

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**“EFECTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS POR EL REGISTRO DEL
DESMANTELAMIENTO O RETIRO FUTURO DE UN ELEMENTO DEL
COMPONENTE DE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO PARA UNA
EMPRESA QUE SE DEDICA A LA DISTRIBUCIÓN DE COMBUSTIBLE”**



TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

JAVIER ESTUARDO HERRERA MONTENEGRO

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADO

Guatemala, noviembre de 2014

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

Decano	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Vocal Segundo	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Tercero	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal Cuarto	P.C. Oliver Augusto Carrera Leal
Vocal Quinto	P.C. Walter Obdulio Chigüichón Boror

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

Área Matemática - Estadística	Lic. Edgar Arnulfo Valdés Castañeda
Área Contabilidad	Lic. Carlos Humberto Echeverría Guzmán
Área Auditoría	Lic. Moisés Mardoqueo Sapón Ulin

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

Presidente	Lic. Guillermo Javier Cuyún González
Secretario	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Examinador	Lic. Christian Omar De León Rodríguez

Lic. MSc. Erick Orlando Hernández Ruiz
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
Colegiado No. 4042
MASTER EN ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

Guatemala,
2 de mayo de 2014

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

Respetable Señor Decano:

De conformidad con la designación contenida en el DIC.AUD.272-2013 de fecha dieciséis de agosto del dos mil trece, del Decanato de la Facultad de Ciencias Económicas para asesorar al señor Javier Estuardo Herrera Montenegro, carné 200613053-1 en su trabajo de tesis denominado "EFECTO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS POR EL REGISTRO DEL DESMANTELAMIENTO O RETIRO FUTURO DE UN ELEMENTO DEL COMPONENTE DE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO PARA UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA DISTRIBUCIÓN DE COMBUSTIBLE", me permito informarle que, de conformidad con la revisión efectuada, el trabajo indicado llena los requisitos que el reglamento establece.

El trabajo referido constituye un aporte importante para los profesionales de las ciencias económicas, empresas, instituciones y personas interesadas en el tema objeto de estudio. En tal virtud, en opinión del suscrito, el trabajo presenta una investigación cuya actualidad y calidad, reúne los requisitos académicos necesarios que el caso amerita.

Con base en lo anteriormente expuesto, recomiendo que el trabajo realizado sea aprobado para su presentación por el señor Herrera Montenegro, en el Examen Privado de Tesis, previo a conferírsele el título de Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado.

Atentamente,


Lic. MSc. Erick Orlando Hernández Ruiz



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

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

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
DIEZ DE NOVIEMBRE DE DOS MIL CATORCE.**

Con base en el Punto cuarto, inciso 4.1, subinciso 4.1.1 del Acta 19-2014 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 4 de noviembre de 2014, se conoció el Acta AUDITORÍA 322-2014 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 29 de septiembre de 2014 y el trabajo de Tesis denominado: "EFECTO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS POR EL REGISTRO DEL DESMANTELAMIENTO O RETIRO FUTURO DE UN ELEMENTO DEL COMPONENTE DE LAS PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO PARA UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA DISTRIBUCIÓN DE COMBUSTIBLE", que para su graduación profesional presentó el estudiante JAVIER ESTUARDO HERRERA MONTENEGRO, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"



LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO

LIC. JOSE ROLANDO SECADA MORALES
DECANO



Smp.

ACTO QUE DEDICO

A DIOS:

Por que me ha acompañado en todo momento y sin su aprobacion nada de esto fuera posible.

A MI MADRE

Blanca Estela Montenegro Lopez, por su apoyo y amor incondicional

A MIS HERMANOS

Carlos Mauricio Herrera Montenegro,
Claudia Ileana Herrera Montenegro y
Francisco Herrera Montenegro.

A MI NOVIA

Sonia Lisbeth Guevara Santisteban

A MIS AMIGOS

A mis compañeros y amigos de la universidad, por todos los momentos de apoyo.

A MI ASESOR

Erick Orlando Hernandez Ruiz, por toda su ayuda y apoyo.

A TODOS LOS PRESENTES

Por compartir este triunfo con migo

ÍNDICE

	PÁGINA
INTRODUCCIÓN	i
CAPÍTULO I	
EMPRESA DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLE	
1.1 Antecedentes históricos	1
1.1.1 Antecedentes históricos de las gasolineras	1
1.1.2 Antecedentes del petróleo	2
1.1.3 Fabricación de la gasolina comercial	5
1.2 Definición	6
1.2.1 Empresa	6
1.3 Objetivos	7
1.4 Características	7
1.4.1 Características de una empresa distribuidora de combustible	7
1.4.2 Características de combustibles derivados del petróleo	8
1.5 Esquema organizacional de una empresa de venta de combustibles	10
1.6 Actividades de operación	11
1.6.1 Sector de gasolineras	11
1.6.2 Volúmenes de ventas	11
1.6.3 Institución que supervisa a las estaciones de servicio	12
1.7 Legislación tributaria aplicable	12
1.7.1 Ley de Comercialización de Hidrocarburos, Decreto 109-97	13
1.7.2 Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto 38-92	15
1.7.3 Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008	17
1.7.4 Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 y sus reformas en la ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 Libro IV.	17

