones deben registrarse de acuerdo a la vida útil estimada de los bienes.... El valor del activo se amortiza a lo largo de la vida útil estimada, lo que significa que no hay porcentajes definidos, si no que la base es, la vida útil del bien, el enfoque fiscal estima la vida útil en porcentajes máximos” (Mauricio García Pág. 178”)

Dentro los principales activos intangibles podemos mencionar:

1. Patentes
2. Marcas
3. Marcas Colectivas
4. Franquicias
5. Derechos de Autor
6. Concesiones
7. Derechos de llave
8. Crédito mercantil.
9. Películas
10. Programas informáticos

Algunos activos intangibles puede estar contenidos en o contener una esencia de naturaleza tangible, como el caso de un disco compacto para los programas informáticos, documentación

legal en el caso de una patente o licencia o película. Para determinar si un activo incluye elementos tangibles e intangibles se requiere efectuar un juicio oportuno, y determinar cuál de los dos tiene en peso más significativo.

Se puede aplicar esta norma a los gastos de publicidad, gastos de formación del personal, gastos de puesta en marcha de la empresa, y las actividades de investigación y desarrollo de nuevos conocimientos por ejemplo un prototipo.

Para efectuar la amortización se debe reflejar el patrón de consumo, por parte de la empresa, los beneficios económicos derivados del activo, si este no pudiera ser determinado de manera fiable, se debe adoptar el método lineal de amortización, la cuota de amortización calculada debe ser cargada como gasto del período.

1.2 Planteamiento del problema

La investigación de esta problemática se realizó con el propósito de conocer el tratamiento contable y fiscal, esto permitirá identificar lo útil que resulta ser para las empresas mercantiles conocer estos dos marcos de referencia. Profundizar en este tema es de interés académico, aunque han escrito sobre este tema, el mismo no está agotado y brindará a los usuarios un patrón de evaluación, conciliación para que sus estados financieros cumplan con los marcos de referencia que se enuncian.

Los criterios de reconocimiento de los activos intangibles, la incorporación del valor razonable, el tratamiento de los gastos de investigación y desarrollo, la plusvalía, los activos adquiridos en las combinaciones de negocios, son algunas de las principales novedades que se analizarán, al tomar en consideración que su marco de referencia está regulado por las normas contables y leyes fiscales, ambos presentan diferencias.

En el entorno económico actual, los activos intangibles se han convertido en la principal fuente de generación de beneficios económicos futuros. Sin embargo, las dificultades que afectan en muchos casos es la medición fiable de su valor, su vida útil, y las restricciones existentes para una delimitación clara de su control o propiedad por parte de la empresa, limitan la posibilidad de su reconocimiento como parte del patrimonio de una empresa, con motivo de la prudencia y riesgo que caracteriza el tratamiento de los activos intangibles en la mayor parte de los ordenamientos contables actuales, entre ellos, los -IASB- (Consejo Internacional de Estándares de Contabilidad) y el -FASB- (Finanzas Internacional de Estándares de Contabilidad). Las reformas acaecidas en los últimos años en las normas emitidas en ambos organismos, han favorecido una mayor flexibilidad en el reconocimiento de activos de naturaleza intangible, sin embargo estos avances pueden calificarse aún como moderados, haciéndose inevitable y necesario que las empresas utilicen alternativas informáticas como los informes de posicionamiento de marcas.

1.3 Pregunta de investigación

De acuerdo a lo planteado es necesario responder a la siguiente pregunta.

¿Cuál es el tratamiento contable, fiscal para reconocer de forma financiera los activos intangibles, y cumplir con las normas establecidas en la ley?

1.4 Justificación

Una de las funciones de la -SAT- es “ser eficiente en la administración, control y fiscalización de los impuestos” (Decreto No. 10-2012” y que los estados financieros son el resultado del proceso contable, que incluye todas las operaciones de una entidad a una fecha determinada y que dichos estados financieros deben ser presentados de acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera.

Derivado de lo anterior el nuevo plan general de contabilidad se enmarca en la filosofía contable del -IASB-, donde la elaboración de la información financiera queda enfocada hacia la fiabilidad y relevancia de la misma para la toma de decisiones económicas por parte de los usuarios. En el

proceso de ordenamiento contable y al analizar los activos intangibles, estos por su grado de complejidad, se ven regulados por dos marcos de referencia el contable y el fiscal, adicional el reconocimiento de los activos intangibles, su vida útil, su control, los criterios de reconocimiento, hacen interesante su análisis si se parte de las diferencias temporarias y cumplir con la parte contable y fiscal, al llevar estas diferencias en diferidos.

1.5 Objetivos de investigación

1.5.1 Objetivo general

Dar a conocer las diferencias existentes entre las Normas Internacionales de Contabilidad y las leyes tributarias a las que se encuentran afectos los activos intangibles.

1.5.2 Objetivos específicos

- Determinar cuáles son las mejores opciones para cumplir con las leyes fiscales vigentes, al presentar en los estados financieros los activos intangibles de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad.
- Establecer el tratamiento específico que existe en la contabilización de los activos intangibles y las reguladas por la ley.
- Ayudar al usuario a presentar los activos intangibles en los estados financieros si infringir el sistema legal tributario y beneficiarse del -ISR- Diferido.

1.6 Alcance y límites

Alcances

La presente investigación fue enfocada en la conciliación de las bases contable y fiscal en el reconocimiento de los activos intangibles, en empresas comerciales.

El análisis se realizó en las marcas comerciales, franquicias, plusvalía comprada y uso de software.

Límites

Existe información bibliográfica, pero no se tiene en específico tema que trate de la contabilidad de activos intangibles, ni ejemplos que enfatizen diferencias temporarias en este rubro. Por lo que se deberá hacer uso de experiencia en otros procesos contables de aplicación similar.

Capítulo 2

Maco Conceptual

2.1 La empresa

La empresa comercial se define como “una actividad productiva dedicada y organizada para la explotación de una actividad económica. Una empresa es un grupo social en el que a través de la administración de sus recursos, del capital y del trabajo, se producen bienes o servicios tendientes a la satisfacción de las necesidades de una comunidad”

El Código de Comercio: el artículo 655 del Código de Comercio Decreto No. 2-70 establece que “empresa Mercantil es el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios.”

De conformidad con el artículo citado, la empresa como sociedad, entra en la categoría de comerciante social al estar organizado bajo la forma mercantil independiente cual sea su objeto.

2.1.1 Clasificación de acuerdo a su propiedad.

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

- Empresa privada

El capital de la empresa está en poder de particulares y cuyo objetivo principal es de obtener un beneficio económico con la venta de bienes o prestación de servicios.

- Empresa pública

El propietario del capital es el Estado, dentro de este rubro se incluyen las empresas del sector público y comprenden las empresas cuyos objetivos son el bienestar social de la población, también se les denomina empresas no lucrativas.

- Empresa mixta

Estas empresas conforman su capital, con aportaciones del estado y de particulares.

2.1.2 De acuerdo a su tamaño

- Grandes

Están constituidas por un enorme capital invertido por los accionistas, emplean una gran cantidad de colaboradores, sus instalaciones son enormes.

- Medianas

Son las empresas de tamaño intermedio en volumen y recursos, tienen un número de colaboradores entre 50 a 250, cantidad que varía de acuerdo a las actividades o giro del negocio.

- Pequeñas

Dentro de éstas, el propietario concentra la autoridad de todas las áreas funcionales de la empresa, dentro de estas empresas están las comerciales, de producción, financieras y de personal.

2.1.3 Formas de constitución

El código de Comercio de Guatemala establece las siguientes clasificaciones para constituir una empresa comercial.

- **Empresa individual o comerciante individual**
Son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro cualesquiera actividades, por ejemplo la intermediación en la circulación de bienes y servicios.
- **Empresa en sociedad mercantil**
El artículo 10 del Código de Comercio reconoce como sociedad mercantil las siguientes:
- **Sociedad colectiva**
Es la que existe bajo una razón y en la cual todos los socios responden de modo solidaria subsidiario, ilimitada, las obligaciones sociales.
- **Sociedad en comandita simple**
Está integrada por uno o varios socios comanditarios que responden en forma subsidiaria, ilimitada y solidaria de las obligaciones sociales, y por uno o varios socios comanditarios que tienen responsabilidad ilimitada al monto de su aportación.
- **Sociedad de responsabilidad limitada**
La integran varios socios que están obligados al pago de sus aportaciones. Por las obligaciones sociales responde solo al patrimonio de la sociedad y en su caso la suma que a más de las aportaciones convengan en la escritura de constitución de la sociedad.
- **La sociedad anónima**
Posee el capital dividido y representado por acciones. La responsabilidad de cada accionista está limitada al pago de las acciones que hubiere suscrito.
- **La sociedad en comandita por acciones**
Es aquella en la cual uno o varios socios comanditarios responden en forma subsidiaria, ilimitada y solidaria por las obligaciones sociales y uno o varios socios comanditarios tienen la responsabilidad limitada al monto de las acciones que han suscrito, en la misma forma que los accionistas de la sociedad anónima.

2.2 Regulaciones legales aplicables

Las principales leyes que regulan a la empresa Comercial en Guatemala son:

2.2.1 Código de Comercio. Decreto No. 2-70 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas

Artículo 2. Comerciantes. Son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera actividades que se refieren a los siguientes:

- La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios.
- La intermediación en la circulación de bienes y la prestación de servicios.
- La banca, seguros y fianzas.
- Las auxiliares de las anteriores.

Artículo 3. Comerciantes Sociales. Las sociedades organizadas bajo forma mercantil tienen la calidad de comerciantes, cualquiera sea su objeto.

Artículo 14. Personalidad jurídica. La sociedad mercantil constituida de acuerdo a las disposiciones de este Código e inscrita en el Registro Mercantil, tendrá personalidad jurídica propia y distinta de la de los socios....”

Artículo 15. Legislación aplicable. Las sociedades mercantiles se regirán por las estipulaciones de la escritura social...”

Artículo 368. Contabilidad y registros contables. Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usar principios de contabilidad generalmente aceptados. Para este efecto deberán llevar, los siguientes libros o registros:

1. Inventarios.
2. De primera entrada o diario.

3. Mayor o centralizador
4. De estados financieros.

Además podrán utilizar los otros que estimen necesarios por exigencias contables o administrativas o en virtud de otras leyes especiales.

Artículo 375. Prohibición de llevar más de una contabilidad. Es prohibido llevar más de una contabilidad para la misma empresa. La infracción de esta prohibición es causa de que ninguna de las contabilidades haga prueba, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que haya lugar.

Artículo 379. Exhibición de la situación financiera. El balance general deberá expresar con veracidad y en forma razonable, la situación financiera del comerciante y los resultados de sus operaciones hasta la fecha de que se trate.

Artículo 381. Comprobación de operaciones. Toda operación contable deberá estar comprobada con documentos fehacientes, que llenen los requisitos legales y solo se admitirá la falta de comprobación en las partidas relativas a meros ajustes, traslados de saldos, pases de un libro a otro o rectificaciones.

2.2.2 Código Tributario Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas

La función de este código es regular y uniformar los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo, y evita que exista cualquier tipo de contradicción, repetición o falta técnica legislativa en leyes ordinarias emitidas.

El código tributario establece en el artículo 1, Carácter y campo de aplicación dice” Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicaran en forma supletoria”

El artículo 9. Concepto. Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

“Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada en concreto con el contribuyente” artículo 11.

El artículo 12 define Arbitrio como “es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.”

Artículo 13. “Contribución especial y contribución por mejoras. Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento del valor del inmueble beneficiado.

2.2.3 Código de Trabajo Decreto No. 14-41 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas

El presente Código regula los derechos y obligaciones de patronos y trabajadores, con ocasión del trabajo, y crea instituciones para resolver sus conflictos.

A continuación se detallan algunas definiciones:

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

2. Trabajador: es toda persona individual que presta a un patrono sus servicios materiales, intelectuales o de ambos géneros, en virtud de un contrato o relación de trabajo.

De acuerdo con este código son obligaciones del patrono:

- Enviar dentro del improrrogable plazo de los dos primeros meses de cada año a la dependencia administrativa correspondiente del Ministerio de Trabajo y Previsión Social, de manera directa o por medio de las autoridades de trabajo del lugar donde se encuentra la respectiva empresa, un informe impreso, que por lo menos debe contener los siguientes datos:
 - Egresos totales que hayan tenido por concepto de salarios, bonificaciones y cualquier otra prestación económica durante el año anterior, con la debida separación de las salidas por jornadas ordinarias y extraordinarias.
 - Nombres y apellidos de los trabajadores con expresión de la edad aproximada, nacionalidad, sexo, ocupación, número de días que haya trabajado cada uno y el salario que de manera individual les haya correspondido durante dicho año.

2.2.4 Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto No. 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas

Artículo 1. De la Materia del Impuesto. Se establece un impuesto al valor agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas.

Artículo 3. Del Hecho Generador. El impuesto es generado por:

1. La venta o permuta de bienes o muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
2. La prestación de servicios en el territorio nacional.

3. Las importaciones.
4. El arrendamiento de bienes muebles o inmuebles.
5. Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la participación de la masa hereditaria o la finalización del pro indiviso.
6. Los retiros de muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sea de su misma producción, o comprados para la reventa, o al auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
7. La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo que se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Si se tratan de casos fortuitos, de fuerza mayor debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.

Artículo 10 Tarifa Única. Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley, pagaran el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.

Artículo 19 Del Impuesto a Pagar. La suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada periodo impositivo, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados.

El artículo 14 Del Débito Fiscal. El débito fiscal es la suma del impuesto cargado por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en el periodo impositivo respectivo.

El artículo 15 Del Crédito Fiscal. El crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el periodo.

Los contribuyentes afectos al impuesto de esta ley están obligados a emitir y a entregar al adquiriente, y es obligación del adquiriente exigir y retirar los siguientes documentos:

Esta ley en su artículo 29 menciona lo siguientes:

- Facturas por las ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción, perdida, o cualquier hecho que implique faltante de inventario y constituya hecho generador de este impuesto, y por los servicios que presten los contribuyentes afectos...”
- Facturas de pequeño contribuyente.....
- Notas de débito, para aumentos del precio o recargos sobre operaciones ya facturadas.
- Notas de Crédito, para devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas.

