

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Programa de Actualización y Cierre Académico



**Las Normas Internacionales de Información Financiera
–NIIF – y su aplicación en Guatemala**

-Tesis de Licenciatura-

Francisco Ernesto Herrera Soria

Guatemala, abril 2014

**Las Normas Internacionales de Información Financiera
–NIIF – y su aplicación en Guatemala**

-Tesis de Licenciatura-

Francisco Ernesto Herrera Soria

Guatemala, abril 2014

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cóbar

Secretario General Lic. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano M. Sc. Otto Ronaldo González Peña

Coordinador de exámenes privados M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador del Departamento de Tesis Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla

Director del Programa de Tesis Dr. Carlos Interiano

Coordinador de Cátedra M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Asesor de Tesis Licda. Mariannella Giordano - Snell

Revisor de Tesis M. Sc. Ruth Elisabeth Ávalos Castañeda

TRIBUNAL EXAMINADOR

Primera Fase

Lic. Miguel Angel Giordano Navarro

Lic. Javier Aníbal García Constanza

Lic. Edgar Aroldo Hichos Flores

Licda. Brenda Lissette Lambour Figueroa

Segunda Fase

Lic. Adolfo Quiñones Furlan

Licda. Hilda María Girón Pinales

Lic. Victor Manuel Moran

Lic. Alvaro de Jesus Reyes

Tercera Fase

Licda. Sandra Lorena Morales

Lic. Ricardo Bustamante

Lic. Erick Wong Castañeda

Lic. Carlos Antonio Muñoz Corzantes

Lic. Pablo Esteban López Rodríguez

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veintitrés de septiembre de dos mil trece.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA -NIIF- Y SU APLICACIÓN EN GUATEMALA**, presentado por **FRANCISCO ERNESTO HERRERA SORIA**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor a la Licenciada **MARIANNELLA GIORDANO-SNELL**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



M. Sc. Otto ~~Ronald~~ González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **FRANCISCO ERNESTO HERRERA SORIA**

Título de la tesis: **LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA -NIIF- Y SU APLICACIÓN EN GUATEMALA**

El Tutor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 20 de noviembre de 2013

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

Licda. Mariannella Giordano-Snell
Tutor de Tesis



UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veintiuno de noviembre de dos mil trece.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA -NIIF- Y SU APLICACIÓN EN GUATEMALA**, presentado por **FRANCISCO ERNESTO HERRERA SORIA**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico a la Licenciada **RUTH ELISABETH ÁVALOS CASTAÑEDA**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.

M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia



DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **FRANCISCO ERNESTO HERRERA SORIA**

Título de la tesis: **LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA -NIIF- Y SU APLICACIÓN EN GUATEMALA**

El Revisor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 23 de enero de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



M. Sc. Ruth Elisabeth Ávalos Castañeda
Revisor Metodológico de Tesis



DICTAMEN DEL DIRECTOR DEL PROGRAMA DE TESIS

Nombre del Estudiante: **FRANCISCO ERNESTO HERRERA SORIA**

Título de la tesis: **LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA -NIIF- Y SU APLICACIÓN EN GUATEMALA**

El Director del programa de Tesis de Licenciatura,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que el tutor responsable de dirigir su elaboración ha emitido dictamen favorable respecto al contenido del mismo.

Tercero: Que el revisor ha emitido dictamen favorable respecto a la redacción y estilo.

Cuarto: Que se tienen a la vista los dictámenes favorables del tutor y revisor respectivamente.

Por tanto,

En su calidad de Director del programa de tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 25 de febrero de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

Dr. Carlos Interiano

Director del programa de tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **FRANCISCO ERNESTO HERRERA SORIA**

Título de la tesis: **LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA -NIIF- Y SU APLICACIÓN EN GUATEMALA**

El Director del programa de tesis, y el Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha tenido a la vista los dictámenes del Tutor, Revisor, y del director del programa de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención ha llenado los requisitos académicos de su Tesis de Licenciatura, cuyo título obra en el informe de investigación.

Por tanto,

Se autoriza la impresión de dicho documento en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 24 de marzo de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



Dr. Carlos Interiano
Director del programa de tesis Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



Vo. Bo. M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Nota: para efectos legales, únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

DEDICATORIA

A Dios: Porque no se mueve la hoja del árbol, sin la voluntad de Dios.

A mis padres: Victor Manuel Herrera García, QPD
Dora Carmen Soria Vda. de Herrera
Por sus enseñanzas, que han sido mi inspiración.

A mi esposa: Noemi Carranza Monroy, por su apoyo incondicional.

A mis hijos: Neto, Paco, Carol, Richi, Canche y Caty, con los deseos que sean mejor que sus padres y que encuentren en mi logro la inspiración y el ejemplo a seguir.

A mis hermanos: Silvia, Victor, Paty y Lety, con todo cariño.

A mis amigos y
Colaboradores: A todos los amigos y personas que de una u otra forma colaboraron para que este sueño sea una realidad, en especial a mis compañeros de Herrera, Peñalba & Asociados.

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Antecedentes	1
Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-	7
Normativa legal	12
Análisis legal jurídico de aplicación	36
Propuesta conforme al análisis legal y jurídico de reforma del Código de Comercio, para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en Guatemala	44
Conclusiones	46
Referencias	48

Resumen

Se elaboró el presente trabajo de investigación, el que se desarrolló de la siguiente forma: se hizo un resumen de los antecedentes sobre los que legal y técnicamente se elaboran los estados financieros de las empresas en Guatemala, así como también la identificación que los principios han evolucionado por la globalización de los negocios y de la información financiera, además de la búsqueda de la transparencia de dicha información, con el objetivo de que los usuarios de los estados financieros (los socios, los posibles inversionistas, los acreedores y financistas y hasta la Administración Tributaria) puedan utilizarlos en mejor forma y con mayor confianza y certeza, para la toma de sus decisiones.

También se hizo una conceptualización de las nuevas bases internacionales para la preparación de información financiera, se describieron sus elementos y sus características, así como su aplicación a nivel internacional y la adopción en Guatemala. Se revisó la normativa legal, tanto nacional como internacional. Se efectuó un análisis específicamente del artículo 368, del Código de Comercio y se evaluó la conveniencia de revisar y reformar las leyes mercantiles de acuerdo con la jerarquía constitucional, doctrina jurídica, y la legislación ordinaria y

específica; tomando en cuenta también, los aspectos técnico-contables, las Normas Internacionales de Información Financiera, para favorecer una correcta aplicación tanto de sus aspectos legales como técnico contables.

Con el fin de lograr la armonización legal y reglamentaria con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por el órgano rector de la profesión contable en Guatemala, y para identificar que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, son las Normas Internacionales de Información Financiera, se planteó proponer ante Colegio de Contadores Públicos y Auditores, ante la comisión ad-hoc del Colegio, ante el Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas y ante el Congreso de la República, específicamente, ante la Comisión de Finanzas, la propuesta de reformar el Código de Comercio, con el fin de identificar que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala serán las Normas Internacionales de Información Financiera.

Palabras clave

Transparencia. Confianza y Certeza. Obligatoriedad. Reforma de la Ley.

Introducción

Los comerciantes y empresarios obedecen a criterios de interpretación de leyes ordinarias, reglamentos o aplicación de disposiciones y tal como lo establece el Código de Comercio en el artículo 368, que indica lo siguiente: “ Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados”.