1.7.5	Acuerdo que aprueba los formatos de pólizas o declaraciones de mercancías para distintos regímenes aduaneros, Acuerdo Ministerial 059-2000	18
1.7.6	Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 Libro I, Impuesto Sobre la Renta	20
1.8	Requisitos legales para la constitución de una importadora y distribuidora de combustible	20
1.8.1	En el Registro Mercantil	20
1.8.2	En la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)	22
1.8.3	Ante el Ministerio de Energía y Minas	23

CAPÍTULO II

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

2.1	Definición de propiedades, planta y equipo	25
2.2	Clasificación de las propiedades, planta y equipo	26
2.2.1	Activos intangibles	26
2.2.2	Activos tangibles	28
2.3	Procedimiento para registrar las propiedades, planta y equipo	31
2.3.1	Modelos permitidos para la contabilidad de las propiedades, planta y equipo	33
2.4	Revaluaciones de propiedades, planta y equipo	36
2.4.1	Aspectos a considerar en el modelo de revaluación	36
2.4.2	Revaluación de las propiedades, planta y equipo según la ley del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala	37
2.4.3	Revaluación de las propiedades, planta y equipo según NIC 16 Propiedades, planta y equipo	39
2.4.4	Razones por las que una empresa revalúa sus propiedades, planta y equipo	43
2.5	Componentes del costo de las propiedades, planta y equipo	43

2.6	Reconocimiento y medición de los costos de las propiedades, planta y equipo	45
2.6.1	Medición	45
2.6.2	Reconocimiento	45
2.6.3	Características principales en el reconocimiento y valoración de las propiedades, planta y equipo	48
2.7	Vida útil	49
2.7.1	Vida útil de un elemento de las propiedades, planta y equipo	49
2.8	Depreciaciones	50
2.8.1	Depreciación del activo en contabilidad	50
2.8.2	Métodos de depreciación	51
2.8.3	Porcentajes de depreciación	54
2.9	NIC 16 Propiedades, planta y equipo	55

CAPÍTULO III

PROVISIÓN POR DESMANTELAMIENTO

3.1	Definición de provisiones	59
3.1.1	Estimación fiable de una provisión	60
3.1.2	Diferencia entre provisiones y otros pasivos	60
3.2	Reconocimiento de una provisión por costos de desmantelamiento	61
3.3	Tasa de descuento	62
3.3.1	Definición	62
3.3.2	Función de la tasa de descuento para el cálculo de provisión por desmantelamiento	63
3.4	Registro en la valorización inicial de la provisión	63
3.5	Actualización de la provisión	68
3.6	NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	77
3.7	CINIIF 1 Cambios en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares	79
3.8	ISR diferido	82

3.8.1	Definición	82
3.8.2	Diferencias temporales y diferencias permanentes	83
3.8.3	Impacto en ISR diferido por el registro del desmantelamiento, retiro o restauración de un elemento de las propiedades, planta y equipo	85
3.9	Participación del Contador Público y Auditor en el registro de la provisión por desmantelamiento, retiro o restauración de un elemento de las propiedades, planta y equipo	85

CAPÍTULO IV

EFFECTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS POR EL REGISTRO DEL DESMANTELAMIENTO O RETIRO FUTURO DE UN ELEMENTO DEL COMPONENTE DE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO PARA UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA DISTRIBUCIÓN DE COMBUSTIBLE (CASO PRÁCTICO)

4.1	Antecedentes de la empresa	87
4.2	Cantidad y vida útil de los tanques de combustible	91
4.3	Contrato de arrendamiento	95
4.4	Cotización por el desmantelamiento de los tanques de combustible	97
4.5	Cálculo de provisión por desmantelamiento de tanques de combustible	101
4.5.1	Valor presente de la provisión (VPP)	101
4.5.2	Contabilización del primer año y actualización de la provisión	106
4.6	Impacto al ISR diferido por el registro del desmantelamiento	111
4.7	Registros contables por el pago del desmantelamiento	116
4.8	Impacto en estados financieros	125
	CONCLUSIONES	138
	RECOMENDACIONES	139
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	141

ÍNDICE DE FIGURAS

No.	DESCRIPCIÓN	Página
1	Esquema organizacional de una empresa que se dedica a la venta de combustibles	10
2	Activos que se consideran parte de las propiedades, planta y equipo	30
3	Cotización 2013 por desmantelamiento de la estación de servicio Mariscal	97

ÍNDICE DE TABLAS

No.	DESCRIPCIÓN	Página
1	Valor presente de la provisión 2013 al 2023 de Telegonsa	71
2	Actualización del valor presente de la provisión 2019 al 2023 de Telegonsa	72
3	Procedimientos a realizar para realizar provisión por desmantelamiento	90
4	Listado de estaciones de servicio de Petrosa	92
5	Costo cotizado por desmantelamiento de estación	99