Artículo 37. De los Libros de Compras y Ventas. De manera independiente las obligaciones que establece el Código de Comercio en cuanto a la contabilidad mercantil, los contribuyentes deberán llevar y mantener al día un libro de compras y servicios recibidos y otro de ventas y servicios prestados....”

Es importante considerar el contenido de los artículos, 37,38 y 39 del reglamento, ya que en ellos se indica que tales libros deber ser autorizados por la Administración Tributaria y que deben de registrarse de la siguiente forma:

1. Libro de compras, en orden cronológico y como mínimo:

- Serie, número y fecha de las facturas, facturas de pequeño contribuyente, notas de crédito, declaración aduanera de importación, escrituras públicas o facturas especiales, que respalden las adquisiciones de bienes y servicios.

- -NIT- y nombre completo del vendedor o prestador del servicio, en caso de facturas especiales si el vendedor no tuviere -NIT-, se consignará el número de documento de identificación personal.
- Precio neto (sin incluir el impuesto), conforme a la separación efectuada de las compras e importaciones de bienes y de la adquisición de acuerdo a cada una de las actividades de ventas realizadas.
- -IVA- (crédito fiscal) conforme a la separación efectuada de las compras e importaciones de bienes y de la adquisición de los servicios de acuerdo a cada una de las actividades de ventas realizadas.

Artículo 38. Cuenta especial de débitos y créditos fiscales. Los contribuyentes afectos al impuesto de esta ley que tengan obligación de llevar contabilidad conforme al Código de Comercio, deberán abrir y mantener cuentas especiales para registrar los impuestos cargados en las ventas que efectúen y servicios que preste, los que serán sus débitos fiscales y los soportados en las facturas recibidas de sus proveedores y prestadores de servicios, los que constituirán sus créditos fiscales.

Los importadores deberán, además abrir y mantener cuentas especiales en su contabilidad para registrar los impuestos pagados en sus importaciones.

Artículo 40. Declaración y pago del impuesto. Los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada periodo impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas de impuesto y consignar en la misma forma los demás datos que se señalen en el reglamento, y utilizar los formularios que proporciona la dirección al costo de su impresión. Junto con la presentación de la declaración se hará el pago del impuesto resultante.

2.2.5 Ley del Actualización tributaria, Libro I Impuesto Sobre la Renta, Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas

Artículo 1. Objeto. Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean estos nacionales o extranjeros residentes o no en el país.

Artículo 12. Contribuyentes del impuesto. Son contribuyentes las personas individuales, jurídicas y los entes patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afectas.

Artículo 3. Rentas de Capital y Ganancias de capital; con carácter general son rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital y de las ganancias de capital generadas en Guatemala, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por residentes o no en el país:

c) Las regalías pagadas o que se utilicen en Guatemala, por personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios residentes o por establecimientos permanentes que operen en Guatemala. Se consideran regalías los pagos por el uso, o la concesión de uso de:

1. Derechos de autor y derechos conexos, sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, cintas de video, radionovelas, discos fonográficos, grabaciones musicales y auditivas, tiras de historietas, fotonovelas y cualquier otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, e incluye las provenientes de transmisiones televisivas por cable o satélites multimedia.
2. Marcas, expresiones o señales de publicidad, nombre comerciales, emblemas, indicaciones geográficas y denominaciones de origen, patentes, diseños industriales, dibujos o modelos de utilidad, planos, suministros de fórmulas o procedimientos secretos, privilegios o franquicias,
3. Derechos o licencias sobre programas informáticos o su actualización.
4. Información relativa a conocimiento o experiencias industriales, comerciales o científicas.

5. Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen, nombre, sobrenombres y nombres artísticos.
6. Derechos sobre activos intangibles.

Artículo 25. Regla general de la depreciación y amortización. Las depreciaciones y amortizaciones cuya deducción admite este libro, son las que corresponde a efectuar sobre bienes de activo fijo e intangible, propiedad del contribuyente y que son utilizados en las actividades lucrativas que generan rentas gravadas.

Al existir cualquier circunstancia y la cuota de depreciación o de amortización de un bien no se deduce en un periodo de liquidación anual, o se hace por un valor inferior al que corresponda el contribuyente no tiene derecho a deducir tal cuota en periodos de imposición posteriores.

Artículo 26. Base de cálculo de la depreciación. El valor que se calcula la depreciación es el costo de adquisición o de producción o de reevaluación de los bienes, y en su caso el de las mejoras incorporadas con carácter permanente. El valor de costo incluye los gastos incurridos con motivo de la compra, instalación y montaje de los bienes y otros similares, hasta ponerlos en condición de ser usados.

Artículo 27. Forma de calcular la depreciación. En general el cálculo de la depreciación se hará uso del método de línea recta que consiste en aplicar sobre el valor de adquisición, instalación y montaje, de producción o de revaluación del bien a depreciar, un porcentaje anual, fijo y constante...”

Artículo 28. Porcentajes de depreciación. Se fijan los siguientes porcentajes anuales máximos de depreciación por el método de línea recta.

1. Edificios, construcciones e instalaciones adheridas a los inmuebles y sus mejoras, cinco por ciento (5%).

2. Árboles, arbustos, frutales y especies vegetales que produzcan frutos o productos que generan rentas gravadas, incluidos los gastos capitalizables para formar las plantaciones, quince por ciento (15%).
3. Instalaciones no adheridas a los inmuebles, mobiliario y equipo de oficina, buques-tanques, barcos y material ferroviario, marítimo, fluvial o lacustre, veinte por ciento (20%).
4. (Anulado).
5. Los semovientes utilizados como animales de carga o de trabajo, maquinaria, vehículos en general, grúas, aviones remolques, semirremolques, contenedores, y material rodante de todo tipo, excluido el ferroviario, veinte por ciento (20%)
6. Equipo de computación, treinta y tres punto treinta y tres por ciento (33.33%).
7. Herramientas, porcelana, cristalería, mantelería, cubiertos y similares, veinticinco por ciento (25%).
8. Reproductores de raza, machos y hembras, la depreciación se calcula sobre el valor de costo de tales animales menos su valor como ganado común, veinticinco por ciento (25%).
9. Para los bienes muebles no indicados en los incisos anteriores diez por ciento (10%).

Artículo 33. Amortización de activos intangibles. El costo de adquisición de los activos intangibles tales como derechos de autor y derechos conexos, marcas, expresiones o señales de publicidad, nombre comerciales, emblemas, indicaciones geográficas y denominaciones de origen, patentes, diseños industriales, dibujos o modelos de utilidad, planos, suministros de fórmulas o procedimientos secretos, privilegios o franquicias, derechos sobre programas informáticos y sus licencias, información relativa a conocimiento o experiencias industriales, comerciales o científicas, derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen, nombres, sobrenombre y nombres artísticos, y otros activos intangibles similares, deben

deducirse por el método de amortización de línea recta, en un periodo no menos de cinco (5) años.

El costo de los derechos de llave deberá amortizarse por el método de línea recta en un periodo mínimo de diez (10) años, en cuotas anuales, sucesivas e iguales.

Existen dos regímenes para las rentas de actividades lucrativas, el artículo 14 indica lo siguiente:
Se establecen los siguientes regímenes para las rentas de actividades lucrativas:

a) Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.

b) Régimen Opcional Simplificado Sobre los Ingresos de Actividades Lucrativas.

Para el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, el artículo 36 estipula un veinticinco por ciento (25%).

El artículo 37. Periodo de liquidación definitiva anual. El periodo de liquidación definitiva anual de este régimen, principia el uno (1) de enero y termina el treinta y uno (31) de diciembre de cada año y debe coincidir con el ejercicio contable del contribuyente.

El régimen opcional simplificado sobre los ingresos de actividades lucrativas, el artículo 44 estipula los tipos impositivos y determinación del impuesto.

Tabla 1
Régimen opcional simplificado

Rango de renta imponible mensual	Importe fijo	Tipo impositivo de
Q. 0.01 a Q. 30,000.00	Q. 0.00	5% sobre la renta imponible
Q. 30,000.00 en adelante	Q. 1.500,00	7% sobre el excedente de Q. 30,000.00

Fuente: Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala

Artículo 4.5 Período de liquidación. En este régimen, el periodo de liquidación es mensual.

Artículo 53. Sistema de contabilidad. Los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio y este libro deben atribuir los resultados que obtengan en cada periodo de liquidación, de acuerdo con el sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos como para los costos y gastos excepto los casos especiales autorizados por la Administración Tributaria. Los otros contribuyentes pueden optar entre el sistema contable mencionado o el de lo percibido pero una vez seleccionado uno de ellos, puede ser cambiado con autorización expresa y previa de la Administración Tributaria.

2.2.6 Ley del Impuesto de Timbre Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto No. 37-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas

Se establece un impuesto de Timbre y de Papel Sellado Especial para Protocolos, sobre los documentos que contienen los actos y contratos que se expresan en esta ley.

Están afectos los documentos que contengan los actos y contratos siguientes:

- Los contratos civiles y mercantiles.
- Los documentos otorgados en el extranjero que hayan de surtir efectos en el país, al tiempo de ser protocolizados, deben presentarse ante cualquier autoridad o de ser citados en cualquier actuación notarial.
- Los documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero.
- Los comprobantes de pago emitidos por las aseguradoras o afianzadoras por primas pagadas o pagos de fianzas correspondientes a pólizas de toda clase de seguro o fianza.

- Los comprobantes de pago de premios de lotería, rifas y sorteos practicados por actividades privadas o públicas.
- Los retiros o comprobantes de pago de retiros de fondos de las empresas o negocios, para gastos personales de sus propietarios o viáticos no comprobables.
- Los recibos, nominas u otro documento que respalde el pago de intereses o utilidades, tanto en efectivo como en especie. Los pagos o acreditamientos en cuentas contables y bancarias de intereses, mediante operaciones contables o electrónicas, se emitan o no documentos de pago. Los intereses que se paguen o acrediten mediante cupones en las acciones, también están afectos al pago de impuesto.

La tarifa del impuesto es del 3%. El impuesto se determina al aplicar la tarifa al valor de los actos y contratos afectos. El 25 de febrero de 2012 entro en vigencia la modificación a este impuesto, con una tarifa única especificada de Q 10.00 según el Decreto No. 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala. El valor real es el que consta en el documento, no podrá ser inferior al que conste en los registros públicos, matriculas, catastros o en los listados oficiales.

Teniéndose que cancelar durante los primeros diez días siguientes al mes en que se realizó la operación.

2.2.7 Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto No. 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas

Se establece en el artículo 1 la materia del impuesto “a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades regulares, las sociedades de hecho, el cargo de confianza, las sucursales ,las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades

mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos”.

Artículo 7. Base Imponible. La base imponible de este impuesto la constituye la que sea mayor entre:

- La cuarta parte del monto del activo neto; o
- La cuarta parte de los ingresos brutos.

En el caso de los contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicaran la base imponible establecida en la literal b) del párrafo anterior.

Artículo 8 El tipo impositivo de este impuesto es del uno por ciento (1%).

Artículo 9 Determinación del impuesto. El impuesto se determina al multiplicar el tipo impositivo por la base imponible establecida en el artículo 7 de esta misma ley. Si la base imponible fuera la cuarta parte del monto del activo neto, al impuesto determinado en cada trimestre, se le restara el impuesto Único sobre Inmuebles pagado durante el mismo trimestre.

Artículo 10 Pago del Impuesto. El impuesto debe pagarse dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, y se utilizan los medios que para el efecto la Administración Tributaria ponga a disposición de los contribuyentes.

2.2.8 Impuesto Único Sobre Inmuebles -IUSI- Decreto No. 15-98 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas

Este impuesto aplica a toda persona propietaria y poseedora de bienes inmuebles. Este impuesto es aplicable sobre el valor fiscal de los bienes inmuebles. (Construcciones, terrenos e instalaciones).

Este impuesto es pagadero en forma anual, el artículo 21 de la ley estipula que se puede calcular y pagar por trimestre. “Para cada trimestre se establece el periodo de pago respectivo de la siguiente manera:

- El primer trimestre se paga en Abril.
- El segundo trimestre se paga en Julio.
- El tercer trimestre se paga en Octubre.
- El cuarto trimestre se paga en Enero del año siguiente.”

Para la determinación del impuesto anual sobre inmuebles, se establecen las escalas y tasas siguientes:

Tabla 2
Calculo del IUSI

Valor Inscrito	Impuesto
Hasta Q. 2,000.00	Exento
De Q. 2,000.01 a Q. 20,000.00	2 por millar
De Q. 20,00.01 a Q. 70,000.00	6 por millar
De Q. 70,000.01 en adelante	9 por millar

Fuente: Decreto No. 15-98 del Congreso de la República de Guatemala

2.3 Entidades y normas reguladoras de las prácticas contable nacional e internacional

2.3.1 Entidades nacionales

En Guatemala son las encargadas de velar por la aplicación de la práctica contable de acuerdo a los principios y normas locales y por la adopción de otras normas emitidas por entidades a nivel internacional facultadas para regular la práctica a nivel mundial. En Guatemala se encuentran:

2.3.1.1 Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores -IGCPA-

Fundado el 7 de noviembre de 1968, está integrada por Contadores Públicos y Auditores egresados de las distintas universidades del país, dedicada a promover la superación personal y profesional de sus asociados; es además miembro patrocinador de la Asociación Internacional de Contabilidad -A.I.C- y de la Internacional Federation of Accounts -IFAC-. Dentro de sus principales objetivos de conforme al acuerdo Ministerial N0.118 de fecha 15 de abril de 1994, del Ministerio de Gobernación, se encuentran los siguientes:

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

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

2.3.1.2 Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala

El Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, está constituida como una asociación con personalidad jurídica que agremia a los Contadores Públicos y Auditores egresados de las diferentes universidades del país, se fundó el 1 de junio de 2005 sus estatutos fueron publicados el 9 de junio de 2005 en el Diario de Centro América. Dentro de los estatutos se encuentran los fines específicos entre los que se destacan:

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

El 20 de diciembre del año 2007, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, se adoptan las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF- y a la vez deroga las resoluciones emitidas por la junta directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores publicado en el diario oficial de Guatemala el 16 de julio de 2002, donde se adoptaron como los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados en Guatemala a que se refiere el Código de Comercio. Al considerar que es necesario la derogación de dicha resolución para

adoptar en conjunto con las -NIIF- las -NIC- y sus interpretaciones, para la presentación de la información financiera de las empresas guatemaltecas con el objetivo de cumplir los estándares internacionales.