El enfoque principal de este estudio fue establecer la aplicación en Guatemala de las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por el órgano rector de la profesión contable en Guatemala, desde el año 2007. Principalmente porque el desarrollo y modernización de la economía en el mundo globalizado del comercio y la industria, necesita de información financiera relevante, transparente y confiable de las diferentes empresas y entidades. Por lo que ha adquirido mayor trascendencia, provocando que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados evolucionen de acuerdo a las prácticas comerciales de vanguardia; a las necesidades de información de los inversionistas, acreedores, y administradores; a las regulaciones de entes gubernamentales y, por el razonamiento y experiencia de los profesionales en el ramo contable.

Se buscó señalar las razones del por qué, los comerciantes y empresarios, no han adoptado las Normas Internacionales de Información Financiera en Guatemala.

Para lo cual, en esta investigación se revisaron las normas, nacionales e internacionales relacionadas con la información financiera de las diferentes empresas y entidades, especialmente lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código de Comercio, el Código Tributario, la Ley de Actualización Tributaria, la Ley del Impuesto sobre la Renta, y la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Asimismo, se compararon legislaciones de otros países para evaluar internacionalmente los avances legislativos en la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Finalmente, y como corolario en la investigación realizada y la apreciación general de la importancia que reviste la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por el órgano rector de la profesión contable en Guatemala, y con el fin de lograr la armonización legal y reglamentaria y que los comerciantes y empresarios no han adoptado en sus empresas para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, las Normas Internacionales de

Información Financiera, y debido a que el Código de Comercio todavía estipula que se deben utilizar los principios de contabilidad generalmente aceptados, se presentó la Propuesta conforme al análisis legal y jurídico de reforma del Código de Comercio, para la Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en Guatemala.

Antecedentes

Con el desarrollo y modernización de la economía en el mundo, la importancia de la información financiera relevante y confiable de las entidades ha adquirido mayor trascendencia, provocando que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, evolucionen de acuerdo a las prácticas comerciales de vanguardia; a las necesidades de información de los inversionistas, acreedores, y administradores; a las regulaciones de entes gubernamentales; y, por el razonamiento y experiencia de los profesionales en el ramo contable.

El Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, a través de la Norma Internacional de Contabilidad No. 1, establece lo siguiente:

La contabilidad es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuralmente información financiera expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afecta, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados han ido evolucionando con el transcurrir del tiempo y la técnica contable, es así que el 18 de febrero de 1983, el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas, aprobó a través de la Asamblea General Extraordinaria, el Acuerdo de creación de la Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría del

Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. En la misma acta ya referida, se aprobó: Primero, la sustitución de los 44 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por la comisión de principios del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos de Guatemala, desde mayo de 1984, por las Normas Internacionales de Contabilidad, adoptadas por el Instituto; y 2º. Que la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, son de observancia general en Guatemala en todas las operaciones contables.

El 4 de junio de 2001, la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, mediante la Resolución que se publicó en el Diario Oficial, en donde acordó la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad en Guatemala, a partir del 1 de enero de 2002, el marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad, como principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala.

El 18 de diciembre del 2007, el nuevo Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, fundado en el año 2005, órgano rector de la profesión contable en Guatemala, aprobó adoptar como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, referidos en el Código de Comercio, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, las Normas Internacionales de

Información Financiera, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (*International Accounting Standards Board – IASB-* por sus siglas en inglés).

También acordó, que las nuevas normas o modificaciones que emita el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (*International Accounting Standards Board – IASB-*) o el organismo que lo sustituya, entraran en vigencia en Guatemala, en las fechas indicadas en las mismas, para facilitar la actualización y aplicación.

Y con el fin de lograr la armonización legal y reglamentaria con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por el órgano rector de la profesión contable en Guatemala, y que los Comerciantes y empresarios no han adoptado en sus empresas para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, las Normas Internacionales de Información Financiera, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera – (*International Accounting Standards Board – IASB-*), y debido a que el Código de Comercio todavía estipula que se deben utilizar los principios de contabilidad generalmente aceptados, debe evaluarse la necesidad de reformar el Código de Comercio, con el fin de identificar que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala serán las Normas Internacionales de Información Financiera.

Principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala

Los comerciantes y empresarios obedecen a criterios de interpretación de leyes ordinarias, reglamentos o aplicación de disposiciones y tal como lo establece el Código de Comercio, vigente desde el año 1971, en su artículo 368, “Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.”

La contabilidad presenta información de carácter general sobre la entidad o empresa económica, mediante estados financieros. Una presentación razonablemente adecuada de la entidad, se compone del balance general, o estado de situación general, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y las notas a los estados financieros.

La contabilidad como técnica utilizada para producir información, sirve de base para tomar decisiones, por lo tanto implica que ésta debe cumplir con una serie de requisitos para satisfacer adecuadamente las necesidades que mantienen vigente su utilidad. Las características fundamentales de la información contable son: utilidad, confiabilidad, oportunidad, objetividad, verificabilidad y provisionalidad.

La función primordial de la contabilidad es la de acumular datos acerca de las actividades financieras de una entidad de manera que permita presentarlos en forma de estados financieros. Para que exista un completo entendimiento de los estados financieros y confianza en los mismos, deben ser preparados de acuerdo con reglas o normas de aceptación general.

Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del desempeño financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros con propósitos de información general, es suministrar información acerca de la situación financiera, del desempeño financiero y de los flujos de efectivo de la entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran, los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les han confiado.

Para cumplir este objetivo, los estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos de la entidad:

- Activos;
- Pasivos;
- Patrimonio neto;
- Gastos e ingresos, en los que se incluyen las pérdidas y ganancias;

- Otros cambios en el patrimonio neto; y
- Flujos de efectivo.

Esta información, junto con la contenida en las notas a los Estados Financieros, ayudará a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros y, en particular, la distribución temporal y el grado de certidumbre de los mismos; con el fin primordial de tomar decisiones lo más acertadas posibles para la dirección de las empresas.

Globalización de la información financiera, base para la preparación de los estados financieros a nivel internacional y en Guatemala

Las normas de información financiera globales, aplicadas coherentemente, mejoran la posibilidad de comparar la información financiera de diferentes entidades, con similares o iguales actividades comerciales. Entre entidades locales o internacionales, las políticas contables pueden generar diferencias importantes al momento de efectuar las comparaciones de información que los inversionistas, prestamistas y otros interesados hacen. Al exigir la presentación de estados financieros útiles (es decir, que sea relevante, confiable, comparable, etc.), las normas de información financiera globales de alta calidad, mejoran la eficiencia de la distribución y el precio del capital necesario para operar cada empresa. Esto beneficia no sólo a quienes

proporcionan créditos, los inversionistas o financistas de capital de patrimonio, sino también a quienes buscan capital para sus proyectos, porque reduce sus costos de financiamiento y elimina incertidumbres que afectan a su costo de capital. Es decir, por el capital prestado se puede reducir las tasas de interés. Las normas globales también mejoran la coherencia en la calidad de las auditorías y facilitan la educación y el entrenamiento del personal, que a la larga, reduce el costo del control y de la elaboración de la información financiera y contable.

Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF-

Son Estándares Contables Internacionales. El término Normas Internacionales de Información Financiera, se refiere a la nueva serie numerada de pronunciamientos, que el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (*International Accounting Standards Board – IASB-*), ha emitido y está en constante actualización, y están diseñadas para desarrollar, en el interés público, un conjunto único de normas de información financiera legalmente exigibles y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad basadas en principios claramente articulados.