6	Costo cotizado por el desmantelamiento de la estación Mariscal	99
7	Tasa inflacionaria interanual del 2009 al 2013	102
8	Efecto de la inflación 2013 a 2023 de estación Mariscal	103
9	Valor presente de la provisión 2013 a 2023 de estación Mariscal	106
10	Contabilización de la provisión inicial del costo de desmantelamiento	107
11	Contabilización de la depreciación del costo del desmantelamiento	108
12	Contabilización de la actualización de la provisión por calculo del valor presente	110
13	Contabilización por el efecto del ISR diferido	113
14	Efecto de ISR diferido 2013 a 2022 por provision de desmantelamiento estación Mariscal	115
15	Efecto en la cuenta Inmuebles, Maquinaria y Equipo durante los 10 años	117
16	Efecto en la cuenta Depreciación Acumulada durante los 10 años	117
17	Efecto en la cuenta Impuesto Sobre la Renta Diferido Activo	118

durante los 10 años

18	Efecto en la cuenta Provisión por Desmantelamiento durante los 10 años	119
19	Efecto en la cuenta Depreciaciones (Gastos de Venta)	120
20	Efecto en la cuenta ISR Diferido Ingreso durante los 10 años	120
21	Efecto en la cuenta ISR Diferido Ingreso durante los 10 años	121
22	Efecto en la cuenta Utilidades Retenidas durante los 10 años	122
23	Contabilización por el pago del desmantelamiento en el año 2,023	123
24	Contabilización de la reversión del Impuesto Sobre la Renta Diferido Activo en el año 2,023	124

INTRODUCCIÓN

Guatemala es un país eminentemente importador de combustibles derivados del petróleo. En Guatemala existen varias empresas que se dedican a la venta y distribución de combustibles derivados del petróleo, este tipo de empresas venden sus productos por medio de estaciones de servicio, en ocasiones el lugar en donde tienen localizadas las estaciones de servicio es arrendado y los arriendos se trabajan bajo un contrato que contiene terminos que obligan que al finalizar el contrato si no se renova se debe de devolver el lugar libre de construcciones, es decir debiesen de dismantelar las instalaciones y el equipo que les ha servido en la estación para la venta de sus productos, el hacer esto conlleva una serie de registros contables y presentación en los estados financieros que son exigidas por las Normas Internacionales de Informacion Financiera ya que su tratamiento es especial y deriva realizar varios registros dentro de la contabilidad, es por ello que se identificó la necesidad de desarrollar la presente investigación que lleva como título. **“Efecto en los estados financieros por el registro del dismantelamiento o retiro futuro de un elemento del componente de las propiedades, planta y equipo para una empresa que se dedica a la distribución de combustible”** asi mismo se incluye en los estados financieros el efecto de los registros por la provisión de dismantelamiento.

El desarrollo de esta investigación inicia con el Capitulo I, se abarcan temas generales sobre la empresa importadora y distribuidora de combustibles, antecedentes históricos del uso de los combustibles y componentes de los combustibles, entre otros.

El capítulo II se desarrolló con informacion de las propiedades, planta y equipo, ya que es por estos que se hace la provisión por dismantelamiento, retiro y restauración, en este capítulo se desarrollan definiciones de las propiedades, planta y equipo, clasificación, vida util, depreciaciones, métodos de depreciación, valores a reconocer en las propiedades, plantay equipo, se hace referencia al marco tecnico relacionado.

En el capítulo III, se trata la provisión por desmantelamiento, en este capítulo se explica desde lo que es un provisión, la diferencia que tiene con los demás pasivos, hasta llegar a lo que es la provisión por desmantelamiento, se explica como debe de realizarse el registro por desmantelamiento, lo que se debe de tomar en cuenta para poderlo realizar y la importancia que este tiene dentro de los estados financieros.

En el capítulo IV se desarrolla el caso práctico por el registro de desmantelamiento de tanques de combustible y estaciones de servicio, en este capítulo se explica y desarrolla paso a paso todo el tratamiento contable y financiero que se debe de realizar al considerar este tipo de provisiones, el impacto que tiene este tipo de registros en el impuesto sobre la renta diferido y el impacto que este tipo de registros tiene dentro de los estados financieros.

Por último se presentan las conclusiones, recomendaciones y referencias bibliográficas.

CAPÍTULO I

EMPRESA DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIBLE

1.1 Antecedentes históricos

1.1.1 Antecedentes históricos de las gasolineras

“En los primeros años de 1900, eran muy pocos los países que contaban con refinerías propias de gasolina, el país más cercano a Guatemala era México quien contaba con los primeros ensayos en el refinamiento de petróleo para la producción de gasolina.

En los Estados Unidos fue hasta en el año de 1907 que la empresa Standard oil of California inaugura la primer estación o gasolinera ChevronTexaco, en la ciudad de Seattle, en el estado de Washington.

En el año de 1905 con la llegada de los primeros automóviles, la necesidad del consumo de gasolina se hizo más necesaria y se inicia la demanda del vital carburante.