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

El colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas es un ente privado sin fines de lucro fundado en julio de 1951 que procura el bien de sus agremiados. Lo anterior por medio de la educación continuada mediante la organización de congresos. Está integrado por profesionales con grado de Licenciado en las carreras de Administración de Empresas, Contaduría Pública y Auditoría, Economía, Mercadotecnia, Informática, Ecoturismo y otras afines a esta institución.

2.3.2 Entidades Internacionales

Dentro de las principales entidades internacionales que regulan la profesión contable se encuentran:

2.3.2.1 *International Accounting Standards Board -IASB-*

El consejo de Normas Internacionales de Contabilidad -IASB-, con sede en Londres comenzó sus operaciones en 2001. El -IASB- está comprometido en el desarrollo, para el interés público, de un conjunto de normas generales de contabilidad de elevada calidad, que exijan transparencia y comparabilidad dentro de la información contenida en los estados financieros con propósito de información. El -IASB- es seleccionado, supervisado y financiado por la fundación -IFRS-.

La junta de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board*) es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera.

Los objetivos del *-IASB-* son:

(a) Desarrollar, en el interés público, un conjunto único de normas de información financiera legales exigibles y aceptada, comprensible y de alta calidad basado en principios claros y articulados. Estas normas deberían requerir en los estados financieros información comparable, transparente y de alta calidad y otra información financiera que ayude a los inversores, a otros participantes en varios mercados de capitales de todo el mundo y a otros usuarios de la información financiera a tomar decisiones económicas.

(b) Promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas.

(c) Considerar en el cumplimiento de los objetivos asociados con (a) y (b), y sea adecuado a las necesidades de un abanico de tamaños y tipos de entidades en escenarios económicos diferentes;

(d) promover y facilitar la adopción de las *-NIIF-*, que son las normas e interpretaciones emitidas por el IASB, mediante la convergencia de las normas de contabilidad nacionales y las *-NIIF-*.

2.3.2.2 *International Accounting Standards Committee Foundation -IASCF-*

El comité de Normas Internacionales de Contabilidad, es una fundación independiente, sin fines de lucro creada en el año 2000 para supervisar al *-IASB-*.

2.3.2.3 *International Accounting Standards Committee -IASC-*

Esta entidad nace del acuerdo de los representantes de profesionales contables de varios países (Alemania, Australia, Estados Unidos, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México y Reino Unido) para la formulación de una serie de normas contables que pudieran ser aceptadas y aplicadas con generalidad en distintos países con el fin de la armonización de la comparabilidad de la información contable.

El consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, se estableció en 2001, como uno de los componentes de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, Fundación *-IASB-*. En 2010 la Fundación *-IASB-* pasó a denominarse Fundación *-IFRS-*.

2.4 Normas Internacionales de Información Financiera

La integración de los mercados internacionales, obliga a que exista una armonización financiera y contable, para este efecto se emitieron las siguientes normas:

2.4.1 Normas Internacionales de Contabilidad *-NIC-*

- 1.- Presentación de Estados Financieros.
- 2.- Inventarios.
- 7.- Estado de Flujo de Efectivo.
- 8.- Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.
- 10.- Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que informa.
- 11.- Contratos de construcción.
- 12.- Impuesto a las ganancias.
- 16.- Propiedad Planta y Equipo.
- 17.- Arrendamientos.
- 18.- Ingresos de Actividades Ordinarias
- 19.- Beneficios a los Empleados.
- 20.- Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.

- 21.-Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.
- 23.- Costos por Préstamos.
- 24.-Informacion a Revelar sobre Partes Relacionadas.
- 26.- Contabilización e Información Financiera sobre planes de Beneficio por Retiro.
- 27.- Estados Financieros Separados.
- 28.- Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos.
- 29.- Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias.
- 32.- Instrumentos Financieros: Presentación.
- 33.- Ganancias por Acción.
- 34.-Informacion Financiera Intermedia.
- 36.-Deterioro del Valor de los Activos.
- 37.- Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.
- 38.- Activos Intangibles.
- 39.- Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
- 40.- Propiedades de Inversión.
- 41.- Agricultura.

2.4.2 Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-

- 1.- Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.
- 2.- Pagos Basados en Acciones.
- 3.- Combinación de Negocios.
- 4.-Contratos de Seguro.
- 5.- Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas.
- 6.- Exploración y Evaluación de Recursos Minerales.
- 7.- Instrumentos Financieros: Información a Revelar.
- 8.- Segmentos de Operación.
- 9.- Instrumentos Financieros.
- 10.- Estados Financieros Consolidados.
- 11.- Acuerdos Conjuntos.

12.- Información a Revelar sobre en Otras Entidades.

13.- Medición del Valor Razonable.

2.5 Activos intangibles

2.5.1 Definición de activos intangibles.

“El activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física que posee la empresa para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad” -NIC - 38.

2.5.1.1 Tipos de activos intangibles.

Los activos intangibles para propósitos de análisis los podemos clasificar de la siguiente forma:

- Activos de mercado.
 - Marcas de servicio.
 - Marcas de producto.
 - Marcas corporativas.
 - Clientes.
 - Nombres de la empresa.

- Activos intelectuales
 - Patente.
 - Derechos de autor.
 - Diseños.
 - Secretos comerciales.

- Activos humanos
 - Educación.

- Conocimiento sobre actividades.
- Competencias.

- Activos de infraestructura.
- Cultura corporativa.
- Sistemas de información tecnológica.
- Relaciones financieras.

2.5.2 Definición Según Ley de Actualización tributaria, Libro I del Impuesto Sobre la Renta Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

Según la Legislación Guatemalteca: la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto No. 19-2013 y sus reformas en el artículo 33 expresa lo siguiente: el costo de adquisición de los activos intangibles efectivos e incurridos, tales como derechos de autor y derechos conexos, marcas, expresiones o señales de publicidad, nombres comerciales, emblemas, indicaciones geográficas y denominaciones de origen, patentes, diseños industriales, dibujos o modelos de utilidad, planos, suministros de fórmulas o procedimientos secretos, privilegios o franquicias, derechos sobre programas informáticos y sus licencias, información relativa a conocimientos o experiencias industriales, comerciales o científicas, derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen, nombres, sobrenombres y nombres artísticos, y otros activos intangibles similares, deben deducirse por el método de amortización de línea recta, en un periodo no menor de cinco (5) años.

El costo de los derechos de llave efectivos e incurridos deberá amortizarse por el método de línea recta en un periodo mínimo de diez (10) años, en cuotas anuales, sucesivas e iguales.

2.5.3 Según la Ley de Propiedad Industrial y su Reglamento Decreto No. 57-2000 del Congreso de la República de Guatemala

Esta ley en su segunda consideración, toma en cuenta lo siguiente:

“Que la República de Guatemala, como parte del convenio de Paris para la Protección de la Propiedad Industrial... debe promover por medio de su legislación interna los mecanismos necesarios para tutelar y adecuar los derechos de los inventores y creadores de modelos de utilidad y diseños industriales y los titulares de marcas de fábrica o de comercio y nombres comerciales. Asimismo, que como parte de esa protección, es necesario emitir disposiciones sobre la utilización de las indicaciones geográficas y denominaciones de origen y los mecanismos de represión a los actos de competencia desleal”

Es importante tener conocimiento de sobre los derechos, obligaciones y vigencia de los activos intangibles. A continuación hacemos referencia a los artículos más importantes de la ley.

Artículo 4. Terminología. A los efectos de esta ley se entenderá por:

- Denominación de origen: una indicación geográfica usada para designar un producto originario de un país, región o lugar determinado, cuyas cualidades o características deberán ser exclusiva o esenciales al medio geográfico que se produce, incluidos los factores naturales, humanos o culturales.
- Diseño Industrial: Comprende tanto los dibujos como los modelos industriales. Los primeros deben entenderse como toda combinación de figuras, líneas o colores, que se incorporen a un producto industrial o artesanal, con fines de ornamentación y que le den una apariencia particular y propia; y los segundos como toda forma tridimensional, que sirva de tipo o patrón para la fabricación de un producto industrial, que le dé un aspecto especial y que no tenga fines funcionales técnicos.

- Emblema: un signo figurativo que identifica y distingue a una empresa, a un establecimiento mercantil o a una entidad.
- Expresión o señal de publicidad: toda leyenda, anuncio, frase ,combinación de palabras, diseño, grabado o cualquier otro medio similar, siempre que sea original y característico, que se emplee con el fin de atraer la atención de los consumidores o usuarios sobre uno o varios productos, servicios, empresas o establecimientos mercantiles.
- Indicación geográfica: todo nombre geográfico, expresión, imagen o signo que designa o evoca un país, un grupo de países, una región, una localidad o un lugar determinado.
- Invención: toda creación humanas que permita transformar la materia o la energía que existe en la naturaleza, para su aprovechamiento por el hombre y satisfacer sus necesidades concretas.
- Marca: cualquier signo denominativo, figurativo, tridimensional o mixto perceptible a la vista, que sea apto para distinguir los productos o servicios de una personal individual o jurídica de los de la otra.
- Marca Colectiva: aquella cuyo titular es una persona jurídica que agrupa a personas autorizadas por el titular a usar la marca.
- Marca de certificación: una marca que se aplica a productos o servicios cuyas características o calidad han sido controladas y certificadas por el titular de la marca.
- Modelo de utilidad: toda mejora o innovación en la forma, configuración o disposición de elementos de algún objeto, o de una parte del mismo, que le proporcione algún efecto técnico en su fabricación, funcionamiento o uso.
- Nombre comercial: un signo denominativo o mixto, con el que se identifica y distingue a una empresa, a un establecimiento mercantil o una entidad.

- Patente: El título otorgado por el Estado que ampara el derecho del inventor o del titular con respecto a una invención, cuyos efectos y alcance están determinados por esta ley.
- Procedimiento: con relación a la materia patentable, significa entre otros, cualquier método, operación o conjunto de operaciones o aplicación o uso de un producto.
- Producto: con relación a la materia patentable, significa, entre otros, cualquier substancia composición, material (inclusive biológico) aparato, maquina u otro tangible o una parte de ellos.
- Secreto empresarial: cualquier información no divulgada que una persona individual o jurídica posea, que puede usarse en alguna actividad productiva, industrial, comercial o de servicios, y que sea susceptible de transmitirse a un tercero.
- Signo distintivo: cualquier signo que constituya una marca, un nombre comercial, un emblema, una expresión o señal de propaganda o una denominación de origen.
- Signo distintivo notorio conocido: cualquier signo que es conocido por el sector pertinente del público, o en los círculos empresariales, como identificativo de determinados productos, servicios o establecimientos y que ha adquirido ese conocimiento por su uso en el país o como consecuencias de la promoción del signo, cualquiera que sea la manera por la que haya sido conocido.

El artículo 31. Vigencia del registro y renovación. El registro de una marca tendrá vigencia por diez años, contados a partir de la fecha de la inscripción. Podrá renovarse por periodos iguales y sucesivos de diez años, contados a partir de la fecha del vencimiento precedente.

2.5.4 Definición según las -NIIF-

La -NIC- 38 Activos Intangibles define a un activo intangible como “es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física”

La norma nos lista los siguientes conceptos que pueden considerarse como activo intangibles:

- Conocimiento científico o tecnológico,
- El diseño e implementación de nuevos procesos o sistemas.
- Las licencias o concesiones
- La propiedad intelectual
- Los conocimientos comerciales o marcas (incluye denominaciones comerciales y derechos editoriales)
- Programas informáticos
- Las patentes
- Los derechos de autor
- Las películas
- Las listas de clientes
- Los derechos por servicios hipotecarios
- Las licencias de pesca,
- Las cuotas de importación
- Las franquicias
- Las relaciones comerciales con clientes o proveedores
- La lealtad de los clientes
- Las cuotas de mercado
- Derechos de comercialización.

Para que estos activos descritos con anterioridad cumplan con la definición de activo intangible deberán contar con las siguientes características: Indentificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros.

Así mismo indica el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados e indicados en otra norma. Esta norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si cumplen los siguientes criterios:

2.5.4.1 Elementos de la definición de activos intangibles

El consejo observó que las características esenciales de los activos intangibles son:

- a) Son recursos controlados por la entidad de los que espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.
- b) Falta de apariencia física; y
- c) Son identificables.”

La -NIC- 38 define dos tipos de activos intangibles que no son plusvalía comprada:

- a) Los que son de vida útil indefinida, los cuales no deben ser amortizados y deberá realizar revisión cada año de conformidad con la NIC 36 Deterioro del valor de los activos, si existen indicios de deterioro o en cualquier momento en que exista indicios de pérdida de valor.
- b) Los que son de vida útil finita, para considerarse como tal se deben tomar en cuenta los siguientes factores.
 - “la utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por un equipo directivo distinto.

- “Los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida”.
- “la incidencia de la obsolescencia técnica tecnológica, comercial o de otro tipo;...”

2.5.5 Impuesto sobre la renta diferido -NIC- 12: esta norma contiene la base para el reconocimiento del -ISR- diferido

Definiciones especificadas en la norma:

Ganancia contable es la ganancia neta o la pérdida neta del período antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.

Ganancia o pérdida fiscal es la ganancia o pérdida de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar.

Diferencias Temporarias son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Las diferencias temporarias pueden ser:

- a) Diferencias temporarias imponibles, son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (perdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, y el importe en libros del activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado; o bien.
- b) Diferencias temporarias deducibles, son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (perdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, y el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

El objetivo de estas normas es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. El principal problema al contabilizar el impuesto a las ganancias es como tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- a) “La recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad”.
- b) “Las transacciones y otros sucesos, del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros”.

Esta norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados.”

Esta norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto a las ganancias en los estados financieros, incluye la información a revelar sobre los mismos

Dentro de las diferencias temporarias imponibles se encuentran:

“la depreciación utilizada para determinar la ganancia o (pérdida) fiscal, pueden ser diferentes que las calculadas para efectos contables. La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que será igual al costo original menos todas las deducciones respecto al citado activo que hayan sido permitida por la norma fiscal, para determinar la ganancia fiscal del periodo actual y de los anteriores. En estas condiciones surgirá una diferencia temporaria imponible, que producirá un pasivo por impuestos diferidos, y la depreciación a efectos fiscales sea acelerada (si la depreciación fiscal es menor que la registrada en la contabilidad, surgirá una diferencia temporaria deducible, que producirá un activo por impuestos diferidos).