Estas normas requieren en los estados financieros, información comparable, transparente y de alta calidad que ayude a los usuarios de los estados financieros (inversionistas, acreedores, clientes, proveedores y a otros partícipes en varios mercados de capitales, inversionistas de todas partes del mundo y a otros usuarios interesados de la información financiera), a tomar decisiones económicas, inclusive a los gobiernos y administraciones tributarias de cada país, para garantizar el adecuado pago de impuestos; además promover el uso y la adopción rigurosa de tales normas, con el fin de que las puedan utilizar para la preparación de la información, diversidad de empresas o entidades, en escenarios económicos diferentes, (industria, comercio, servicios, finanzas, etc.); además, facilitar la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, que son las normas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera, mediante la convergencia de los principios de contabilidad generalmente aceptados nacionales o locales y las Normas Internacionales de Información Financiera, utilizadas para la elaboración de los estados financieros, de todas las entidades o empresas lucrativas.

Entre las entidades con ánimo de lucro, ya sean estas industriales, servicios financieras u otras similares, sea que estén organizadas en forma de sociedades o revistan otras formas jurídicas. También se incluyen organizaciones como las compañías de seguros, mutualistas y

otras entidades de cooperación mutualista, que suministran a sus propietarios, miembros o participantes, dividendos u otros beneficios de forma directa y proporcional. Aunque las Normas Internacionales de Información Financiera no están diseñadas para ser aplicadas a las entidades sin ánimo de lucro en los sectores privado, público, ni en las administraciones públicas, las entidades que desarrollen estas actividades pueden encontrarlas apropiadas.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público prepara normas contables para las administraciones públicas y otras entidades del sector público, diferentes de las entidades de negocios del gobierno, que están basadas en las Normas Internacionales de Información Financiera.

Elementos

Las Normas Internacionales de Información Financiera establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y sucesos económicos que son importantes en los estados financieros, con propósito de información en forma general. Pueden también establecer estos requisitos con relación a transacciones y sucesos que surgen en sectores industriales específicos.

Características

Las características fundamentales de la información contable son: oportunidad, comparabilidad, verificabilidad, y comprensibilidad, son características cualitativas que mejoran la utilidad de la información que es relevante y está fielmente representada.

Oportunidad de la información, significa tener información disponible para poder tomar las decisiones a tiempo, es decir esa información debe de ser capaz de influir en sus decisiones, de lo contrario si no es oportuna puede ser que no se pueda influir en el resultado esperado. Generalmente, mientras más antigua es la información menos útil es. Sin embargo, cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre de un periodo sobre el que se informa porque, por ejemplo, algunos usuarios pueden necesitar identificar y evaluar tendencias.

La comparabilidad, es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre la información que se presenta en los estados financieros y le permite al usuario de dicha información identificar y tomar decisiones.

Verificabilidad, significa que personas independientes diferentes, debidamente informadas, podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular, es una

representación fiel. La información cuantificada no necesita ser una estimación única para ser verificable. También puede verificarse un rango de posibles valores y las probabilidades relacionadas, es decir, aunque no coincidan, por apreciaciones, podrán confirmar que esa representación es fiel y se puede verificar sin ningún problema.

La comprensión de la información financiera, se basa en que la clasificación, caracterización y presentación de la información, debe ser presentada en forma clara y concisa lo que permite que ésta se haga comprensible.

Aplicación obligatoria

Resolución del órgano rector de la profesión contable, en la que aprobó adoptar como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, las Normas Internacionales de Información Financiera.

El Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, el 20 de diciembre 2007, publicó en el Diario de Centro América, la Resolución de la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, en la que se adoptan como principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala, a que se refiere el Código de

Comercio Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, el marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros, y las Normas Internacionales de Información Financiera, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera.

Normativa legal

Para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, en la presentación de Estados Financieros, es importante considerar lo que para el efecto establece la legislación nacional e internacional.

Legislación nacional

La base para la preparación y presentación de estados financieros, para el caso de las entidades mercantiles, (comerciantes y empresarios) se encuentra normada en los artículos 1 y 368 del Código de Comercio Decreto 2-70, que señalan cual es el sistema y la base de contabilidad que debe emplearse para la determinación de la situación financiera y los resultados de operación, los que literalmente dicen:

Artículo 1. Aplicabilidad. Los comerciantes en su actividad profesional, los negocios jurídicos mercantiles y cosas mercantiles, se regirán por las disposiciones de este Código y, en su defecto, por las del Derecho Civil que se aplicaran e interpretarán de conformidad con los principios que inspira el Derecho Mercantil.

Artículo 368. Contabilidad y Registros Indispensables. Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.

Las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, que tienen como finalidad establecer la base contable que deben de utilizar los contribuyentes y presentar la situación financiera de una entidad, cuando son utilizadas como base en la preparación y presentación de estados financieros, se mencionan a continuación:

Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, al respecto establece lo siguiente:

Artículo 40. Documentación de respaldo a la declaración jurada de renta. Los contribuyentes deben tener a disposición de la Administración Tributaria lo siguiente:

Los obligados a llevar contabilidad completa, el balance general, estado de resultados, estado de flujo de efectivo y estado de costo de producción, cuando corresponda.

Este procedimiento se puede realizar sobre la base de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

Los contribuyentes calificados por la ley como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado y los contribuyentes especiales, deben presentar a la Administración Tributaria, por los medios que ésta disponga, adjunto a la declaración jurada anual, los estados

financieros debidamente auditados por Contador Público y Auditor independiente, con su respectivo dictamen e informe, firmado y sellado por el profesional que lo emitió ...

Los profesionales de la contabilidad, Contadores Públicos y Auditores, al emitir el dictamen de auditoría, requerido por la norma tributaria, deben cumplir obligatoriamente con determinar, de acuerdo con la Normas Internacionales de Auditoría, si los Estados financieros fueron preparados de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera, y en caso contrario divulgar la base sobre la que fueron preparados.

Artículo 42. Otras obligaciones. Los contribuyentes deben cumplir con lo siguiente:

...4. Llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio, cuando corresponda, y este libro...

Artículo 52. Sistema de contabilidad.

Los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio y este libro...

Artículo 53. Libros y registros. Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, deben cumplir con las obligaciones contenidas en dicho Código, en materia de llevar libros, registros y estados financieros.

Los contribuyentes deben preparar y tener a disposición de la Administración Tributaria el balance general, el estado de resultados, el estado de flujo de efectivo y el estado de costo de producción, este último cuando se lleve contabilidad de costos; todos a la fecha de cierre de cada período de liquidación definitiva anual. Dichos estados financieros deben ser debidamente auditados cuando corresponda.

La ley del Impuesto sobre la Renta en los artículos anteriores, estipula que el sistema de contabilidad, libros y registros y los estados financieros, que los contribuyentes (comerciantes y empresarios) deben de cumplir con lo que estipula el Código de Comercio, por lo que contraviene la resolución del ente rector de la profesión contable de utilizar Normas Internacionales de Información Financiera, y le permite a los contribuyentes, obligados a llevar contabilidad a poder utilizar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar la utilidad fiscal

Aunque esta ley en Guatemala, no es un conjunto de procedimientos que tienen como finalidad normar de forma obligatoria la preparación y presentación de información financiera, es muy común que muchas entidades son influenciadas por sus disposiciones referentes a la determinación de la utilidad fiscal, para combinarlas con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, como base para la elaboración de sus estados financieros.

Las disposiciones contenidas en la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que tienen como finalidad establecer la utilidad

fiscal, y que a su vez inciden en la determinación de los resultados de operación, se mencionan a continuación:

Artículo 29. Depreciación de activos fijos revaluados

Las revaluaciones deben contabilizarse acreditando una cuenta de superávit de capital por revaluación que permita cuantificar su monto....