Para estos años la gasolina llegaba a Guatemala por vía marítima en barcos la cual era importada en latas de 5 galones y toneles, y era comercializada en las calles de la ciudad por donde circulaban los primeros vehículos que llegaron a Guatemala, para esos años el costo de un galón de gasolina oscilaba al precio de \$0.04 centavos de dólar, esta práctica se mantuvo por varios años hasta la apertura del primer lugar en que se expendía Gasolina en Guatemala.

Luego con la llegada del lanzamiento del automóvil modelo T de Henry Ford se vió incrementada la cantidad de vehículos en Guatemala y este auge incremento la necesidad de gasolina.

Fue en el año de 1923 que llego a Guatemala Walter Frank Siebold procedente de la ciudad de Milwaukee, Wisconsin, quien establece el primer estanco expendedor de Gasolina, que le llamo "El Cielito" esta primer Gasolinera se ubicaba en la falda del cerro del Cielito, (hoy 7a. Avenida y 18 Calle) Frente donde se ubica hoy la Tipografía Nacional y la Iglesia de Nuestra señora de los Remedios "El Calvario" y fue la primera en ofrecer servicio nocturno en toda Centroamérica.

Esta Gasolinera expandía gasolina marca El Águila, para un promedio de 280 vehículos que eran los que existían en estos años en toda la ciudad de Guatemala, la Gasolinera conto por primera vez en Guatemala con el servicio de Aire y Agua para los vehículos.

En el año de 1939, en la Ciudad de Quetzaltenango Juan Bautista Gutiérrez Blanco, Benito Gutiérrez Álvarez y Manuel de Jesús Gutiérrez Álvarez, fundan la primer gasolinera y venta de repuestos en dicho departamento.”
(20:1)

1.1.2 Antecedentes del petróleo

“El petróleo se conoce desde la prehistoria. La Biblia lo menciona como betún, o como asfalto. Por ejemplo se ve que en el Génesis, capítulo 11 versículo 3, se dice que el asfalto se usó para pegar los ladrillos de la torre de Babel; asimismo el Génesis, capítulo 4 versículo 10, nos describe cómo los reyes de Sodoma y Gomorra fueron derrotados al caer en pozos de asfalto en el valle de Siddim.

También los indígenas de la época precolombiana en América conocían y usaban el petróleo, que les servía de impermeabilizante para embarcaciones. Durante varios siglos los chinos utilizaron el gas del petróleo para la cocción de alimentos.

Sin embargo, antes de la segunda mitad del siglo XVIII las aplicaciones que se le daban al petróleo eran muy pocas.

Fue el coronel Edwin L. Drake quien perforó el primer pozo petrolero del mundo en 1859, en Estados Unidos, logrando extraer petróleo de una profundidad de 21 metros.

También fue Drake quien ayudó a crear un mercado para el petróleo al lograr separar la kerosina del mismo. Este producto sustituyó al aceite de ballena empleado en aquella época como combustible en las lámparas, cuyo consumo estaba provocando la desaparición de estos animales.

Pero no fue sino hasta 1895, con la aparición de los primeros automóviles, que se necesitó la gasolina, ese nuevo combustible que en los años posteriores se consumiría en grandes cantidades. En vísperas de la primera Guerra Mundial, antes de 1914, ya existían en el mundo más de un millón de vehículos que usaban gasolina.

En efecto, la verdadera proliferación de automóviles se inició cuando Henry Ford lanzó en 1922 su famoso modelo "T". Ese año había 18 millones de automóviles; para 1938 el número subió a 40 millones, en 1956 a 100 millones, y a más de 170 millones para 1964. Actualmente es muy difícil estimar con exactitud cuántos cientos de millones de vehículos de gasolina existen en el mundo.

Lógicamente el consumo de petróleo crudo para satisfacer la demanda de gasolina ha crecido en la misma proporción. Se dice que en la década de 1957 a 1966 se usó casi la misma cantidad de petróleo que en los 100 años anteriores. Estas estimaciones también toman en cuenta el gasto de los aviones con motores de pistón.

Posteriormente se desarrollaron los motores de turbina (jets) empleados hoy en los aviones comerciales, civiles y militares. Estos motores usan el mismo combustible de las lámparas del siglo pasado, pero con bajo contenido de azufre y baja temperatura de congelación, que se llama turbosina.

Desde luego, cuando se introdujeron los aviones de turbina, el uso de la kerosina como combustible de lámparas era casi nulo, debido al descubrimiento de la electricidad, de tal manera que en 1964 cerca del 80% del consumo total de ésta era para hacer turbosina.

Otra fracción del petróleo crudo que sirve como energético es la de los gasóleos, que antes de 1910 formaba parte de los aceites pesados que constituían los desperdicios de las refinerías. El consumo de los gasóleos como combustible se inició en 1910 cuando el almirante Fisher de la flota británica ordenó que se sustituyera el carbón por el gasóleo en todos sus barcos. El mejor argumento para tomar tal decisión lo constituyó la superioridad calorífica de éste con relación al carbón mineral, ya que el gasóleo genera aproximadamente 10,500 calorías/kg., mientras que un buen carbón sólo proporciona 7,000 calorías/kg.