“Los costos de desarrollo pueden ser objeto de capitalización y amortización en periodos posteriores a efectos de determinar la ganancia contable, pero deducidos en lo fiscal en el periodo en que se hayan producido. Estos costos de desarrollo capitalizados tienen una base fiscal igual a cero, puesto que ya han sido deducidos por completo de la ganancia fiscal. La diferencia temporaria es la que resulta de restar el importe en libros de los costos de desarrollo y su base fiscal nula”

Para efectos del registro de las diferencias temporarias del Impuesto Sobre la Renta es necesario contar con dos cuentas contables

Cuenta de Activo -ISR- diferido: En esta cuenta se registra el exceso de impuesto sobre la renta, en comparación al impuesto que corresponde a la utilidad contable con propósitos financieros, esta cuenta será amortizada o cargada como gastos de -ISR-, en los periodos donde estas diferencias se inviertan y causen el efecto contrario y la utilidad contable sea mayor que la utilidad imponible.

Cuenta de Pasivo -ISR- diferido: se registra y la utilidad contable es mayor que la renta imponible la diferencia de -ISR- se difiere como una cuenta de pasivo. Esta cuenta será liquidada o acreditada al gasto de -ISR- en los periodos en que estas diferencias de tiempo se invierten y causan el efecto contrario en la renta imponible sea mayor que la utilidad contable

2.5.6 Análisis de las diferencias entre la ley del Impuesto Sobre la Renta y la Norma -NIC- 38. Activos intangibles

1. Los requisitos que establece la norma son:

- Que sea identificable
- El control de los beneficios económicos y la restricción de los mismos a terceras personas
- La generación de beneficios económicos y la restricción de los mismos a terceras personas.

2. La Ley del Impuesto Sobre la Renta: no establece requisitos para el reconocimiento, sin embargo, se establece que estos bienes deben ser parte de la propiedad del contribuyente y que son utilizados en su negocio industria o profesión, y que sean parte de las actividades que generan ingresos afectos al impuesto durante el periodo que se reporta.
3. En relación a la vida útil, la norma establece varios factores tales como; los ciclos típicos de la vida del producto, así como de la información pública disponibles sobre estimaciones de la vida útil. La incidencia de la obsolescencia técnica.
4. La Ley del Impuesto Sobre la Renta, no considera otros factores más que la línea recta de los activos intangible, considera que la amortización anual es del 20%.
5. Esta norma establece que el tratamiento de un activo intangible con vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática de la vida útil del activo que se trate. Entre los métodos recomendados se encuentra la depreciación lineal que consiste en aplicar un porcentaje constante sobre el valor en libros, depreciación decreciente y el de las unidades producidas, indica que debe aplicarse en forma coherente de periodo a periodo, a menos que se produzca una variación en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos futuros.
6. La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece el método de línea recta, que consiste en la aplicación de un porcentaje equivalente al 20% anual, sobre el costo de adquisición. La ley no contempla otro método alternativo de depreciación para los activos intangibles. Los derechos de llave se amortizan por el método de línea recta en un periodo mínimo de diez años, en cuotas anuales y sucesivas.
7. En cuanto al valor residual la norma establece que el mismo podrá ser cero a menos que:
 - exista un compromiso de compra por un tercero.
 - Que exista un mercado disponible para el activo intangible.
 - Que el valor residual se pueda determinar en función de este mercado, así mismo debe considerarse la probabilidad de que este mercado subsista al final de la vida útil del activo.

8. La Ley del Impuesto Sobre la Renta, no contempla el cálculo del valor residual previo a la aplicación del porcentaje de depreciación. Al término de la vida útil el valor del activo intangible será cero. Cualquier valor que no haya sido incluido en la depreciación no podrá deducirse en periodos de imposición posteriores.

Las diferencias en la aplicación de gastos por depreciación y amortización de los activos intangibles conforme la -NIC- 38 y la ley del Impuesto Sobre la Renta originan diferencias temporarias que deberán registrarse de acuerdo a la -NIC- 12 Impuesto a las ganancias.

Capítulo 3

Marco Metodológico

3.1 Tipo de investigación

Instrumentos de Investigación: la investigación se utilizó la técnica de investigación documental, y se recolectó información proveniente de leyes, tesis, libros y obtención de datos históricos de internet, así como la consulta de un experto.

3.2 Sujeto de investigación

Se evaluó a los estudiantes de auditoría de la sede de Antigua, que se desempeñan en las áreas de auditoría, contabilidad, y han tenido experiencia contable.

3.3 Instrumentos de recopilación de datos

La muestra fue constituida por 30 personas a los estudiantes del programa –ACA- 2015 de Sacatepéquez, que se desempeñan como profesionales en la Contabilidad y Auditoría y se aplicó la técnica de la encuesta, a través del cuestionario como instrumento de recopilación de información.

El cuestionario contenía 10 preguntas relacionadas al tema con espacio disponible para los comentarios u observaciones y se realizó de forma personal o bien, por correo electrónico o cualquier otro medio, y depende de la accesibilidad de los entrevistados.

Se utilizó ésta técnica porque permite obtener información específica y exacta de los profesionales objeto de investigación.

3.4 Diseño de la investigación

Marco metodológico: se aplicó el método científico en sus tres fases

Método científico

- Indagatoria: esta fase se realizó al efectuar la investigación documental.
- Demostrativa: da a conocer que los datos recabados son válidos.
- Expositiva: explica de una manera estructuradas los resultados de la investigación, mediante informes.

Método inductivo

Parte de la general a lo particular, el estudio se llevó a cabo primero al revisar la legislación Guatemalteca para determinar que leyes son aplicables al tratamiento contable y fiscal de los activos diferidos, así mismo se consultaron las Normas Internacionales de Contabilidad Financiera con respecto al registro contable y sus divulgaciones en las notas a los estados financieros.

Capítulo 4

Resultados de la investigación

4.1 Muestreo

Para la determinación de la muestra se tomó el criterio de entrevistar estudiantes de licenciatura en Contaduría Pública y Auditor, de Sacatepéquez, de los 30 estudiantes 28 de ellos trabajan en áreas de contabilidad, auditoría, financiera y dos de ellos como administradores de restaurante.

Cada estudiante aportó sus conocimientos de acuerdo al tipo de empresa que representan, existen empresas comerciales, de publicidad, importadoras, asistentes financieros, supervisores de auditoría interna y externa, gerentes de negocios, integrantes de control interno de instituciones bancarias y asesores crediticios de instituciones bancarias.

El aporte de cada integrante encuestado fue enriquecedor, y se detalla a continuación el área donde se desempeña en la práctica como contador, auditor, financiero y otros:

Tabla 3
Estudiantes 2015 Sacatepéquez

Tipo de trabajo	Cantidad
Contador general	18
Auditor interno	5
Auditor externo	3
Asistente financiero	2
Administrador de restaurante	1
Asesor crediticio	1
Totales	30

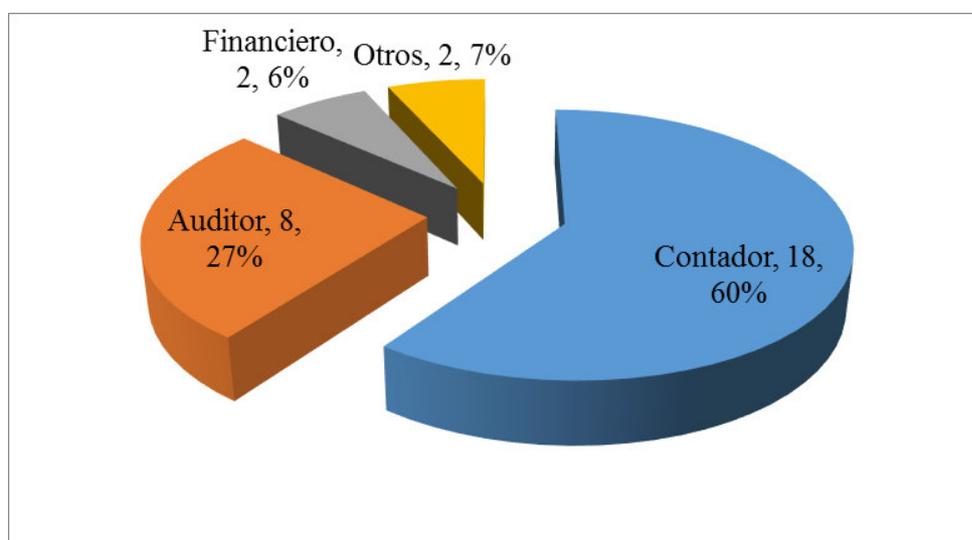
Fuente: elaboración propia, datos recolectados en la encuesta

4.2 Presentación de resultados

De los datos obtenidos de la encuesta-cuestionario, trasladada a los estudiantes de auditoría 2015 en Sacatepéquez, conforme al área laboral que se desempeñan de acuerdo a los resultados obtenidos en las preguntas mixtas (cerradas y abiertas), a continuación se presentan los siguientes resultados.

Pregunta 1. ¿En su trabajo actual, se ejerce como?

Figura No. 1

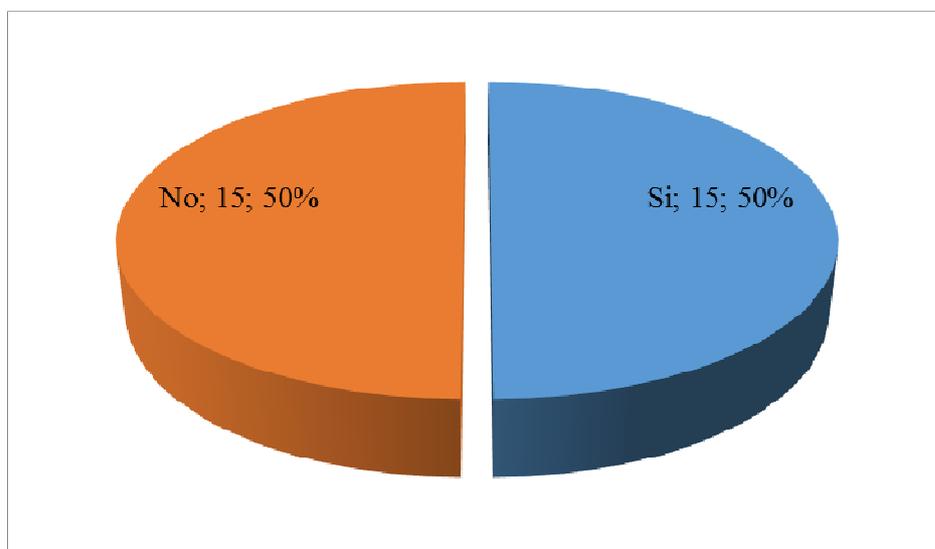


Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la encuesta realizada a los entrevistados.

Interpretación: del total de la muestra el 60%, 18 personas indicaron que laboran en la actualidad como contadores; el 27%, 8 personas como auditor; 6% se desempeña como financiero; suman un porcentaje de 93%. La diferencia 7%, 2 personas se desempeñan en otros trabajos.

Pregunta 2. ¿Ha tenido experiencias en la contabilización de activos intangibles?

Figura No. 2

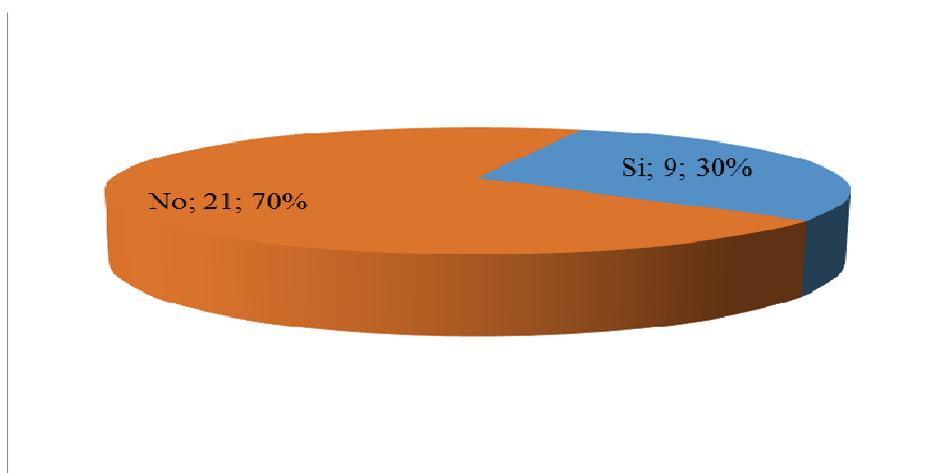


Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la encuesta realizada a los entrevistados.

Interpretación: de la muestra el resultado indicó que el 50% ha contabilizado activos intangibles, y el otro 50% no ha tenido la experiencia de contabilizar este rubro. Lo que hace el estudio interesante en el aprendizaje y formación del -CPA-.

Pregunta 3. ¿Los activos intangibles de acuerdo a -NIC- 38 presentan tres características importantes para determinar su naturaleza, usted tiene conocimiento de cuáles son?

Figura No. 3



Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la encuesta realizada a los entrevistados.

Interpretación: el 70% de los encuestados indicaron no conocer las características que distinguen a los activos intangibles descritos en -NIC- 38, sin embargo el 30%, 9 personas contestaron con afirmación sobre las características que deben cumplir los activos intangibles, y describieron en sus respuestas más de una característica, y se describen a continuación.