Este procedimiento se aparta del principio de costo histórico, por lo que no está de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; sin embargo, es aceptado por las Normas Internacionales de Información Financiera.

Artículo 25. Regla general de la depreciación y amortización.

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

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

Este criterio se aparta de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y de las Normas Internacionales de Información Financiera. Se exceptúa, el caso del agotamiento de los recursos naturales renovables y no renovables, los cuales deben amortizarse en función de la producción técnicamente estimada a extraer o explotar.

Artículo 21, inciso 20 cuarto párrafo: Costos y gastos deducibles.

... Los contribuyentes que no apliquen lo establecido en el primer párrafo de este numeral pueden optar por deducir la provisión para la formación de una reserva de valuación, para imputar a ésta las cuentas incobrables que se registren en el período de liquidación

correspondiente. Dicha reserva no podrá exceder del tres por ciento (3%) de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar, excluidas las que tengan garantía hipotecaria o prendaria, al cierre de cada uno de los períodos anuales de liquidación...

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas Internacionales de Información Financiera, en el caso de la reserva para cuentas incobrables, siguen el criterio financiero de establecerla sobre la base de una evaluación de los saldos pendientes por cobrar.

Artículo 41. Valuación de inventarios.

La valuación de la existencia de mercancías al cerrar el período de liquidación anual debe establecerse en forma consistente con alguno de los métodos siguientes:

1. Costo de producción.
2. Primero en entrar primero en salir (PEPS).
3. Promedio ponderado.
4. Precio histórico del bien.

Las bases anteriores, son aceptadas por Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, pero no por las Normas Internacionales de Información Financiera, al solicitar determinar entre el costo histórico y un valor razonable de los activos en general para su adecuada valuación.

Artículo 4, tercer párrafo. Valuación de inventarios

Para la actividad pecuaria puede utilizarse los métodos indicados anteriormente y además el método de costo estimativo o precio fijo.

De acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y a las Normas Internacionales de Información Financiera, para el caso de este tipo de actividades, debe utilizarse el sistema de lo acumulado.

Artículo 74. Período de liquidación.

El período de liquidación del impuesto es anual, principia el uno (1) de enero y termina el treinta y uno (31) de diciembre de cada año.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas Internacionales de Información Financiera, no establecen que los períodos contables estén sujetos a determinadas fechas.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las Normas Internacionales de Información Financiera, y su relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta

La ley del Impuesto sobre la Renta en Guatemala, no regula la presentación de los estados financieros, pero si establece que su base de preparación, debe estar de acuerdo a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que actualmente en nuestro medio, son las Normas Internacionales de Información Financiera, de observancia obligatoria por parte de la profesión contable, sin embargo por estar definidos aun en el Código de Comercio, los empresarios no las aplican.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, así como las Normas Internacionales de Información Financiera, no contravienen las disposiciones legales contenidas en Ley del Impuesto sobre la Renta, de igual forma, se puede interpretar que dicha norma tributaria, no tiene como finalidad establecer reglas o procedimientos de carácter contable,

sino bases para que los contribuyentes cumplan adecuadamente con el pago del Impuesto Sobre la Renta.

Impuesto sobre la renta diferido

En los resultados de una entidad, el impuesto sobre la renta calculado sobre la utilidad establecida de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y a Normas Internacionales de Información Financiera, en ocasiones difiere del impuesto determinado conforme a las regulaciones establecidas por las leyes fiscales; estas diferencias son temporales y de ellas surgen los activos y pasivos por impuestos diferidos. Esas diferencias se espera que sean revertidas en años posteriores cuando los activos relacionados sean utilizados o el pasivo relacionado sea liquidado.

Un ejemplo de las diferencias mencionadas, es el cálculo del gasto por depreciación de los activos fijos o activos no corrientes, donde los criterios fiscales establecen procedimientos y porcentajes máximos anuales de gasto que se permite deducirlos para determinar la renta imponible; en tanto que los criterios financieros se enfocan en la aplicación de métodos que se relacionan con la vida útil o al uso del activo en la generación de ingresos, como se ha mencionado anteriormente.

El impuesto sobre la renta diferido, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, se define de la siguiente forma:

Es el método para el cálculo del impuesto sobre la renta a cargo de una entidad, que consiste en obtener dos cifras: i) el monto del impuesto por pagar sobre la utilidad financiera del ejercicio; y, ii) el monto del impuesto por pagar sobre la utilidad fiscal del ejercicio. La diferencia entre las dos cifras, es el monto del impuesto sobre la renta que se difiere y que se debe a diferencias temporales al causarse el impuesto.

Los siguientes son términos y sus definiciones, que tienen relación con el impuesto sobre la renta diferido:

- Diferencias temporales: son las diferencias entre el valor de un activo o pasivo en el balance y su valor fiscal;
- Diferencias temporales deducibles: son diferencias temporales que darán como resultado cantidades que son deducibles al determinar la utilidad (pérdida) fiscal en ejercicios futuros, cuando el monto del activo o pasivo se recupere o se liquide, respectivamente;
- Diferencias temporales gravables: son diferencias temporales que darán como resultado cantidades gravables en ejercicios futuros cuando el monto del activo o pasivo se recupere o se liquide, respectivamente;
- Impuesto sobre la renta causado: Es la cifra calculada de acuerdo a las disposiciones legales aplicables para la declaración del ejercicio;
- Impuesto sobre la renta por pagar o por cobrar: Es el correspondiente, al impuesto sobre la renta causado en el ejercicio, neto de los anticipos liquidados, más los impuestos no liquidados de ejercicios anteriores.
- Pasivos por Impuesto sobre la renta diferido: Son los montos de Impuesto pagaderos en ejercicios futuros respecto de las diferencias temporales gravables.

De acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, el impuesto sobre la renta diferido en el balance general de una entidad, se presentan los impuestos corrientes (en tanto no hayan sido liquidados), así como los activos y pasivos resultantes a consecuencia de diferencias temporales al cierre del período contable.

En Guatemala, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, no contemplan el impuesto sobre la renta diferido en la preparación y presentación de los estados financieros, en tanto en las Normas Internacionales de Información Financiera, éste se encuentra establecido en la NIC 12.

De acuerdo con estos instrumentos, la presentación del impuesto sobre la renta, tanto corriente como diferido, dentro de los estados financieros, sigue los siguientes criterios:

- Impuesto sobre la renta causado: forma parte de la determinación de la utilidad neta y generalmente representa un pasivo a corto plazo;
- Método para la determinación de impuestos diferidos: método de activos y pasivos con base en las diferencias temporales identificadas a la fecha del balance general;
- Clasificación de los impuestos diferidos en el balance general: se presenta como activo o pasivo a largo plazo según sea el caso;
- Tasa a utilizar para calcular el activo o pasivo por impuesto sobre la renta diferido: tasas vigentes ya aprobadas según la ley respectiva al cierre del ejercicio. Si estas cambian a futuro, se debe determinar la fecha probable en que se reversarán los activos y pasivos para aplicar la tasa correspondiente
- Conciliación de la tasa legal a la tasa efectiva de impuesto sobre la renta

- Todas las empresas deben revelarla en las notas; y,
- Reconocimiento de activo por impuestos diferidos: se reconocen sólo que existan altas probabilidades de la realización de este beneficio.

Legislación Internacional

El lenguaje contable y financiero mundial, está cambiando hacia las Normas Internacionales de Información Financiera. Los cambios que manifiesta el mundo actual en razón de la internacionalización de la economía, unidos a los requerimientos de información de las empresas en un mercado altamente competitivo, en el cual, la eficiencia es factor fundamental del éxito, resaltan la importancia de las normas internacionales de información financiera y la necesidad de su adecuación a lo interno de cada país.