Más tarde se extendió el uso de este energético en la marina mercante, en los generadores de vapor, en los hornos industriales y en la calefacción casera.” (12:1)

1.1.3 Fabricación de la gasolina comercial

“A principios del siglo XX, la obtención de gasolina de calidad era cuestión de suerte. La naturaleza proporcionaba los ingredientes, casi siempre parafinas (hidrocarburos lineales y cíclicos), pero diluidos con otros componentes contenidos en el petróleo crudo.

En la actualidad la gasolina es un producto hecho por el hombre, o sea que es sintética. Las principales razones son:

- Los crudos tienen un máximo de 25-30% de gasolina natural con índices de octano de 40 a 60, los cuales son demasiado bajos para usarse en los motores modernos de combustión interna. Esto se debe a la estructura molecular de los hidrocarburos que la constituyen.
- La cantidad de gasolina primaria o natural contenida en los crudos es insuficiente para satisfacer la gran demanda provocada por los cientos de millones de vehículos que circulan diariamente por las carreteras y calles del mundo entero.

Las dos razones aquí mencionadas crearon el reto para los científicos, cómo remodelar las moléculas para producir más y mejores gasolinas.

Sin embargo, a medida que se hacían mejores gasolinas, simultáneamente los diseñadores de automóviles aumentaban la compresión de los motores

elevando así su Potencia. Se necesitó entonces un índice de octano mayor.”
(12:7)

1.2 Definición

1.2.1 Empresa

Hay muchas definiciones de lo que es una empresa y todas tienen en común ciertos rasgos que permiten establecer y definir su contenido.

La empresa se puede definir como:

“La unidad económica básica que produce o transforma bienes o presta servicios a la sociedad y cuya razón de ser es satisfacer las necesidades de las poblacionesterritorio.” (7:257)

En general, se puede definir como una unidad formada por un grupo de personas, bienes materiales y financieros, con el objetivo de producir algo o prestar un servicio que cubra una necesidad y por el que se obtengan beneficios.

Empresa distribuidora

Son aquellas empresas que participan como intermediarias en a la distribución de bienes o productos los cuales pueden ser de origen nacional o extranjero.

Comercialización de los combustibles en el contexto nacional

Guatemala es un país dependiente de los precios internacionales de los derivados del petróleo cuyo constante incremento afecta la economía del país.

El consumo total de los combustibles diesel, gasolina superior y gasolina regular respecto al año 2013 fue de 2,106,543 galones diarios, siendo los combustibles de mayor consumo por la población: Diesel con 1,127,618 galones y gasolinas con 978,925 galones.

Factores que integran el precio de los combustibles en Guatemala

- Precios Internacionales
- Tasa de Cambio
- Costos de internación
- Derechos Arancelarios de Importación (Dependiendo de su vigencia)
- Ganancias marginales
- Transporte
- Seguros por transporte
- Impuestos (Impuesto al Valor Agregado)
- Impuesto a la distribución de combustibles, Decreto 38-92 (Dependiendo de su vigencia)

1.3 Objetivos

En este tipo de negocios, por la naturaleza de productos que vende, adquieren el compromiso interno de la visión de gestiones de calidad en todas sus actividades; de tal forma que pueden estar certificados con el ISO 9000 y otras formas de calidad que den al cliente una seguridad, formalidad y responsabilidad a la hora de ser contratados.

1.4 Características

1.4.1 Características de una empresa distribuidora de combustible

Una comercializadora se refiere a un ente individual o jurídico autorizado para almacenar Combustibles derivados de petróleo y suministrarlo por

medio de pipas a las estaciones de servicio, para que luego la estación de servicio la venda al menudeo al cliente final, esta venta se realiza por galón y se venden en sus presentaciones de diesel, regular, súper para ser utilizados en los automóviles que así lo requieran.

Una de las características de estas empresas es que compra combustible al mayoreo, en la mayoría de ocasiones la empresa lo importa, este combustible viene en barcos que lo transportan, luego lo descargan en sus tanques que tienen regularmente en los puertos en donde mantienen sus tanques principales de combustible para luego distribuirlo a sus diferentes puntos de venta.

1.4.2 Características de combustibles derivados del petróleo

“El petróleo es una mezcla compleja de hidrocarburos. Contiene pequeñas cantidades de oxígeno, azufre y nitrógeno. En cuanto a sus principales características, es un líquido de consistencia aceitosa, olor desagradable y color oscuro que se encuentra en depósitos subterráneos de la corteza terrestre.

El petróleo crudo, tal como se extrae del subsuelo, se separa en fracciones por medio del procedimiento de la destilación fraccionada, conocido como refinación.

La refinación es el conjunto de procesos físicos y químicos a los que es sometido el petróleo crudo para obtener, por destilación fraccionada, los diversos hidrocarburos con propiedades y características particulares, como los alcanos.

Productos que se obtienen de la destilación del petróleo (materia prima).”
(21:1)

Los derivados del petróleo se pueden clasificar en:

Combustibles gasolinas, gas natural y GLP, petróleo diesel, petróleo combustible, queroseno de aviación, bunker (combustibles marítimos).