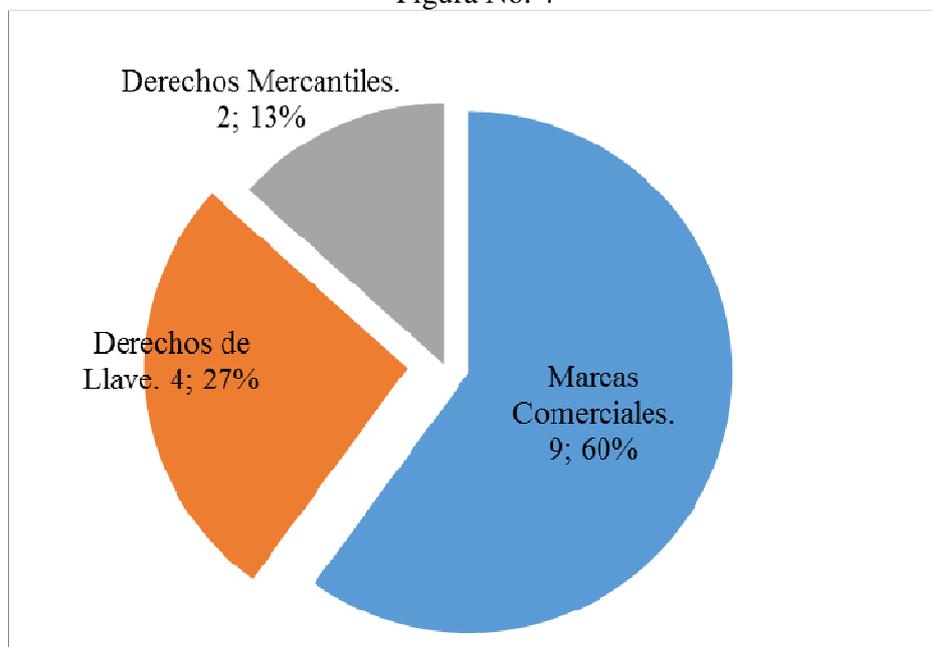
Tabla 4
Característica -NIC- 38

Tipo de Característica	Personas que dijeron "Si"	Característica más conocidas
Identificabilidad	5	9
Beneficios Futuros	3	3
Control de los beneficios	1	1
Totales	9	

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la encuesta realizada a los entrevistados

Pregunta 4. ¿Qué clase de activos intangibles ha contabilizados?

Figura No. 4

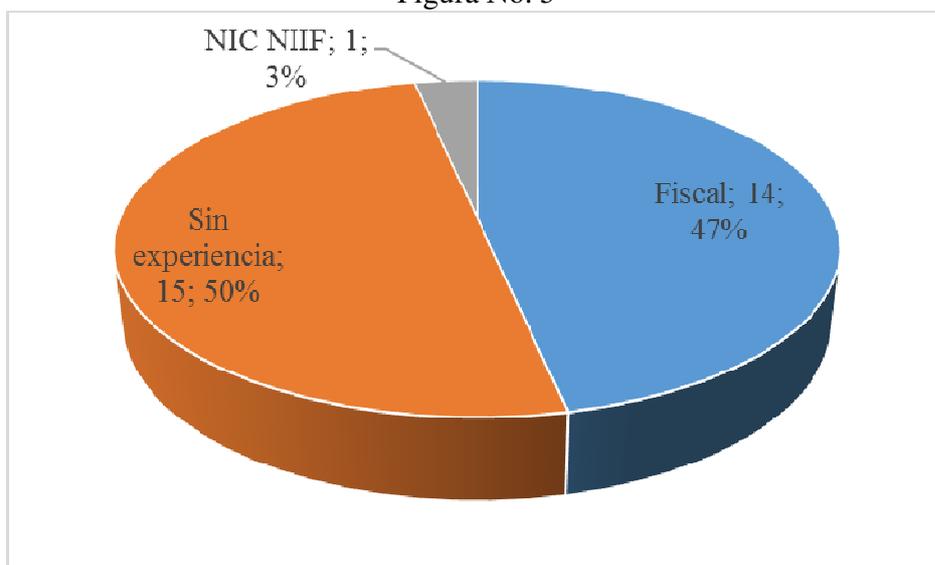


Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la encuesta realizada a los entrevistados.

Interpretación: el 60% de los entrevistados, 9 personas, ha tenido mayor experiencia en contabilizar intangibles marcas comerciales, y siguen en orden de importancia derechos de llave un 27% y un 13% derechos mercantiles.

Pregunta 5. ¿En el tema de establecer los años de vida útil, de un activo intangible que base contable ha utilizado?

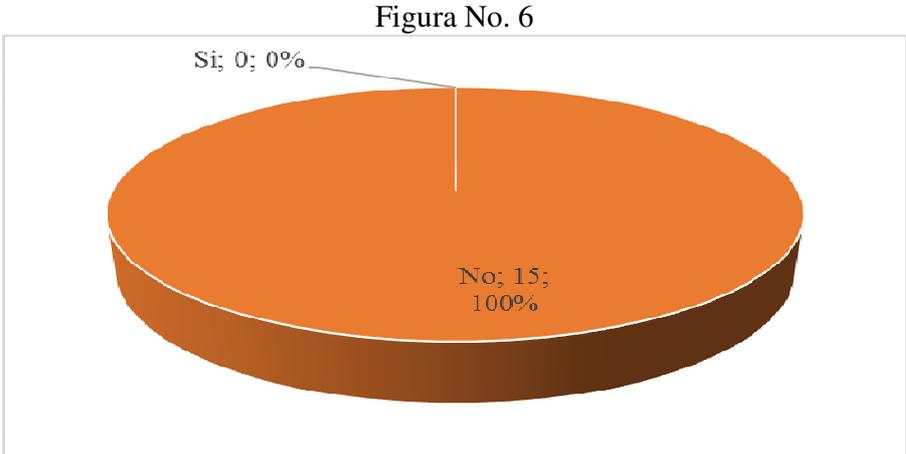
Figura No. 5



Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la encuesta realizada a los entrevistados.

Interpretación: el 50% de los entrevistados no han tenido experiencia con la contabilización de intangibles, sin embargo el resto refleja que el 47% ha utilizado la base fiscal, lo que hace ver que en la práctica, esta base es práctica y no entra en conflicto con -NIIF- e -ISR-; solo un 3% ha utilizado la base -NIIF-.

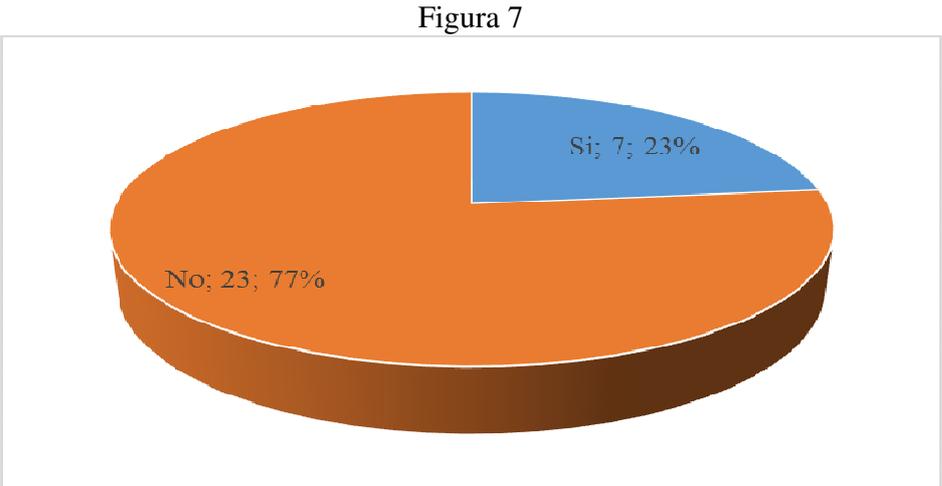
Pregunta 6. ¿De acuerdo a la respuesta 4 y 5, ha tenido contingencias fiscales al utilizar una base diferente a la Fiscal?



Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la encuesta realizada a los entrevistados.

Interpretación: el 100% de los encuestados que han tenido experiencia en contabilizar activos intangibles, mencionó que no ha tenido reparos fiscales. Esto es el resultado que de 15 personas (pregunta 4), 14 de ellos lo han hecho sobre la base fiscal y 1 sobre -NIC- -NIIF- (pregunta 5).

Pregunta 7. ¿Ha tenido experiencia en la aplicación de ISR diferido?

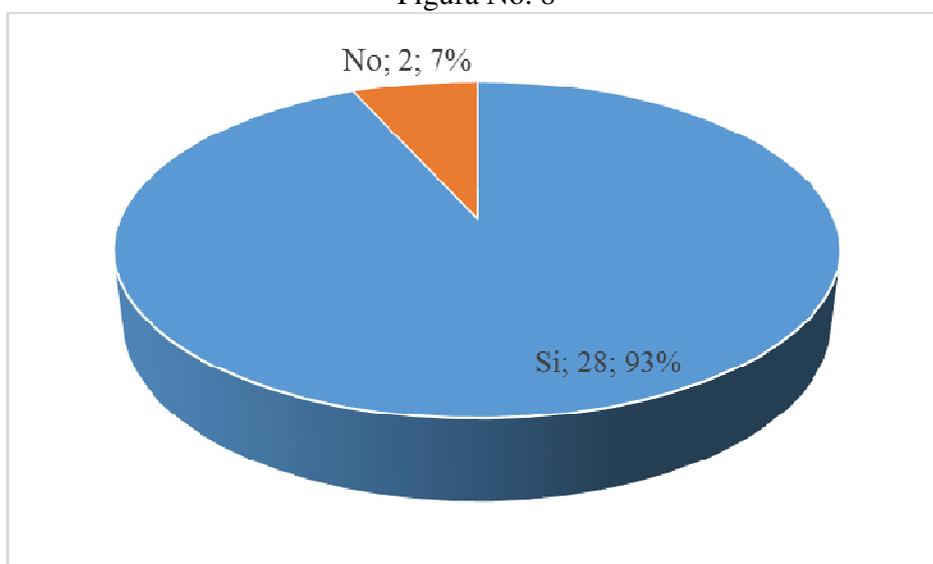


Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la encuesta realizada a los entrevistados.

Interpretación: del 100% de encuestados solo el 23%, 7, han tenido experiencia con la -NIC- 12, donde hace referencia a las diferencias temporarias que se dan entre la aplicación de normas de contabilidad e -ISR-, el 77% mencionó no tener experiencia en este rubro, situación que viene a fortalecer uno de los objetivos de este tema.

Pregunta 8 ¿Considera que la correcta utilización de ISR diferido ayuda en la defensa de una contingencia fiscal?

Figura No. 8

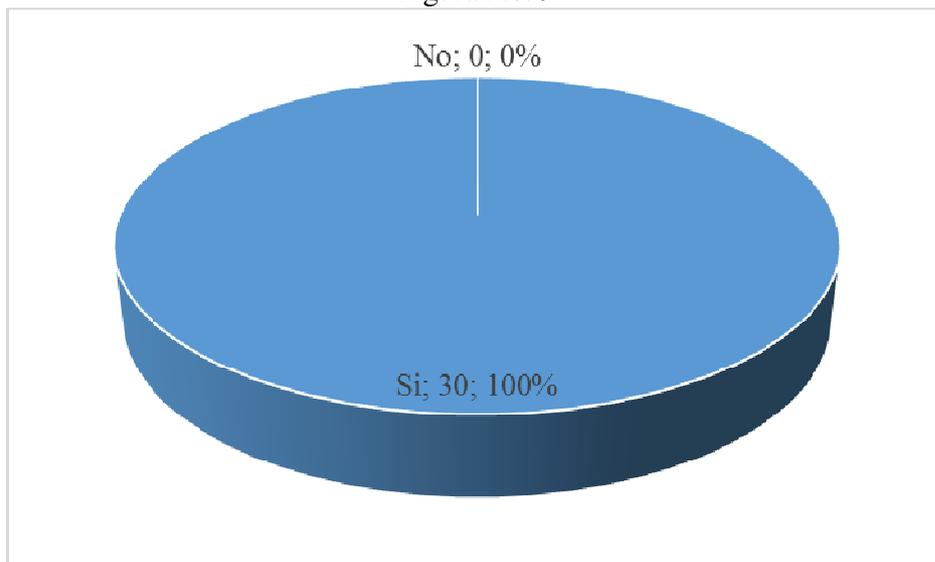


Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la encuesta realizada a los entrevistados.

Interpretación: el 93% de los encuestados mencionaron que si les puede ayudar, pero el 7% 2 personas, mencionaron que no, y se toma de base que al fisco se presenta Estados Financieros enmarcados en la ley de la actualización tributaria, y los estados financieros sobre -NIC- -NIIF- son utilizados para la toma de decisiones de la gerencia y por requerimientos de internacionales.

Pregunta 9. ¿En la formación de -CPA-, considera que es necesario el análisis y la temática de -NIC- 12 que desarrolla -ISR- Diferido y su correcta utilización?

Figura No. 9

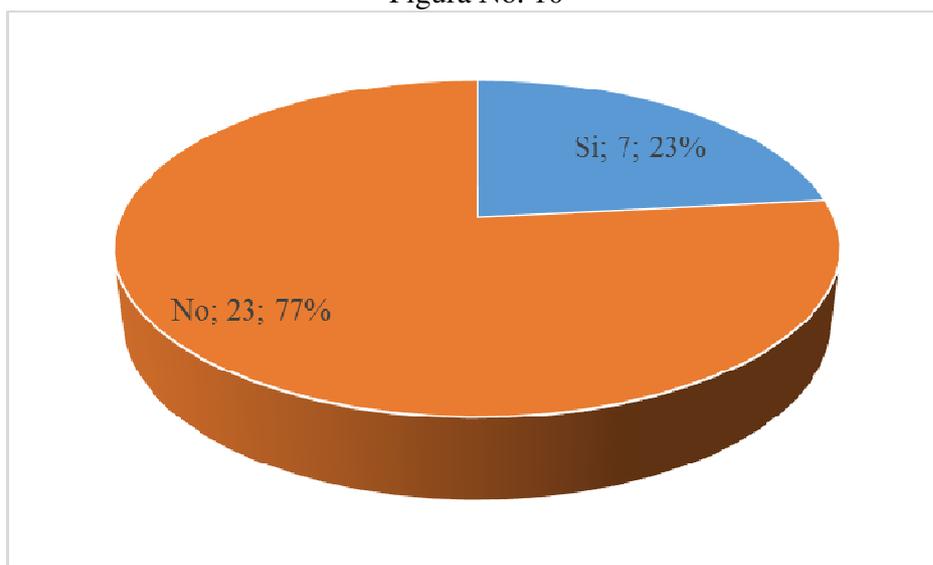


Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la encuesta realizada a los entrevistados.

Interpretación: el resultado de esta pregunta fue un contundente si 100% a la necesidad que existe en la formación de el -CPA-, el conocer la aplicación de esta norma y las demás con casos que ejemplifiquen su uso e interpretación.

Pregunta 10. ¿Las diferencias temporarias son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera, y su base fiscal, ha aplicado alguna diferencia temporaria?

Figura No. 10



Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos de la encuesta realizada a los entrevistados.

Interpretación: el 23% de los encuestados menciona que si conoce algunas diferencias temporarias y dan como ejemplo las depreciaciones, esto se debe a que el criterio que se utiliza para definir la vida útil de un activo, comparada con la ley del impuesto sobre la renta, que especifica plazo para cada tipo de activo. El 77% no ha tenido experiencia con este tema.