A continuación se presenta la forma en que ha evolucionado el proceso de la adopción de las normas según informes, proporcionados por los Emisores Latinoamericanos de Normas Contables.

Informe presentado por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, parafraseando al representante Gil (2011)

En Argentina en agosto de 2007, la comisión integrada por representantes de la Comisión Nacional De Valores –CNV- y representantes de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas –FACPCE-, elevó sus conclusiones en relación con la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, para la elaboración de los estados contables de los entes que hacen oferta pública de sus instrumentos de patrimonio y de deuda.

En noviembre del 2007, el Directorio de la Comisión Nacional de Valores –CNV- prestó aprobación a la propuesta elaborada para la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, como única forma de elaboración de los mencionados estados contables y solicitó la elaboración de un plan de implementación para cumplir con el objetivo aprobado. Este plan fue presentado en marzo de 2008 y sometido a consulta por el Directorio de la Comisión Nacional De Valores –CNV-.

En diciembre del 2009, la Comisión Nacional De Valores –CNV- dictó la Resolución General N° 562/09 que adoptó la Resolución Técnica 26, para la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, como única forma de elaboración de los estados contables. (Emisores)

En Argentina, como se denota en el informe presentado por el representante Gil, acerca del estado del proceso en ese país, fue necesario modificar la legislación local, para adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera. Con el fin de elaborar la información financiera, tanto el colegio de los profesionales en Argentina, como la Comisión Nacional de Valores, elevaron sus conclusiones para emitir la legislación que permitiera adoptar dichas Normas Internacionales.

Informe presentado por el Consejo Federal de Contabilidad de Brasil, parafraseando al representante López (2011)

En Brasil, a finales de 2007, fue emitida la Ley 11.638, alterando las normas de contabilidad y exigir la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera por parte de las compañías abiertas, en la elaboración de sus estados

financieros individuales y consolidados. Con base en esa ley, el Comité de Pronunciamientos Contables CPC, tradujo un conjunto significativo de Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, durante el año 2008; todos esos documentos (pronunciamientos) fueron inmediatamente endosados por la Comisión de Valores Mobiliarios CVM y por el Consejo Federal de Contabilidad CFC, órgano que congrega a todos los contabilistas brasileños (contables y técnicos en contabilidad), y algunos también lo fueron por algunas agencias reguladoras de la actividad económica. En 2009, fue emitida la Ley 11.941, reiterando lo dispuesto en la Ley 11.638/07 y determinando la no interferencia de la legislación tributaria en la contabilidad financiera. El objetivo fundamental de esta norma legal fue que las alteraciones en las políticas contables motivadas por la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, no generan cualquier impacto en la base de cálculo del impuesto de renta y demás tributos federales. Eso proporcionó seguridad jurídica para que las empresas efectivamente adopten los Pronunciamientos Contables CPCs avalados por la Comisión de Valores Mobiliarios CVM y Consejo Federal de Contabilidad CFC. Aún en ese año, el Comité de Pronunciamientos Contables CPC, terminó de traducir todas las normas internacionales de información contable al portugués; todos esos documentos también fueron inmediatamente aprobados por la CVM y por el CFC, y algunos también lo fueron por algunas agencias reguladoras de la actividad económica. (Emisores)

En Brasil, de acuerdo con el informe anterior, se logró armonizar las normas internacionales con las normas locales, por medio de la modificación de la Ley 11.638/07, con el objetivo de que los cambios, necesarios para la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera y tal como se menciona en dicho informe, el objetivo de la modificación de la legislación, fue que los cambios en las políticas contables que son necesarias aplicar para la adopción de dichas normas, no generen impactos para el Estado, al momento de determinar y pagar los impuestos en ese país.

Informe del Colegio de Contadores de Chile, parafraseando al representante Muñoz. (2011)

- a) En las empresas reguladas, el proceso de adopción de Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, comenzó en 2009, y al 2011 todas las empresas reguladas están aplicando Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-. Solo quedan las compañías de seguros que adoptarán Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, a partir de 2012
- b) En las empresas no reguladas, se estableció en 2009 la aplicación optativa de Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, opción que termina en el año 2012, dado que en 2013 estas empresas no reguladas deben aplicar obligatoriamente Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-.
- c) Para las empresas PYMES se estableció en 2010 la aplicación optativa de Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, para empresas Pymes, opción que termina en el año 2012, dado que en 2013 estas empresas Pymes deben aplicar obligatoriamente IFRS para empresas Pymes.
- d) Para las empresas del sector Gobierno, se estableció por el gobierno que estas empresas deben aplicar IPSAS (NIC para empresas del sector gobierno) a partir de 2015.

Desde 2011 a 2014 hay un proceso de preparación para adoptar estas normas. (Emisores)

En Chile, el Colegio ha emitido las resoluciones para la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, sin necesidad, hasta el momento, de modificar la legislación interna. Aunque es importante indicar que todavía no se ha completado la implementación y según planificación presentada se inició en 2009, con las empresas reguladas, es decir bancos, financieras y seguros, empresas públicas y se presume terminará en el año 2015, con las entidades de gobierno.

Informe del Consejo Técnico de la Contaduría Pública de Colombia, citando al representante Colmenares (2011)

En Colombia, se tomó la decisión de llevar a cabo la aplicación de los estándares internacionales de contabilidad, información y aseguramiento de la información. En tal sentido, el Congreso de la República, por iniciativa parlamentaria y apoyo del Gobierno Nacional, expidió la ley 1314 del 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento, y asignó al Consejo Técnico de la Contaduría Pública liderar el desarrollo del proceso de convergencia y en cumplimiento de dichas responsabilidades publicó un documento que denominó Direccionamiento Estratégico del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) para el Proceso de Convergencia de las Normas De Contabilidad e Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, con Estándares Internacionales. En dicho documento, se propone llevar a cabo el proceso de convergencia tomando como referencia la Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, emitidas por IASB. (Emisores)

Según la investigación realizada, con la mencionada Ley 1314, el plazo para empezar a aplicar las normas internacionales de contabilidad, es a partir del 1° de enero de 2014, mientras tanto está en proceso de discusión publicar un proyecto que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública puso a consideración del gobierno colombiano, para que se autorice la aplicación voluntaria e integral de los estándares emitidos por Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera.

Algo que vale la pena resaltar, es que según el informe mencionado anteriormente, se señalan las autoridades competentes y el procedimiento para la expedición de las normas, además se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento, asignándole al

Consejo Técnico de la Contaduría Pública liderar el desarrollo del proceso de convergencia y en cumplimiento de dichas responsabilidades publicó un documento que denominó Direccionamiento Estratégico del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

En México, según el informe presentado por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera A.C., por el representante Pérez. (2011)

A fines del 2008, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) y el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera A.C., -CINIF- anunciaron conjuntamente que a partir de 2012 será obligatorio para las emisoras que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores (BMV) excepto las de los sectores financiero, asegurador y afianzador, adoptar las NIIF; su adopción anticipada es permitida si se cumple con ciertos requisitos. El objetivo es que el proceso de convergencia concluya en el 2012, con lo cual al eliminarse las diferencias antes mencionadas, las entidades que apliquen las NIF mexicanas estarán cumpliendo también con Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-. (Emisores)

En ese país, fue necesaria la modificación de la Ley por parte de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y como se menciona en el informe, es obligatorio a partir del 2012, para las empresas que cotizan en la bolsa adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera. El objetivo es que el proceso de convergencia concluya en el 2012 con lo cual les dé tiempo a las entidades a desvanecer o eliminar las diferencias existentes de las entidades que apliquen las Normas de Información Financiera NIF mexicanas y las Normas Internacionales de Información Financiera.