Lubricantes: Aceites lubricantes minerales, aceites lubricantes grasos, aceites lubricantes sintéticos, composición betuminosa.

Insumos para petroquímica: Nafta, gasóleo.

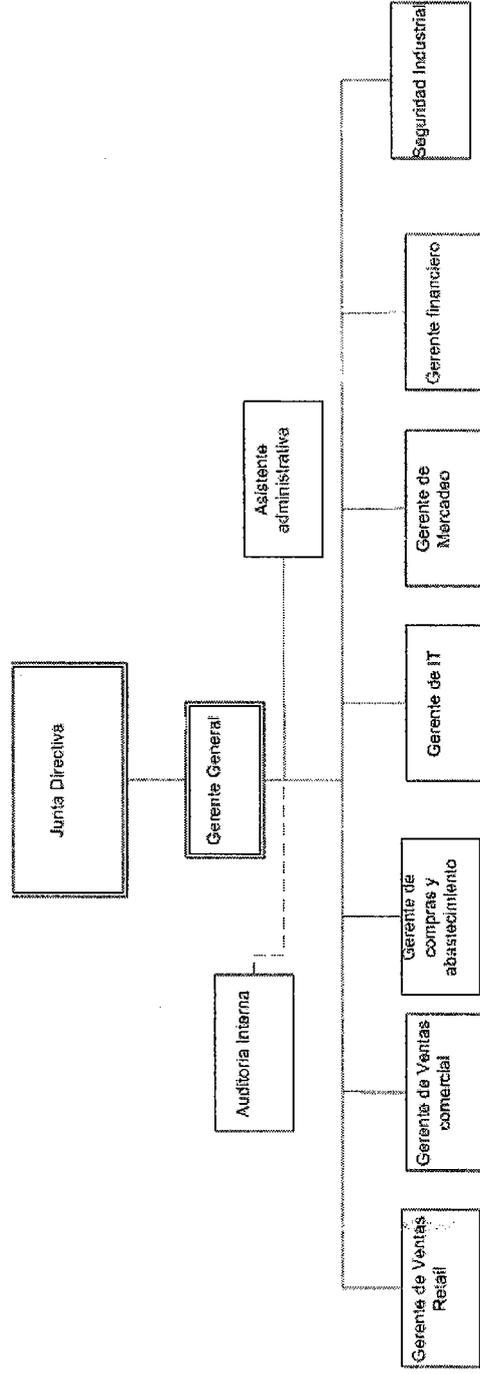
Especiales: Solventes, parafinas, asfalto, coque.

Los derivados del petróleo comercializados deben atender a determinados parámetros relacionados con la combustión, descarga y transporte, estabilidad química y térmica, contaminación y corrosión.

1.4.2.1 Principales usos

Gasolina motor corriente y extra; turbo-combustible o turbosina; gasolina de aviación, ACPM o Diesel, Queroseno (estufas domésticas y en equipo industriales); Gas propano o GLP (combustible doméstico e industrial); Bencina industrial (materia prima para disolventes); Combustóleo o “Fuel Oil” (para hornos y calderas industriales); disolventes alifáticos (extracción de aceites, pinturas, pegantes, thinner y adhesivos); asfaltos (producción de asfalto, sobre todo para la industria de la construcción); lubricantes, ceras parafínicas, polietileno (materia prima para industria de plásticos en general); alquitrán (para la industria de llantas), Acido nafténico (preparaciones para sales metálicas como calcio, cobre, zinc, plomo, cobalto); Xilenos mezclados (pinturas industriales, insecticidas y de thinner); alquibenceno (utilizado para la industria de detergentes).

FIGURA No. 1
1.5 Esquema organizacional de una empresa de venta de combustibles



Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada.

1.6 Actividades de operación

La actividad principal de este tipo de empresas es la venta de los combustibles derivados de petróleo que utilizan los automóviles.

Este tipo de empresas también se dedican a la venta de lubricantes que los automóviles utilizan para el mantenimiento y uso de los mismos.

Sus principales ventas se dan por medio de gasolineras o estaciones de servicio que tienen en los diferentes puntos.

1.6.1 Sector de gasolineras

El sector de gasolineras incluye más de 1400 gasolineras a nivel nacional, estas gasolineras o estaciones de servicios son personas individuales o jurídicas que comercializan o venden productos derivados del petróleo, principalmente gasolina superior, gasolina regular, diesel y otros lubricantes con el público en general. Una estación de servicio o gasolinera de conformidad con la Ley de Comercialización de Hidrocarburos, Decreto 109-97 es el “establecimiento que posee instalaciones y equipos en condiciones aptas para almacenar y expender principalmente combustibles derivados del petróleo, para uso automotriz, además, posee equipo para el acopio de aceites lubricantes usados”. (2:3)

1.6.2 Volúmenes de ventas

De conformidad con el Ministerio de Energía y Minas y la Dirección de Hidrocarburos el consumo de combustibles para el año 2013 se encontró en 4,902.73 miles de barriles de gasolina superior, 3,604.59 miles de barriles de gasolina regular y 9,799.54 miles de barriles de diesel. En porcentajes del consumo del total de combustibles y derivados del petróleo estos

representan el 18.00% en gasolina superior, el 13.23% en gasolina regular y el 35.99% en diesel.