4.3 Análisis de resultados

El resultado obtenido derivados de la encuesta realizada a los estudiantes de Contaduría Pública y Auditoría de Sacatepéquez, da una referencia que el tema es de conocimiento generalizado, su dominio no es absoluto, derivado de que existieron respuestas parciales, y se establecieron resultados completos que evidencia el manejo de las normas de contabilidad -NIC- -NIIF-; estos resultados, presentan áreas de oportunidad al profesional de la contaduría en el manejo de las normas, para el buen uso en la presentación de los estados financieros y se utilizan como marco de referencia -NIIF- -NIC-.

La falta de conocimiento en el uso y aplicación -NIIF- -NIC- y cumplir con este marco de referencia, y a su vez cumplir con -ISR-, provoca un riesgo fiscal, y este a su vez generar sanciones innecesarias a las entidades.

Con base en los resultados obtenidos en las encuestas realizadas se concluye:

- Se debe desarrollar el tema de la contabilidad de activos intangibles y utilizar la base financiera y fiscal, para dar enfoque de las diferencias temporarias.
- Hacer uso de la -NIC- 38 en lo concerniente a la ampliación de las características de los activos intangibles permitirá ser tomados como tales.
- Es necesario hacer uso de -NIC- 12, para ajustar en la base financiera las diferencias temporarias al cumplir con los porcentajes indicados en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Capítulo 5

Discusión y análisis de resultados

Para efectos de esta investigación, se hace al Libro I que contiene la Ley de Actualización Tributaria del Impuesto Sobre la Renta -ISR- contenida en el Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. Así como la Norma de Información Financiera 38 Activos Intangibles y la Norma 12 Impuesto a las ganancias.

Se describe para fines didácticos un caso práctico que contiene los principales rubros de los activos intangibles.

5.1 Discusión de resultados

La empresa Desarrollos, S.A, fue constituida bajo leyes de la República de Guatemala por tiempo indefinido, opera en el mercado desde el año 2012, la asamblea de accionistas requiere que se evalúe su sistema de contabilidad para determinar el adecuado cumplimiento de las Normas de Información Financiera y las Normas de Contabilidad referente a los Activos Intangibles.

La política que posee la compañía para amortizar los activos intangibles es el método indirecto y aplican un 20% anual, esta amortización es la que se deduce de la ganancia para propósitos del cálculo y pago del Impuesto Sobre la Renta.

La contabilización sobre la base fiscal se realizó al tomar como base el artículo 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

Artículo 33. Amortización de activos intangibles. El costo de adquisición de los activos intangibles incurridos como derechos de autor y derechos conexos, marcas, expresiones o señales de publicidad, nombre comerciales, emblemas, indicaciones geográficas y denominaciones de

origen, patentes, diseños industriales, dibujos o modelos de utilidad, planos, suministros de fórmulas o procedimientos secretos, privilegios o franquicias, derechos sobre programas informáticos y sus licencias, información relativa a conocimiento o experiencias industriales, comerciales o científicas, derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen, nombres, sobrenombre y nombres artísticos, y otros activos intangibles similares, deben deducirse por el método de amortización de línea recta, en un periodo no menos de cinco (5), años.

El costo de los derechos de llave incurrido deberá amortizarse por el método de línea recta en un periodo mínimo de diez (10), años en cuotas anuales, sucesivas e iguales.

Se presenta el balance general al 31 de diciembre 2015, base fiscal, y la información de los activos intangibles registrados y su amortización acumulada.

Cuadro No. 1
Compañía Desarrollos, S.A.
Saldos al 31 de diciembre 2015
Cifras en Quetzales

Descripción	Fecha de Adquisición	Saldos Originales	% Amortización ISR	Años amortizado	Saldo Amortizado
Activos Intangibles					
Marca Comercial el Buen Toque	Enero de 2012	125.000	20%	4	(100.000)
Franquicias	Enero del 2013	5.500.000	20%	3	(3.300.000)
Plusvalía Comprada	Enero del 2012	1.750.000	20%	4	(1.400.000)
Software	Enero del 2014	125.000	20%	2	(50.000)
Total Activos Intangibles		7.500.000			(4.850.000)

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

Cuadro No. 2
Compañía Desarrollos, S.A.
Balance General
Al 31 de diciembre 2015
Cifras en Quetzales

ACTIVO	al 31/12/2015	PASIVO Y CAPITAL	al 31/12/2015
Corriente		Corriente	
Efectivo y Equivalente	2.467.300	Prestamos bancarios	-
Clientes	2.023.960	Proveedores	135.000
Cuentas por Cobrar	85.465	Arrendamiento Financiero	132.250
Impuestos por Cobrar	62.667	Cuentas por pagar	1.042.306
Inventarios	205.685	Prestaciones Laborales por pagar	375.000
Inversiones en Valores	26.479	Sub-total corriente	1.684.556
Impuesto Sobre la Renta Diferido- Activo	-	No corriente	
Sub-total corriente	4.871.556	Provisión Indemnizaciones	342.000
No corriente		Impuesto sobre la Renta Diferido- Pasivo	-
Activo Diferido		Sub-total no corriente	342.000
Marca Comercial el Buen Toque	125.000	TOTAL PASIVO	2.026.556
(-) Amortización Acumulada	(100.000)	PATRIMONIO	
Franquicias	5.500.000	Capital pagado	2.720.000
(-) Amortización Acumulada	(3.300.000)	Utilidades retenidas	2.775.000
Plusvalía Comprada	1.750.000	Sub-total patrimonio	5.495.000
(-) Amortización Acumulada	(1.400.000)		
Software	125.000		
(-) Amortización Acumulada	(50.000)		
Total Activos Intangibles	2.650.000		
TOTAL ACTIVO	7.521.556	TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	7.521.556

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

5.1.1 Marca comercial

La Marca Comercial el Buen Toque se adquirió a un costo de Q125,000 el 1 de enero de 2012 y para efectos fiscales la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que se debe amortizar en no menos de 5 años; por lo que se registró la amortización a un 20% anual, el experto realizó el estudio de la vida útil de la marca al final del periodo contable del 2015 y se determinó que la vida útil es de diez años (10% anual).

Para mejor comprensión se describen las partidas contables a registrarse en la contabilidad fiscal y financiera según los porcentajes siguientes:

a. Base de cálculo

Cuadro No. 3
Porcentajes de amortizaciones y años de vida útil.

Descripción	%	Años vida útil	Valores en Q
Valor Original			Q125.000
% Amortización base fiscal	20%	5	
% Amortización base financiera	10%	10	
% Sobre utilidad ISR	25%		

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

b. Partidas de diario en la contabilidad fiscal

Cuadro No. 4
Partidas Base Fiscal

Ref	Cuenta Contable	Debe	Haber
Base Fiscal	P#1 Activos Intangibles (Adquisición Marca Comercial)	125.000	
	Crédito Fiscal Caja y Bancos	15.000	140.000
	Registro de la Adquisición Marca Comercial Enero del 2012	140.000	140.000
	P#2 Amortización Marca Comercial (Gasto)	25.000	
Base Fiscal	Amortización Acum. Marca Comercial Registro amort. Marca comercial Periodo 2012 al 20% anual	25.000	25.000
	P#3 Amortización Marca Comercial (Gasto)	25.000	
Base Fiscal	Amortización Acum. Marca Comercial Registro amort. Marca comercial Periodo 2013 al 20% anual	25.000	25.000
	P#4 Amortización Marca Comercial (Gasto)	25.000	
Base Fiscal	Amortización Acum. Marca Comercial Registro amort. Marca comercial Periodo 2014 al 20% anual	25.000	25.000
	P#5 Amortización Marca Comercial (Gasto)	25.000	
Base Fiscal	Amortización Acum. Marca Comercial Registro amort. Marca comercial Periodo 2015 al 20% anual	25.000	25.000

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

c. Integración de amortización acumulada

Cuadro No. 5
Base Fiscal

Descripción	Años amortizados	Saldos Originales	Saldo Amortizado	Valor en Libros
Marca Comercial el Buen Toque	4	125.000	100.000)	25.000

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

d. Integración de -ISR- diferido

Cuadro No. 6
Compañía Desarrollos, S.A.
Integración del Impuesto Sobre la Renta Diferido al 31 de diciembre 2015
Cifras expresadas en Quetzales

Cuenta Contables	Costo Original	Saldo al 31 Dic 2015		Diferencia Temporal	Distribucion Diferencia Temporal			
		Fiscal	Financiero		ISR 25 % Diferido			Total igual a diferencia temporal
					Pasivo	Activo	Utilidades Retenidas	
Amortizaciones Acumuladas								
Marca Comercial el Buen Toque	125.000	100.000	50.000	50.000	12.500		37.500	50.000
Totales	125.000	100.000	50.000	50.000	12.500	0	37.500	50.000

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

e. Partidas contables en base financiera

Cuadro No. 7
Partidas Base Financiera

Ref	Cuenta Contable	Debe	Haber
Base Financiera	P#6 Amortización Acum. Marca Comercial Amortización Marca Comercial (Gasto) Para ajustar el excedente de la amortización de base fiscal de los periodos contables 2012 al 2015	50.000,00	50.000,00
		50.000	50.000
Base Financiera	P#7 Ganancia Acumulada ISR diferido Amort. Marca Comercial Pasivo Registro de la diferencia temporaria de ISR diferido de los periodos contables 2012 al 2015. 25% sobre la utilidad	12.500,00	12.500,00
		12.500	12.500

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

f. Conciliación de la utilidad, base financiera

Cuadro No. 8
Compañía Desarrollos, S.A.
Conciliación de la Utilidad con Base Financiera
Periodo contable finalizado al 31 de diciembre 2015
Cifras en Quetzales

	Referencia	Dic. 2015
Ingresos		6.780.000
Costos y Gastos		(3.080.000)
Ganancia Contable Base ISR		3.700.000
Calculo de ISR (25%)		(925.000)
Utilidad Neta (Después de Impto.)		2.775.000
Diferencia temporaria		
Reversión Amortizacion Marcas	Pda # 6	50.000
Calculo de ISR Diferido (25%)	Pda # 7	(12.500)
Utilidad con Ajustes base Financiera		2.812.500
Variación Ganancia Base Fiscal Vs Financiera	Cuadro 6	37.500

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

g. Balance de saldos conciliados base fiscal y base financiera

Cuadro No. 9
Compañía Desarrollos, S.A
Balance General
Al 31 de diciembre 2015
Cifras en Quetzales

Descripción	Saldo Base ISR al 31/12/2015	Referencia	Ajustes y/o Reclasificaciones	Saldo Base financiera al 31/12/2015
ACTIVO				
Corriente	4.871.556			4.871.556
No Corriente				
Activo Diferido				
Marca Comercial el Buen Toque	125.000			125.000
(-) Amortización Acumulada	(100.000)	Pda #6	50.000	(50.000)
Valor en Libros	25.000	-	50.000	75.000
Otros Intangibles	2.625.000			2.625.000
Total Activos Intangibles	2.650.000			2.700.000
TOTAL ACTIVO	7.521.556		50.000	7.571.556
Impuesto sobre la Renta Diferido- Pasivo	-	Pda #7	12.500	12.500
Sub-total no corriente	-	-	12.500	12.500
Otras cuentas Pasivo	2.026.556			2.026.556
TOTAL PASIVO	2.026.556		12.500	2.039.056
PATRIMONIO				
Capital Pagado	2.720.000			2.720.000
Utilidades Retenidas	2.775.000	Cuadro 6	37.500	2.812.500
Sub-total Patrimonio	5.495.000		37.500	5.532.500
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	7.521.556		50.000	7.571.556

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

5.1.2 Plusvalía comprada

Se adquirió plusvalía a la empresa Competencia, S.A por Q1,750,000,00 que se ha amortizado a un 20% anual (vida útil 5 años) desde la fecha de adquisición (1 de enero del 2012), al 31 de diciembre del 2015 se realizó una estimación de la vida útil de 4 años, es decir que, a esa fecha, en la contabilidad financiera debe estar amortizada.

a. Base de cálculo

Cuadro No. 10
Porcentajes de amortizaciones y años de vida útil.

Descripción	%	Años vida útil	Valores en Q
Valor Original			1.750.000
% Amortización base Fiscal	20%	5	
% Amortización base Financiera	25%	4	
% Sobre utilidad ISR	25%		

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

b. Partidas de diario en la contabilidad fiscal

Cuadro No. 11
Partidas Base Fiscal

Ref	Cuenta Contable	Debe	Haber
Base Fiscal	P#8 Activos Intangibles (Plusvalía Comprada)	1.750.000	
	Crédito Fiscal Caja y Bancos	210.000	1.960.000
	Registro Adquisición Marca Comercial	1.960.000	1.960.000
Base Fiscal	P#9 Amortización Plusvalía Comprada (Gasto)	350.000	
	Amortización Acum. Plusvalía Comprada		350.000
	Registro amort. Plusvalía Comprada Periodo 2012 al 20% anual	350.000	350.000
Base Fiscal	P#10 Amortización Plusvalía Comprada (Gasto)	350.000	
	Amortización Acum. Plusvalía Comprada		350.000
	Registro amort. Plusvalía Comprada Periodo 2013 al 20% anual	350.000	350.000
Base Fiscal	P#11 Amortización Plusvalía Comprada (Gasto)	350.000	
	Amortización Acum. Plusvalía Comprada		350.000
	Registro amort. Plusvalía Comprada Periodo 2014 al 20% anual	350.000	350.000
Base Fiscal	P#12 Amortización Plusvalía Comprada (Gasto)	350.000	
	Amortización Acum. Plusvalía Comprada		350.000
	Registro amort. Plusvalía Comprada Periodo 2015 al 20% anual	350.000	350.000

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

c. Integración de amortizaciones acumuladas

Cuadro No. 12
Base Fiscal

Descripción	Años amortizados	Saldos Originales	Saldo Amortizado	Valor en Libros
Plusvalía Comprada	4	1.750.000	1.400.000)	350.000

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

d. Integración de -ISR- diferido

Cuadro No. 13
Compañía Desarrollos, S.A.
Integración del Impuesto Sobre la Renta Diferido al 31 de diciembre 2015
Cifras en Quetzales