En Panamá, el informe de la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera de Panamá, según su representante Guardia de López. (2011)

En Panamá la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera de Panamá, Mediante Ley 6 del 2006, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas en Panamá, se adoptan las Normas de Información Financiera en Panamá (Completas) y las mismas fueron publicadas en Gaceta Oficial. (Emisores)

En Panamá, también hubo necesidad de modificar la legislación y se ha convertido en un proceso un poco largo y que tiene vigencia, por lo que estamos llamados a pedir derecho de autor de las Normas Internacionales de Información Financiera, completas debido a sus cambios y vencimientos.

En Paraguay, el informe del Colegio de Contadores del Paraguay, según el representante Sánchez. (2010)

En Paraguay, el Colegio de Contadores del Paraguay, en agosto del 2011, emitió la resolución RT9/2011 que estableció la obligatoriedad de las normas: Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, para todas las empresas de interés público (bancos, financieras, cooperativas, cotizadas) desde enero del 2009. (Emisores)

Es decir, no ha sido necesario modificar la legislación interna, y se ha iniciado el proceso de adopción con las empresas que cotizan en la bolsa, los bancos y financieras y las cooperativas, y al resto de las empresas o entidades, lo iniciaron a partir del año 2012.

En Uruguay, el informe del Colegio de Contadores Economistas y Administradores del Uruguay, según su representante Bergalli. (2011)

En el año 2005, comenzó un Proyecto de Convergencia hacia la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, a través del apoyo del BID, mediante un esquema institucional que utilizó como nexo al Colegio de Contadores Economistas y Administradores del Uruguay –CCEAU-, cuyo objetivo fue la difusión y capacitación sobre Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, dentro del territorio nacional.

Dicho proyecto finalizó en el año 2009, habiendo cumplido con su objetivo y capacitado a una mayoría de los asociados del CCEAU en estos nuevos temas, proceso que continúa actualmente como un estilo de Educación Permanente impulsado por Colegio de Contadores Economistas y Administradores del Uruguay.

Para las empresas de mayor tamaño la aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera, entro en vigencia el 7 de agosto del 2007 (fecha de publicado del Decreto 266/007). Existen muchas empresas, que aplican la versión actualizada de Normas Internacionales de Información Financiera.

Las empresas de menor importancia o relativas al tamaño, la aplicación parcial de esas Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, en igual versión, es aplicada. Son obligatorias las siguientes: NIC.1, 2, 7, 8, 10, 16,18, 21, 27, 28, 36, 37, 41, y Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-. (Emisores)

En Uruguay, fue necesario modificar la legislación para poder adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera, y al igual que en otros países se inició con las empresas grandes, o que son reguladas y se finalizó la adopción en el año 2009. A las empresas de menor tamaño, se les permitió la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, y se encuentran en proceso de adopción.

En Venezuela, el informe de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), según Rodríguez. (2011)

En Venezuela, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), decidió el 31 de Enero 2004, la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, a partir del año 2008, para grandes entidades distintas a compañía de responsabilidad pública. Luego se decidió aplicar a partir del año 2011, las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas Entidades. (Emisores)

Es decir, tampoco se ha modificado la normativa legal y ya se encuentra en proceso de adopción, utilizando el mismo procedimiento de Uruguay para llevar a cabo el proceso, el cual se inició cuando las grandes empresas fueron adoptando las Normas Internacionales de Información Financiera, y las pequeñas que no están reguladas y las que no son de responsabilidad pública adopten las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

Análisis de la legislación internacional

La experiencia ha enseñado que la conversión trae consigo una oportunidad única de evaluar de forma detallada, la información financiera y partir de “cero” para adoptar las mejores normas financieras y procesos que se ajusten a las necesidades de cada entidad.

Se espera que la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera, impacte los indicadores claves de las empresas, como sus rendimientos y se requerirá de una extensa y minuciosa participación y comunicación con directiva, alta gerencia, los accionistas y otras partes interesadas.

Las Normas Internacionales de Información Financiera, podrían tener un amplio impacto en la infraestructura de la empresa, incluyendo los procesos internos, sistemas, controles e incluso los contratos y relación con los clientes y proveedores.

Las empresas determinarán cuáles cambios son necesarios y urgentes, y cuáles no. Lo importante es conocer las opciones disponibles que les permitan desarrollar un plan adecuado para la consecución de dichos cambios.

El proceso de conversión demanda un cambio sólido en la administración, iniciado y promovido por los líderes de la compañía.

En algunos países, como se pudo apreciar en el informe de cada ente emisor de normas en Latinoamérica, se pudo implementar y adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera, sin modificar la ley, como es el caso de Chile, Paraguay y Venezuela. En otros países hubo la necesidad reformar la ley local para permitir la adopción de las

Normas Internacionales, como fueron los casos de Argentina, Brasil, Colombia, México y Uruguay. También se conoce el caso de España, que modificó su ley antes de poder adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera, en el año del 2005.

Principales grupos de usuarios externos de los estados financieros de las empresas, en el ámbito mercantil, de acuerdo con la experiencia y el trato comercial

Al establecer normas sobre la forma y el contenido de los estados financieros con propósito de información general, las necesidades de los usuarios de los estados financieros son primordiales. Los diferentes usuarios, entre otros, son los siguientes:

- Bancos que efectúan préstamos a las empresas.
- Vendedores que venden en diferentes mercados las empresas y utilizan los estados financieros de las mismas, para tomar decisiones sobre créditos y precios.
- Agencias de calificación crediticia y otras, que utilicen los estados financieros de las empresas para calificarlas.
- Clientes de las empresas, que utilizan los estados financieros de éstas para decidir hacer negocios.

- Accionistas de las empresas, que no son también gestores de sus empresas.

Los usuarios de los estados financieros de las empresas, pueden tener menor interés en cierta información de los estados financieros con propósito de información general preparados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, que los usuarios de los estados financieros de entidades cuyos títulos están registrados para cotizar en bolsa o que tienen otro tipo de obligación pública de rendir cuentas.

Por ejemplo, los usuarios de los estados financieros de las empresas pueden tener un mayor interés en los flujos de efectivo a corto plazo, la liquidez, la fortaleza del balance y la cobertura de los intereses, y en la tendencia histórica de resultados y cobertura de intereses y no sobre información que pretende ayudar a la realización de previsiones sobre los flujos de efectivo a largo plazo, los resultados y el valor de una entidad.

Sin embargo, los usuarios de los estados financieros de las empresas, pueden necesitar alguna información que habitualmente no se presenta en los estados financieros de entidades cotizadas. Por ejemplo, como una alternativa a los mercados públicos de capitales, las empresas a menudo obtienen capital de sus accionistas, administradores y proveedores, y los accionistas y administradores a menudo pignoran activos personales para

que las empresas puedan obtener financiación bancaria, este tipo de información es vital para la toma de decisiones, debido a que si las inversiones están garantizando algún préstamo, debe de conocerse inmediatamente y los estados financieros deben de divulgar esa información.

Beneficios de la adopción y aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera.