1.6.3 Institución que supervisa a las estaciones de servicio

1.6.3.1 Ministerio de Energía y Minas

El Ministerio de Energía y Minas es el órgano del gobierno a través del cual se planifica y se realiza las actividades en materia de minas, hidrocarburos y energía en general y en consecuencia tiene como objetivo fundamental la conservación, aprovechamiento, desarrollo y control de los recursos energéticos y mineros, así como el control y fiscalización de las industrias mineras, petroleras y petroquímicas.

Es el encargado de dictar las políticas del sector de hidrocarburos por medio de la dirección general de hidrocarburos, que supervisa y propone las normas para todas las actividades relacionadas con hidrocarburos. Además, esta dirección tiene el mandato de promover el desarrollo racional de los yacimientos de los hidrocarburos y proponer políticas petroleras.

Así mismo tiene las tareas de inspección, fiscalización, control, registro, información y otorgamiento de permisos y autorizaciones para todas las etapas del sector petrolero. También realiza monitoreos de los precios de los hidrocarburos con el propósito de informar al público y vigilar las condiciones de competencia en el mercado de hidrocarburos.

1.7 Legislación tributaria aplicable

En Guatemala el sector que se dedica a la importación y distribución de combustibles tiene mucha importancia económica, ya que los impuestos que

se recaudan por esta actividad comercial representan un flujo de efectivo muy importante para el Estado.

Es por ello que el Gobierno, ha aceptado convenios internacionales que facilitan las operaciones comerciales, tanto locales como internacionales para estas empresas, ampliando su mercado, debido a que pueden ofrecer mejores precios, es de allí que surge el régimen de almacén fiscal.

1.7.1 Ley de Comercialización de Hidrocarburos, Decreto 109-97

La Ley de Comercialización de Hidrocarburos fue promulgada por el Ministerio de Energía y Minas, a través de la Dirección General de Hidrocarburos y entró en vigencia el 26 de noviembre de 1997, la cual contempla todo lo relacionado con la comercialización de productos derivados del petróleo. Esta ley fue creada con el propósito de evitar los monopolios, oligopolios, así como prácticas privilegiadas, además regula el cumplimiento de las normas de seguridad, protección del medio ambiente, calidad, volúmenes y pesos de despacho de los productos.

Los aspectos más importantes que se mencionan en esta Ley son los siguientes:

- Libre comercialización, en la cual indica: son libres de participar en todas las actividades de refinación, transformación y de la cadena de comercialización de petróleo y productos petroleros, las personas que cumplan con los requisitos que establecidos en esta ley y su reglamento.
- En el artículo 5, menciona la forma en que los precios de los productos derivados del petróleo, las personas individuales o

jurídicas que se dedican a la actividad de refinación, transformación y de la cadena de comercialización, los deben establecer libre e individualmente, los cuales deben reflejar las condiciones del mercado internacional y nacional.

- Establece como entes de comercialización a las personas individuales o jurídicas que se dedican a la importación, refinación y transformación, almacenamiento, transporte, estaciones de servicio o expendios de gas licuado de petróleo y exportación; para desarrollar cualquiera de estas actividades se debe de solicitar licencia ante la Dirección General de Hidrocarburos cumpliendo los requisitos establecidos para cada caso.
- Se establecen sanciones por las infracciones que se cometan a la ley, pero esto no exime a las personas individuales o jurídicas de responsabilidad civil y penal. Y la unidad de multa es de Q1,000.00.
- Como disposición complementaria se establece la separación de empresas en el artículo 46, que indica que toda persona individual o jurídica debe constituirse en empresa distinta, para poder efectuar cada una de las operaciones de importación, refinación, transformación, almacenamiento, transporte, estación de servicio, expendio de gas licuado de petróleo, exportación de petróleo y productos petroleros.
- La venta de combustibles se hará por galón americano equivalente a 3.785 litros. Adicionalmente las ventas del importador, refinador, transformador y almacenador se deben

realizar a una temperatura de 60 grados Fahrenheit (60°F) equivalente a quince grados con cincuenta y seis centésimas de grado Centígrado (15.5°C), y para las estaciones de servicio la venta se hará a temperatura ambiente.

En esta ley en particular surge una discrepancia con respecto de las operaciones comerciales que realiza el almacén fiscal, ya que la actividad de reexportación la cual está contemplada el artículo 83 del CAUCA, no es avalada por la Ley de Hidrocarburos en su artículo 46 indica que deben existir empresas separadas para cada una de las actividades de la cadena de comercialización. Adicionalmente establece una sanción de 100 unidades (Q100,000.00) por realizar alguna de éstas sin la licencia respectiva.

Como se mencionó anteriormente, en estos casos prevalece la supremacía de las Leyes, y el CAUCA es un Código Aduanero que Guatemala suscribió con los países de Centro América, acuerdos internacionales tienen primacía sobre las leyes nacionales toda vez no entren en discordancia con leyes constitutivas.