Cuenta Contables	Costo Original	Saldo al 31 Dic 2015		Diferencia Temporal	Distribucion Diferencia Temporal			
		Fiscal	Financiero		ISR 25 % Diferido		Utilidades Retenidas	Total igual a diferencia temporal
					Pasivo	Activo		
Amortizaciones Acumuladas								
Plusvalía Comprada	1.750.000	1.400.000	1.750.000	-350.000	0	-87.500	-262.500	-350.000
Totales	1.750.000	1.400.000	1.750.000	-350.000	0	-87.500	-262.500	-350.000

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

e. Partidas contables en base financiera

Cuadro No. 14
Partidas Base Financiera

Ref	Cuenta Contable	Debe	Haber
Base Financiera	P#13 Amortización Plusvalía Comprada (Gasto)	350.000	
	Amortización Acum. Plusvalía Comprada		350.000
	Para ajustar el excedente de la amortización de base fiscal de los periodos contables 2012 al 2015	350.000	350.000
Base Financiera	P#14 ISR diferido Amort. Plusvalía Comprada, Activo	87.500	
	Ganancia Acumulada		87.500
	Registro de la diferencia temporal de ISR diferido de los periodos contables 2012 al 2015. 25% sobre la utilidad	87.500	87.500

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

f. Conciliación de la utilidad, base financiera

Cuadro No. 15
Compañía Desarrollos, S.A.
Conciliación de la Utilidad con Base Financiera.
Periodo contable finalizado al 31 de diciembre 2015

	Referencia	Dic. 2015
Ingresos		6.780.000
Costos y Gastos		(3.080.000)
Ganancia contable Base ISR		3.700.000
Calculo de ISR (25%)		(925.000)
Utilidad Neta (Después de Impto.)		2.775.000
Diferencias temporarias		
Ajuste Plusvalía Comprada	P#13	(350.000)
Calculo de ISR Diferido (25%)	P#14	87.500
Utilidad con Ajustes base Financiera		2.512.500
Variación Ganancia Base Fiscal Vs Financiera	Cuadro 13	(262.500)

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

g. Balance de saldos conciliados base fiscal y base financiera

Cuadro No. 16
Compañía Desarrollos, S.A.
Balance General
Al 31 de diciembre 2015
Cifras en Quetzales

Descripción	Saldo Base ISR al 31/12/2015	Referencia	Ajustes y/o Reclasificaciones	Saldo Base financiera al 31/12/2015
ACTIVO				
Corriente	4.871.556			4.871.556
No corriente				
Activo Diferido				
Plusvalía Comprada	1.750.000			1.750.000
(-) Amortización Acumulada	(1.400.000)	P#13	(350.000)	(1.750.000)
Valor en Libros	350.000	-	(350.000)	-
Otros Intangibles	2.300.000			2.300.000
Impuesto Sobre la Renta Diferido- Activo		P#14	87.500	87.500
Total Activos Intangibles	2.650.000		(262.500)	2.387.500
TOTAL ACTIVO	7.521.556		(262.500)	7.259.056
Impuesto Sobre la Renta Diferido- Pasivo	-		-	-
Sub-total no corriente	-	-	-	-
Otras cuentas Pasivo	2.026.556			2.026.556
TOTAL PASIVO	2.026.556		-	2.026.556
PATRIMONIO				
Capital Pagado	2.720.000			2.720.000
Utilidades Retenidas	2.775.000	Cuadro 13	(262.500)	2.512.500
Sub-total Patrimonio	5.495.000		(262.500)	5.232.500
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	7.521.556		(262.500)	7.259.056

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

El valor en libros en la contabilidad financiera al 31 de diciembre de 2015, quedaría de la siguiente manera.

Cuadro No. 17
Base Financiera

Descripción	Años amortizados	Saldos Originales	Saldo Amortizado	Valor en Libros
Plusvalía Comprada	4	1.750.000	(1.750.000)	-

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

5.1.3 Franquicia

La Franquicia XYZ fue adquirida en enero del 2013 con valor original de Q5,500,000.00, se amortizo en la base fiscal a un 20% anual hasta el cierre del año 2015. Un Perito efectuó la valuación en diciembre del 2015 y concluyó que la vida útil de la misma es de 12 años.

a. Base de cálculo

Cuadro No. 18
Porcentajes de amortización y años de vida útil

Descripción	%	Años vida útil	Valores en Q
Valor Original			5.500.000
% Amortización base fiscal	20%	5	
% Amortización base financiera	8,33%	12	
% Sobre utilidad ISR	25%		

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

b. Partidas de diario en la contabilidad fiscal

Cuadro No. 19
Partidas Base Fiscal

Ref	Cuenta Contable	Debe	Haber
Base Fiscal	P#15 Activos Intangibles Franquicias	5.500.000	
	Crédito Fiscal	660.000	
	Caja y Bancos		6.160.000
	Registro Adquisición Franquicias	6.160.000	6.160.000
Base Fiscal	P#16 Amortización Franquicias (Gasto)	1.100.000	
	Amortización Acum. Franquicias		1.100.000
	Registro amort. Franquicias Periodo 2013 al 20% anual	1.100.000	1.100.000
Base Fiscal	P#17 Amortización Franquicias (Gasto)	1.100.000	
	Amortización Acum. Franquicias		1.100.000
	Registro amort. Franquicias Periodo 2014 al 20% anual	1.100.000	1.100.000
Base Fiscal	P#18 Amortización Franquicias (Gasto)	1.100.000	
	Amortización Acum. Franquicias		1.100.000
	Registro amort. Franquicias Periodo 2015 al 20% anual	1.100.000	1.100.000

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

c. Integración de la amortización acumulada

Cuadro No. 20
Base Fiscal

Descripción	Años amortizados	Saldos Originales	Saldo Amortizado	Valor en Libros
Franquicias	3	5.500.000	3.300.000)	2.200.000

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A.

d. Integración de -ISR- Diferido

Cuadro No. 21
Compañía Desarrollos, S.A.
Integración de Impuesto Sobre la Renta Diferido al 31 de diciembre 2015
Cifras en Quetzales

Cuenta Contables	Costo Original	Saldo al 31 Dic 2015		Diferencia Temporal	Distribucion Diferencia Temporal			
		Fiscal	Financiero		ISR 25 % Diferido			Total igual a diferencia temporal
					Pasivo	Activo	Utilidades Retenidas	
Amortizaciones Acumuladas								
Franquicia	5.500.000	3.300.000	1.375.000	1.925.000	481.250		1.443.750	1.925.000
Totales	5.500.000	3.300.000	1.375.000	1.925.000	481.250	0	1.443.750	1.925.000

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A

e. Partidas de diario en la base financiera.

Cuadro No. 22
Partidas Base Financiera

Ref	Cuenta Contable	Debe	Haber
Base Financiera	P#19 Amortización Acum. Franquicias	1.925.000	
	Amortización Franquicias (Gasto)		1.925.000
	Para ajustar el excedente de la amortización de base fiscal de los periodos contables 2012 al 2015	1.925.000	1.925.000
Base Financiera	P#20 Ganancia Acumulada	481.250	
	ISR diferido Amort. Franquicias, Pasivo		481.250
	Registro de la diferencia temporal de ISR diferido de los periodos contables 2012 al 2015. 25% sobre la utilidad	481.250	481.250

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A

f. Conciliación de la utilidad base financiera

Cuadro No. 23
Compañía Desarrollos, S.A.
Conciliación de la Utilidad con Base Financiera
Periodo contable finalizado al 31 de diciembre 2015
Cifras en Quetzales

	Referencia	Dic. 2015
Ingresos		6.780.000
Costos y Gastos		(3.080.000)
Ganancia contable Base ISR		3.700.000
Calculo de ISR (25%)		(925.000)
Utilidad Neta (Después de Impto.)		2.775.000
Diferencia temporaria		
Reversión Amortizacion Franquicias	P#19	1.925.000
Calculo de ISR Diferido (25%)	P#20	(481.250)
Utilidad con Ajustes base Financiera		4.218.750
Variación Ganancia Base Fiscal Vs Financiera	Cuadro 21	1.443.750

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A

g. Balance de saldos conciliados base fiscal y base financiera

Cuadro No. 24
Compañía Desarrollos, S.A.
Balance General
Al 31 de diciembre 2015
Cifras en Quetzales

Descripción	Saldo Base ISR al 31/12/2015	Referencia	Ajustes y/o Reclasificaciones	Saldo Base financiera al 31/12/2015
ACTIVO				
Corriente	4.871.556			4.871.556
No corriente				
Activo Diferido				
Franquicias	5.500.000			5.500.000
(-) Amortización Acumulada	(3.300.000)	P#19	1.925.000	(1.375.000)
Valor en Libros	2.200.000	-	1.925.000	4.125.000
Otros Intangibles	2.625.000			2.625.000
Total Activos Intangibles	4.825.000			6.750.000
TOTAL ACTIVO	9.696.556		1.925.000	11.621.556
Impuesto sobre la Renta Diferido- Pasivo	-	P#20	481.250	481.250
Sub-total no corriente	-	-	481.250	481.250
Otras cuentas Pasivo	2.026.556			2.026.556
TOTAL PASIVO	2.026.556		481.250	2.507.806
PATRIMONIO				
Capital Pagado	2.720.000			2.720.000
Utilidades Retenidas	2.775.000	Cuadro 21	1.443.750	4.218.750
Sub-total Patrimonio	5.495.000		1.443.750	6.938.750
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	7.521.556		1.925.000	9.446.556

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A

5.1.4 Software

Se adquirió un software denominado Vida Saludable a un valor de Q125,000.00 en los registros fiscales se amortiza un 20% anual (vida útil 5 años), hasta el 31 de diciembre del 2015, este software fue adquirido en enero del 2014.

Al 31 de diciembre de 2015 se consultó con un especialista sobre la vida útil de este software y recomienda en base a un estudio presentado que la vida útil es de 3 años.

a. Base de cálculo

Cuadro No. 25
Porcentajes de amortización y años de vida útil

Descripción	%	Años vida útil	Valores en Q
Valor Original			125.000
% Amortización base fiscal	20%	5	
% Amortización base financiera	33,33%	3	
% Sobre utilidad ISR	25%		

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A

b. Partidas de diario en la contabilidad fiscal

Cuadro No. 26
Partidas Base Fiscal

Ref	Cuenta Contable	Debe	Haber
Base Fiscal	P#21 Activos Intangibles (Adquisición Software)	125.000	
	Crédito Fiscal Caja y Bancos	15.000	140.000
	Registro Adquisición Software	140.000	140.000
Base Fiscal	P#22 Amortización Software (Gasto) Amortización Acu. Software	25.000	25.000
	Registro amort. Software Periodo 2014 al 20% anual	25.000	25.000
Base Fiscal	P#23 Amortización Software (Gasto) Amortización Acu. Software	25.000	25.000
	Registro amort. Software Periodo 2015 al 20% anual	25.000	25.000

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A

c. Integración de amortizaciones acumuladas

Cuadro No. 27

Base Fiscal

Descripción	Años amortizados	Saldos Originales	Saldo Amortizado	Valor en Libros
Software	2	125000	50.000)	75.000

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A

d. Integración de -ISR- diferido

Cuadro No. 28

Compañía Desarrollos, S.A.

Integración del Impuesto Sobre la Renta Diferido al 31 de diciembre 2015

Cifras en Quetzales

Cuenta Contables	Costo Original	Saldo al 31 Dic 2015			Distribucion Diferencia Temporaria			
		Fiscal	Financiero	Diferencia Temporaria	ISR 25 % Diferido			Total igual a diferencia temporaria
					Pasivo	Activo	Utilidades Retenidas	
Amortizaciones Acumuladas								
Software	125.000	50.000	83.333	-33.333	0	-8.333	-25.000	-33.333
Totales	125.000	50.000	83.333	-33.333	0	-8.333	-25.000	-33.333

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A

e. Partidas de diario en la contabilidad financiera

Cuadro No. 29

Partidas Base Financiera

Ref	Cuenta Contable	Debe	Haber
Base Financiera	P#24 Amortización Software (Gasto) Amortización Acu. Software	33.333	33.333
	Para ajustar el excedente de la amortización de base fiscal de los periodos contables 2014 al 2015	33.333	33.333
	P#25 ISR diferido Amort. Software, Activo Ganancia Acumulada	8.333	8.333
Base Financiera	Registro de la diferencia temporaria de ISR diferido de los periodos contables 2014 al 2015. 25% sobre la utilidad	8.333	8.333

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A

f. Conciliación de la utilidad base Financiera

Cuadro No. 30
Compañía Desarrollos, S.A.
Conciliación de la Utilidad con Base Financiera
Periodo contable finalizado al 31 de diciembre 2015
Cifras en Quetzales

	Referencia	Dic. 2015
Ingresos		6.780.000
Costos y Gastos		(3.080.000)
Ganancia contable Base ISR		3.700.000
Calculo de ISR (25%)		(925.000)
Utilidad Neta (Después de Impto.)		2.775.000
Diferencias temporarias		
Ajuste Software	Pda # 24	(33.333)
Calculo de ISR Diferido (25%)	Pda # 25	8.333
Utilidad con Ajustes Base Financiera		2.750.000
Variación Ganancia Base Fiscal Vs Financiera	Cuadro 28	(25.000)

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A

g. Balance de Saldos conciliados base fiscal y base financiera

Cuadro No. 31
Compañía Desarrollos, S.A
Balance General
Al 31 de diciembre 2015
Cifras en Quetzales

Descripción	Saldo Base ISR al 31/12/2015	Referencia	Ajustes y/o Reclasificaciones	Saldo Base financiera al 31/12/2015
ACTIVO				
Corriente	4.871.556			4.871.556
No corriente				
Activo Diferido				
Software	125.000			125.000
(-) Amortización acumulada	(50.000)	Pda # 24	(33.333)	(83.333)
Valor en Libros	75.000	-	(33.333)	41.667
Otros Intangibles	2.575.000			2.575.000
Impuesto sobre la Renta Diferido- Activo		Pda # 25	8.333	8.333
Total Activos Intangibles	2.650.000		(25.000)	2.625.000
TOTAL ACTIVO	7.521.556		(25.000)	7.496.556
Impuesto sobre la Renta Diferido- Pasivo	-		-	-
Sub-total no corriente	-	-	-	-
Otras cuentas Pasivo	2.026.556			2.026.556
TOTAL PASIVO	2.026.556		-	2.026.556
PATRIMONIO				
Capital pagado	2.720.000			2.720.000
Utilidades retenidas	2.775.000	Cuadro 28	(25.000)	2.750.000
Sub-total patrimonio	5.495.000		(25.000)	5.470.000
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	7.521.556		(25.000)	7.496.556