En la práctica, los beneficios de la adopción y aplicación de las normas contables difieren entre entidades o empresas que informan, dependiendo principalmente de la naturaleza, el número y las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros de la entidad que reporta, por ejemplo los siguientes beneficios:

- Mejor acceso al capital
- Mejor posibilidad de comparar la información financiera de diferentes entidades o empresas, con similares o iguales actividades económicas, con el fin de tomar decisiones acertadas y bien informadas.
- Más transparencia de la información financiera de las empresas.
- Mejor calidad de reportes comparado con las normas contables nacionales existentes

- Menor carga para las entidades en jurisdicciones donde son requeridas las normas contables nacionales
- Alrededor de 31,000 empresas en 68 países en desarrollo, las empresas con mayor transparencia financiera experimentan significativamente menos problemas al acceder a financiamiento externo y obtener los fondos a menor costo que las otras empresas. “Transparencia, Propiedad, y Restricciones Financieras en las empresas Privadas” (Hope, Thomas, y Vya:2009)
- Otro estudio de 7,000 empresas en 20 mercados emergentes, encontró evidencia de que la calidad de la contabilidad, afecta positivamente la eficiencia en las inversiones y depende de la ley local. “Calidad de Reporte Financiero y Eficiencia en Invertir de Empresas Privadas en Mercados Emergentes” (Chen, Hope, y Li:2009)

La naturaleza y el grado de diferencias entre las Normas Internacionales de Información Financiera, y una base local, en este caso Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, para las empresas se determinan en función de las necesidades de los usuarios y de un análisis de costo-beneficio.

Los costos relacionados pueden no diferir de forma significativa. El Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera, concluyó que la relación costo-beneficio debe evaluarse en relación con las

necesidades de información de los usuarios de los estados financieros de una entidad.

Esto significa, que el usuario quiere tener información confiable y transparente que refleje la situación financiera real de la empresa, que no tiene ningún sesgo o interés particular, con el fin de no tomar decisiones incorrectas sobre la información que la administración de cada empresa proporcione, y que pudieran provocar pérdidas a los diferentes tipos de inversionistas.

Análisis legal jurídico de aplicación

Los profesionales de la Contaduría Pública en el ejercicio de su profesión, deben de poseer los conocimientos necesarios en materia mercantil y tributaria que les permita aplicar los aspectos legales en forma objetiva; tomando en cuenta también los aspectos técnico-contables, que sirven para determinar, entre otras cosas, las utilidades o pérdidas que genere la empresa, las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con el objetivo de poder asesorarlos en un ambiente eminentemente legal y tributario que les permita pagar sus impuestos correctamente.

La norma que regula el procedimiento de interpretación dentro del ordenamiento jurídico fiscal guatemalteco es el artículo 4 del Código Tributario, el cual en su parte conducente, expresa:

La interpretación de las normas tributarias se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial

Conforme al artículo mencionado, se aprecia que el intérprete debe tomar en cuenta básicamente dos cosas: los principios contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Código Tributario y en la ley en donde se encuentre aquello que se quiera interpretar. De estos principios, obtenemos únicamente los parámetros de observancia general que orientan toda interpretación pero no la metodología o procedimientos que tiene que seguirse para interpretar una norma jurídica.

Hay que considerar que la legislación mercantil y tributaria guatemalteca adolece de situaciones por demás comentadas, que en lugar de facilitar la interpretación y la aplicación de las normas legales aplicables; confunden y entorpecen la aplicación de las mismas y no permiten que con facilidad el comerciante y empresario pague los impuestos correctamente.

Todo lo anterior, genera un ambiente de incertidumbre que motiva al funcionario de la Administración Tributaria a interpretar las leyes en forma discrecional a favor del fisco (*Indubio pro fisco*) o viceversa, el comerciante o empresario, contribuyente a favor de sí mismo (*Indubio contra fisco*).

El problema de la interpretación de la norma legal y su posterior aplicación se origina por los siguientes aspectos:

1. Porque las leyes mercantiles y tributarias, son concebidas sin considerar sus aspectos legales (principios constitucionales, doctrina y practica positiva) y aspectos técnicos (Las Normas Internacionales de Información Financiera.
2. Por la proliferación de leyes que complican la estructura mercantil y tributaria.
3. Por las disposiciones tributarias internas, emitidas por la propia Administración Tributaria que afectan el orden jerárquico Constitucional.
4. Por la promulgación de leyes mercantiles y tributarias, que de antemano se saben inconstitucionales.

Los comerciantes y empresarios no han adoptado en sus empresas para la preparación y presentación de Estados Financieros, las Normas Internacionales de Información Financiera, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera, debido a que el Código de Comercio, todavía estipula que se deben utilizar los principios de contabilidad generalmente aceptados y que al momento de interpretar la normativa tributaria, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, les permite dentro del aspecto técnico contable, considerar, por ejemplo, como analizamos en los gastos deducibles del Impuesto sobre la Renta, generar una reserva para cuentas incobrables sobre una base estimada del 3% sobre el saldo indiscriminado de clientes y cuentas por cobrar del giro habitual del negocio. Pero también al fisco, grabar ingresos, como pudiera ser la utilidad generada por diferencial cambiario por simple partida contable, sin considerar los gastos o pérdidas que pudiera generarse por ese concepto.

Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades, NIIF para Pymes

Es importante mencionar que el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera, con el fin de que los comerciantes y empresarios que a menudo elaboran estados financieros para su uso personal, es decir de los propietarios-gerentes de empresas personales o familiares, que

pueden estar constituidas legalmente como personas individuales o jurídicas, o para información fiscal, permite la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades, NIIF para Pymes, y que proporcionan información útil sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad, a una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información, como lo son las entidades reguladas o que cotizan en bolsa. Por consiguiente, los estados financieros se dirigen a la satisfacción de las necesidades comunes de información de un amplio espectro de usuarios, por ejemplo accionistas, acreedores y empleados.

Así como también, para la Administración Tributaria que tienen el poder de demandar cualquier información que necesiten para cumplir con su evaluación fiscal y la determinación de los impuestos; y que consideran los estados financieros como el punto de partida para determinar las ganancias o rentas imponibles.

Algunas empresas utilizan políticas fiscales, que permite la legislación, para reducir el impacto de la utilidad imponible, por supuesto dentro del marco legal, con el propósito de determinar la base para el cálculo y pago de los impuestos. No obstante, las normas contables globales para las PYMES, permiten realizar una conciliación que sea desarrollada

fácilmente a nivel nacional y que se utilice para ajustar la utilidad financiera medida por la Normas Internacionales de Información Financiera para las pequeñas y medianas entidades, con el resultado de la utilidad o ganancia imponible según las leyes y regulaciones nacionales.

Análisis comparativo de las bases para la preparación de información financiera entre los Principios de contabilidad generalmente aceptados, las Normas Internacionales de Información Financiera y la Ley del Impuesto Sobre la Renta

El análisis es importante para tomar decisiones adecuadas. Los estados financieros proporcionan la información que refleja la situación financiera y el desempeño económico de un negocio, es decir el resultado de la operación, la utilidad o la pérdida.

Para obtener un mejor análisis de la información contenida en los estados financieros, es indispensable conocer y comprender las bases, normas y reglas, sobre las que es preparada y presentada la información que contienen los mismos, para evitar conclusiones o interpretaciones inadecuadas sobre los aspectos financieros del negocio.

Por medio de la comparación de los resultados del análisis financiero, sobre estados financieros de una misma entidad preparados y presentados en función de bases diferentes, cómo los Principios de

Contabilidad Generalmente Aceptados, las Normas Internacionales de Información Financiera y el Impuesto Sobre la Renta, utilizados actualmente en Guatemala, se establecen diferencias significativas y consideraciones a tomar en cuenta, luego de interpretar las incidencias y los efectos, que pueden conducir al usuario de la información financiera, a conclusiones incorrectas sobre la realidad objeto de estudio, y por lo tanto, influir directamente en sus decisiones económicas y financieras.

Derivado de lo anterior, al utilizar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, una entidad refleja mejores resultados con relación al rendimiento, rotación y rentabilidad sobre sus activos y patrimonio, bajo este criterio prevalece el principio de costo histórico en la valuación de activos y que sigue una tendencia conservadora, para reflejar la situación financiera y determinar los resultados de la operación. Es decir, registra y provisiona los gastos que se conocen, inclusive sin haber sido realizados, y los ingresos hasta que se realizan.

En cambio, tomando como base las Normas Internacionales de Información Financiera, una entidad presenta en forma más realista la situación, principalmente derivado del enfoque de presentar al valor actualizado o valor razonable o de mercado de los componentes del balance general; es decir a diferencia de una valuación de los activos al costo histórico como lo realiza los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y las Normas Internacionales de Información

Financiera, determina el valor actual y ajusta el resultado con el fin de reflejar la realidad financiera de la empresa, por supuesto no se identifica que cambiara el resultado, sino mejor dicho dará a conocer el resultado de la operación ya sea utilidad o la pérdida real que ha obtenido la empresa, así como también, reconoce la inversión por los desembolsos por marcas, nuevas tecnologías, creatividad, investigación y desarrollo de productos, etc.; como el criterio primordial para reflejar la situación financiera.

En cambio, el Impuesto sobre la Renta tiene influencia significativa en la preparación y presentación de información financiera, específicamente en la determinación de las utilidades, por la aplicación de las deducciones fiscales que limitan la estimación contable relativa a gastos, las cuales a menudo se interpretan como una política contable, y por lo tanto, su efecto es reflejar mejores resultados en la evaluación de rentabilidad con relación a ventas, determinando una renta depurada sobre la cual se calcula el impuesto sobre la renta, por supuesto con el fin que el contribuyente pague impuestos.

Propuesta conforme al análisis legal y jurídico de reforma del Código de Comercio, para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en Guatemala

Como resultado del análisis de la situación actual en Guatemala, los comerciantes y empresarios no han adoptado en sus empresas para la preparación y presentación de estados financieros, según las Normas Internacionales de Información Financiera. Frente a esta problemática, es conveniente reformar las leyes mercantiles de acuerdo a la doctrina jurídica, a la jerarquía constitucional, a la Ley del Organismo Judicial, y al Código Tributario, tomando en cuenta también los aspectos técnico-contables, y las Normas Internacionales de Información Financiera, para favorecer una correcta aplicación tanto de sus aspectos legales como técnico contables, con el fin de lograr la armonización legal y reglamentaria con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por el órgano rector de la profesión contable en Guatemala, e identificar claramente que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, serán las Normas Internacionales de Información Financiera, por lo tanto se plantea proponer ante el Colegio de Contadores Públicos y Auditores, específicamente ante la comisión ad-hoc del colegio, ante el Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas y ante el Congreso de la

República, específicamente, ante la Comisión de Finanzas, la propuesta de reformar el Código de Comercio con el fin de identificar que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala serán las Normas Internacionales de Información Financiera, o las Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades, NIIF para Pymes.

Conclusiones

Con el desarrollo y modernización de la economía en el mundo, la importancia de la información financiera relevante y confiable de las entidades ha adquirido mayor trascendencia, provocando que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, evolucionen de acuerdo a las prácticas comerciales de vanguardia; a las necesidades de información de los inversionistas, acreedores, y administradores; a las regulaciones de entes gubernamentales; y, por el razonamiento y experiencia de los profesionales en el ramo contable. Además, mejoran la posibilidad de comparar la información financiera de diferentes entidades, con similares o iguales actividades comerciales, la calidad de las auditorías y facilitan la educación y el entrenamiento del personal, que a la larga, reduce el costo del control y de la elaboración de la información financiera y contable.

El Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, órgano rector de la profesión contable en Guatemala, aprobó adoptar como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, referidos en el Código de Comercio, para la preparación y presentación de estados financieros, las Normas Internacionales de Información Financiera, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de

Información Financiera.

Los comerciantes y empresarios no han adoptado en sus empresas para la preparación y presentación de estados financieros, las Normas Internacionales de Información Financiera, debido a que el Código de Comercio todavía estipula que se deben utilizar los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Como resultado del análisis de la situación local e internacional, es necesario reformar el Código de Comercio con el fin de identificar que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala serán las Normas Internacionales de Información Financiera, con el fin de lograr la armonización legal y contable.

Referencias

Libros

Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. (1996), Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala.

Editorial Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores
Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.
(2013) Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF-,
Editorial Fundación del Comité de Normas Internacionales de
Contabilidad, Departamento de Publicaciones.

Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.
(2009) Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas
y medianas entidades, -NIIF para PYMES- Editorial Fundación del
Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, Departamento de
Publicaciones.

Federación Internacional de Contadores. (2009) Normas Internacionales
de Auditoría, -NIAS-, Federación Internacional de Contadores (IFAC),
Departamento de Publicaciones.

Villegas, Héctor B. (1987) Curso de Finanzas, Derecho Financiero y
Tributario. Buenos Aires Ediciones Depalma.

Diccionarios

Cabanellas, G. (2001) Diccionario jurídico elemental. Buenos Aires. Editorial Heliasta.

Corripio, F. (1994) Diccionario Práctico Sinónimos Antónimos. Barcelona. Editorial: Larousse.

Leyes

Constitución Política de la República de Guatemala.

Ley del Organismo Judicial Decreto 2-89 y sus Reformas del Congreso de la República de Guatemala 1989.

Código Tributario Decreto 6-91 y sus Reformas del Congreso de la República de Guatemala, 1991.

Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Código de Comercio Decreto 2-70

Páginas Web

Emisores Latinoamericanos de Normas Contables, Estado del proceso IFRS, http://glenif.org/es/images/stories/pdf/processo_ifrs_es.pdf. Recuperado el 17 de noviembre del 2013.

Informe presentado por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Representante: Jorge J. Gil. http://glenif.org/es/images/stories/pdf/processo_ifrs_es.pdf. Recuperado el 17 de noviembre del 2013.

Informe presentado por el Consejo Federal de Contabilidad de Brasil, Representante: Ricardo Lópes Cardoso. http://glenif.org/es/images/stories/pdf/processo_ifrs_es.pdf. Recuperado el 17 de noviembre del 2013.

Informe del Colegio de Contadores de Chile, Representante: Mario Muñoz Vidal. http://glenif.org/es/images/stories/pdf/processo_ifrs_es.pdf. Recuperado el 17 de noviembre del 2013.

Informe del Consejo Técnico de la Contaduría Pública de Colombia, Representante: Luis Alonso Colmenares Rodríguez. http://glenif.org/es/images/stories/pdf/processo_ifrs_es.pdf. Recuperado el 17 de noviembre del 2013.

Informe de la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera de Panamá, Representante: Elizabeth Guardia de López. (http://glenif.org/es/images/stories/pdf/processo_ifrs_es.pdf). Recuperado el 17 de noviembre del 2013.

Informe del Colegio de Contadores del Paraguay, Representante: Francisco Sánchez Rodas. http://glenif.org/es/images/stories/pdf/processo_ifrs_es.pdf. Recuperado el 17 de noviembre del 2013.

Informe de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), Representante: Rafael Rodríguez Ramos. http://glenif.org/es/images/stories/pdf/processo_ifrs_es.pdf. Recuperado el 17 de noviembre del 2013.