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A

5.1.5 Conciliación de los registros contables según normas de información financiera versus declaración del impuesto sobre la renta

1. Los saldos de los activos intangibles de la empresa Desarrollos, S.A. al 31 de diciembre de 2015 en la base financiera son los siguientes:

Cuadro No. 32
Compañía Desarrollos, S.A.
Saldos al 31 de diciembre 2015
Cifras en Quetzales

Descripción	Años amortizados	Saldos Originales	Saldo Amortizado	Valor en Libros
Activos Intangibles				
Marca Comercial el Buen Toque	4	125.000	(100.000)	25.000
Franquicias	3	5.500.000	(3.300.000)	2.200.000
Plusvalía Comprada	4	1.750.000	(1.400.000)	350.000
Software	2	125.000	(50.000)	75.000
Total Activos Intangibles		7.500.000	(4.850.000)	2.650.000

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A

2. Las conciliaciones del -ISR- diferido de la empresa Desarrollos, S.A. al 31 de diciembre de 2015 en ambas bases son los siguientes:

Cuadro No. 33
Compañía Desarrollos, S.A.
Integración del Impuesto Sobre la Renta Diferido al 31 de diciembre 2015
Cifras en Quetzales

Cuenta Contables	Costo Original	Saldo al 31 Dic 2015			Distribucion Diferencia Temporaria			
		Fiscal	Financiero	Diferencia Temporaria	ISR 25 % Diferido			Total igual a diferencia temporaria
					Pasivo	Activo	Utilidades Retenidas	
Amortizaciones Acumuladas								
Marca Comercial el Buen Toque	125.000	100.000	50.000	50.000	12.500		37.500	50.000
Franquicias	5.500.000	3.300.000	1.375.000	1.925.000	481.250		1.443.750	1.925.000
Plusvalia Comprada	1.750.000	1.400.000	1.750.000	-350.000	0	-87.500	-262.500	-350.000
Software	125.000	50.000	83.333	-33.333	0	-8.333	-25.000	-33.333
Totales	7.500.000	4.850.000	3.258.333	1.591.667	493.750	-95.833	1.193.750	1.591.667

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A

3. Las conciliaciones de las utilidades de la empresa Desarrollos, S.A. al 31 de diciembre de 2015 son los siguientes:

Cuadro No. 34
Compañía Desarrollos, S.A.
Conciliación de la Utilidad con Base Financiera
Periodo contable finalizado al 31 de diciembre 2015
Cifras en Quetzales

	Referencia	Dic. 2015
Ingresos		6.780.000
Costos y Gastos		(3.080.000)
Ganancia Contable Base ISR		3.700.000
Calculo de ISR (25%)		(925.000)
Utilidad Neta (Después de Impto.)		2.775.000
Diferencias temporarias		
Reversión Amortización Marcas	P#6	50.000
Reversión Amortización Franquicias	P#19	1.925.000
Ajuste Plusvalía Comprada	P#13	(350.000)
Ajuste Software	P#24	(33.333)
Total Diferencias Temporarias		1.591.667
Calculo de ISR Diferido (25%)		(397.917)
Utilidad con Ajustes base Financiera		3.968.750
Variación Ganancia Base Fiscal Vs Financiera		1.193.750

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A

4. Las conciliaciones en el balance de la empresa Desarrollos, S.A. al 31 de diciembre de 2015 son los siguientes:

Cuadro No. 35
Compañía Desarrollos, S.A.
Balance General
Al 31 de diciembre 2015
Cifras en Quetzales

Descripción	Saldo Base ISR al 31/12/2015	Referencia	Ajustes y/o Reclasificaciones	Saldo Base financiera al 31/12/2015
ACTIVO				
Corriente				
Efectivo y Equivalente	2.467.300			2.467.300
Clientes	2.023.960			2.023.960
Cuentas por Cobrar	85.465			85.465
Impuestos por Cobrar	62.667			62.667
Inventarios	205.685			205.685
Inversiones en Valores	26.479			26.479
Impuesto sobre la Renta Diferido- Activo	-		-	-
Sub-total corriente	4.871.556	-	-	4.871.556
No corriente				
Activo Diferido				
Marca Comercial el Buen Toque	125.000			125.000
(-) Amortización Acumulada	(100.000)	P#6	50.000	(50.000)
Valor en Libros	25.000	-	50.000	75.000
Franquicias	5.500.000			5.500.000
(-) Amortización Acumulada	(3.300.000)	P#19	1.925.000	(1.375.000)
Valor en Libros	2.200.000	-	1.925.000	4.125.000
Plusvalía Comprada	1.750.000			1.750.000
(-) Amortización Acumulada	(1.400.000)	P#13	(350.000)	(1.750.000)
Valor en Libros	350.000	-	(350.000)	-
Software	125.000			125.000
(-) Amortización Acumulada	(50.000)	P#24	(33.333)	(83.333)
Valor en Libros	75.000	-	(33.333)	41.667
Total Activos Intangibles	2.650.000	-	1.591.667	4.241.667
TOTAL ACTIVO	7.521.556		1.591.667	9.113.223
PASIVO Y CAPITAL				
Corriente				
Prestamos Bancarios	-			-
Proveedores	135.000			135.000
Arrendamiento Financiero	132.250			132.250
Cuentas por Pagar	1.042.306			1.042.306
Prestaciones Laborales por Pagar	375.000			375.000
Sub-total corriente	1.684.556	-	-	1.684.556
No corriente				
Provisión Indemnizaciones	342.000			342.000
Impuesto sobre la Renta Diferido- Pasivo	-	Cuadro 34	397.917	397.917
Sub-total no corriente	342.000	-	397.917	739.917
TOTAL PASIVO	2.026.556	-	397.917	2.424.473
PATRIMONIO				
Capital Pagado	2.720.000			2.720.000
Utilidades Retenidas	2.775.000	Cuadro 34	1.193.750	3.968.750
Sub-total Patrimonio	5.495.000		1.193.750	6.688.750
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	7.521.556	-	1.591.667	9.113.223

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la empresa Desarrollos S.A

5.1.6 Análisis del caso práctico

Al registrar las amortizaciones del activo intangible sobre la base de la vida útil, se determinaron las siguientes conclusiones:

5.1.6.1 Marca Comercial y Franquicias...

1. La deducción del gasto por amortización financiera es menor a la base fiscal.
2. La vida útil estimada es mayor a la que establece la ley del Impuesto Sobre la Renta.
3. Si en la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, se declara una amortización menor al % permitido por la ley, se perderá el derecho a deducir ese gasto en periodos posteriores. Artículo 25 "... al existir cualquier circunstancia y la cuota de depreciación o de amortización de un bien no se deduce en un periodo de liquidación anual, o se hace por un valor inferior al que corresponda el contribuyente no tiene derecho a deducir tal cuota en periodos de imposición posteriores".
4. El -ISR-diferido pasivo, se registra durante los años de vida útil según la base fiscal, y posterior dentro de los siguientes años de vida útil según la base financiera, se registrara la reversión de este impuesto hasta agotar el saldo.

5.1.6.2 Plusvalía comprada y software...

1. La amortización financiera es mayor a la determinada para propósitos fiscales, y representa un -ISR- diferido activo, debido a que constituye un derecho adquirido, pero según la Ley del Impuesto Sobre la Renta no puede ser utilizado en este período (base fiscal) hasta que se declare en la base fiscal la amortización como gasto.
2. La vida útil es menor a la establecida en las políticas fiscales de la compañía.

3. La amortización se aplicó de forma directa al costo reconocido por la compañía, es decir no se le estimó valor residual, al considerar que estos bienes no podrán renegociarse al término de su vida útil.
4. El Decreto No. 2-70 en su artículo 375, cita la prohibición de llevar doble contabilidad, para no verse afectado, se inicia de la base fiscal, que por ley es auditable, exigible y verificable por el ente fiscalizador no se incurre en delito, esto se debe al inicio lo fiscal y se registran los ajustes en la base financiera, esto último para efectos del cumplimiento de normas internacionales de información financiera y las normas de contabilidad.

5.2. Conclusiones

1. Los estados financieros de base fiscal, se elaboran con el propósito de cumplir con la legislación vigente. Lo que se efectúa con base financiera (Aplicación de -NIIF-); son importantes para mostrar la situación financiera de la empresa desde un punto de vista razonable y certero, es importante indicar que no se trata de una doble contabilidad, sino un mecanismo de análisis financiero.
2. La norma internacional de contabilidad 38, activos intangibles indica las características que debe cumplir un activo para ser considerado como intangible, y sobre esa base determinar la vida útil, el método y porcentaje de amortización basado en la vida útil finita, en esa estimación, se presentan diferencias que surgen en la contabilidad con base en las -NIC- y el impuesto sobre la renta; donde la superintendencia de Administración Tributaria, como ente fiscalizador no sanciona a las entidades por utilizar el procedimiento técnico de la -NIC-12 y pagar de forma correcta el impuesto que corresponde en cada período fiscal.
3. El impuesto sobre la renta diferido, está respaldado por la -NIC- 12, que permite conciliar las diferencias temporarias que existen en la aplicación de porcentajes que establece en las amortizaciones y depreciaciones en la Ley de Actualización Tributaria, Libro I Impuesto

Sobre la Renta -ISR- Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, sin incurrir en el delito tipificado en el Decreto No. 2-70 en su artículo 375, que establece una doble contabilidad.

4. La -NIC- 12, Impuesto a las ganancias exige que las diferencias temporarias se contabilicen por las consecuencias fiscales para determinar la pérdida o ganancia contable de un período; estas diferencias temporarias son desajustes entre el importe en libros de un activo o un pasivo comparados con la base fiscal.

5.3 Recomendaciones

1. Para el cumplimiento del -ISR-, y -NIIF-, se debe efectuar las conciliaciones de acuerdo a la base fiscal, a través de la técnica del impuesto diferido, establecido en la -NIC- 12 y registrar los ajustes a la base financiera, para no incurrir en el delito doble contabilidad.
2. Aplicar la -NIC- 38, para reconocer el activo intangible por medio de las características establecidas en la -NIC- y sobre esa base estimar la vida útil, los porcentajes de amortización, con el objeto de conciliar con la base fiscal que establece el -ISR- en el Libro I del Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y la -NIC- 12.
3. Utilizar la norma internacional de contabilidad -NIC- 12 impuesto a las ganancias, para conciliar las diferencias temporarias que existen entre la utilidad o pérdida fiscal y la utilidad o pérdida financiera, que se generan en ambas bases.
4. Para comprender y determinar el efecto de las diferencias temporarias y establecer si el -ISR- diferido es activo o pasivo se recomienda lo siguiente: a) Si el gasto a registrar en la base financiera es mayor que la base fiscal, corresponde a un -ISR- diferido activo. b) si el gasto a registrar en la base financiera es menor al que se registra en la base fiscal, es un -ISR- diferido pasivo.

Referencias

1. Congreso de la República de Guatemala. Constitución Política de la República de Guatemala.1985. Ediciones Ayala Jiménez Sucesores.
2. Congreso de la República de Guatemala.1970. Código de Comercio Decreto No. 2-70 Guatemala. Ediciones Alenro.
3. Congreso de la República de Guatemala.1991. Código Tributario Decreto No. 6-91 y sus Reformas Guatemala. Ediciones Ayala Jiménez Sucesores.
4. Congreso de la República de Guatemala.2012. Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto No. 10-2012. Guatemala. Ediciones Ayala Jiménez Sucesores.
5. Congreso de la República de Guatemala. 2008. Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto No. 73-2008. Guatemala. Ediciones Arriola.
6. Congreso de la República de Guatemala. 1992. Ley de Impuesto al Valor Agregado Decreto No. 27-92 y sus Reformas. Guatemala. Ediciones Ayala Jiménez Sucesores.
7. Congreso de la República de Guatemala.2006. Ley de Propiedad Industrial Decreto No. 57-2000. Guatemala. Librería Jurídica.
8. Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas. <http://www.ccee.org.gt/>
9. Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala. <http://www.cpa.org.gt/>.
10. Internacional Accounting Standards Comité Foundation,-IASCF-, Normas Internacionales de Información Financiera 2013 –NIIF-, Londres Inglaterra. Esta traducción al español ha sido publicada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. y cuenta con la autorización del -IASCF- impreso en México. 1500 paginas.

Anexo

Anexo No. 1

Cuestionario

Instrucciones: Favor de contestar las siguientes preguntas de acuerdo a su experiencia laboral, se le agradece su objetividad y sus comentarios sobre el tema a investigar que corresponde a la contabilización de activos intangibles. Favor de Marcar con una "x" cual sea la situación.

1. ¿En su trabajo actual, se ejerce como?

Contador: _____ Auditor: _____ Financiero: _____ Otros _____

Especifique _____

2. ¿Ha tenido experiencias en la contabilización de activos intangibles?

Sí _____ No _____

3. ¿Los activos intangibles presentan tres características importantes para determinar su naturaleza, usted tiene conocimiento de cuales son?

Sí _____ No _____

Cuales: _____

4. ¿Qué clase de activos intangibles ha contabilizados?

Marcas Comerciales _____: de que tipo: _____

Franquicias _____: de que tipo: _____

Derechos Mercantiles: _____: especifique: _____

Derechos de Llave: _____: especifique: _____

Derechos de Autor: _____: especifique: _____

Combinación de negocios: _____: especifique: _____

5. ¿En el tema de establecer los años de vida útil, de un activo intangible que base contable ha utilizado?

Fiscal_____ PCGA_____ NIC_____ NIFF_____ NIFF Pymes_____

6. ¿De acuerdo a la respuesta 4, y 5 ha tenido contingencias fiscales al utilizar una base diferente a la Fiscal?

Sí _____ No _____

7. ¿Ha tenido experiencia en la aplicación de ISR diferido?

Sí _____ No _____

8. ¿Considera que la correcta utilización de ISR diferido ayuda en la defensa de una contingencia Fiscal?

Sí _____ No _____

9. ¿En la formación de CPA, considera que es necesario el análisis y la temática de NIC 12 que desarrolla ISR Diferido y su correcta utilización?

Sí _____ No _____

10. ¿Las diferencias temporarias son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal, ha aplicado alguna diferencia temporaria?

Sí _____ No _____

Cuales_____