1.7.2 Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto 38-92

Este Impuesto ha sufrido muchas derogaciones y cambios durante el periodo que ha estado vigente, y la base para su derogación ha sido el hecho de que causa doble tributación, el mismo genera ingresos significativos para el Estado. Actualmente se encuentran derogados los artículos 1 y 3 del Decreto 04-2003 del Congreso de la República que lo reformaba imponiendo nuevos valores en las tasas impositivas que gravaban los distintos combustibles que se distribuyen y consumen en el país.

Originalmente este impuesto fue creado con el propósito de gravar el petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo tanto de origen nacional como importado. El hecho creador de este impuesto se generaba al momento de la salida de los combustibles de las plantas de almacenamiento para su distribución y consumo.

Esta Ley contempla dentro de otros, que serán agentes retenedores las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la importación y distribución de combustibles y detalla las obligaciones que estos tienen ante el Fisco para presentar la liquidación de dicho impuesto.

El Impuesto de distribución gravaba cada galón americano vendido en el territorio nacional, el cual equivale a 3.785 litros y se aplicaba al momento de la emisión de la factura indistintamente de que ésta fuera al contado o al crédito, y el agente retenedor debía liquidar dicho impuesto en los primeros cinco días hábiles de la semana siguiente de la aplicación mediante una declaración jurada.

Las tasas vigentes por galón son:

Gasolina Superior	Q4.70
Gasolina Regular	Q4.60
Gasolina de Aviación	Q4.70
Diesel y Gas Oil	Q1.30
Kerosina (DPK)	Q0.50
Kerosina para motores de A reacción (Avjet Turbo Fuel)	Q0.50
Nafta	Q0.50
Gas licuado de petróleo (gas propano, butano, metano y similares) a granel A y en carburación	Q0.50

Actualmente este impuesto es declarado semanalmente, tal como lo estipula la ley con las tasas antes mencionadas.

1.7.3 Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008

Creada a través del Decreto Número 73-2008, por el Congreso de la República de Guatemala; el cual establece un impuesto de solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operan 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, que realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al 4% de sus ingresos brutos.

“En el caso de las gasolineras que generan ingresos por la venta de combustibles y que obtienen un margen bruto superior al 4% deben pagar el impuesto de solidaridad del 1% trimestralmente sobre la base imponible ya sea entre la cuarta parte del monto del activo neto o la cuarta parte de los ingresos brutos; y en el caso que el activo neto sea más de cuatro veces sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible de la cuarta parte de los ingresos brutos”. (4:1)

1.7.4 Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 y sus reformas en la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 Libro IV.

El Impuesto al Valor Agregado grava todas las compras y ventas de productos o servicios en Guatemala y los combustibles no pueden ser la excepción.

La tasa vigente del Impuesto al Valor Agregado es de 12%, tal como lo indica la ley en su decreto 27-92 en su artículo 10.

“Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá ser incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.” (3:15)

1.7.5 Acuerdo que aprueba los formatos de pólizas o declaraciones de mercancías para distintos regímenes aduaneros, Acuerdo Ministerial 059-2000

El Acuerdo Ministerial 059-2000, tiene por objeto reglamentar el procedimiento de presentación de las pólizas o declaraciones aduaneras que se transmiten electrónicamente.

En el primer artículo, indica que se aprueban los formatos de póliza o declaración de mercancías para los distintos regímenes aduaneros, así también se aprueban los formatos para la rectificación de la póliza o declaración aduanera.

El procedimiento es el siguiente:

En la liquidación electrónica:

- a) Se debe elegir el formato establecido para el régimen aduanero que se desea declarar.
- b) La póliza o declaración aduanera se transmite mediante el sistema electrónico a la Superintendencia de Administración Tributaria.
- c) Se debe determinar la obligación tributaria y no tributaria.

- d) Esta obligación se valida y acepta mediante una firma electrónica para el pago posterior.
- e) El pago debe realizarse el mismo día de aceptación de la póliza, o más tardar el siguiente día hábil.
- f) Si la declaración presenta inconsistencias o errores, se devolverá electrónicamente al correspondiente Agente de Aduanas.
- g) Luego de corregida se debe transmitir nuevamente a la Superintendencia de Administración Tributaria.
- h) Una vez aceptada la declaración aduanera y luego de haber pagado el monto de la obligación tributaria, ésta y las mercaderías pasarán al proceso selectivo y aleatorio, para que se determine si corresponde efectuar la verificación inmediata de lo declarado o se permite el levante sin este proceso.

En la recepción de importaciones de combustibles la verificación forma parte del proceso de recepción, ya que siempre está presente un delegado de Superintendencia de Administración Tributaria, en la descarga de los mismos.

- i) Los Agentes de Aduanas deben solicitar una clave de acceso al sistema electrónico de la Superintendencia de Administración Tributaria, a través del Departamento de Operaciones de la Intendencia de Aduanas.

Este Acuerdo Ministerial facilita y simplifica las operaciones comerciales del almacén fiscal; ya que es necesario realizar declaraciones individuales por los distintos regímenes aduaneros autorizados.

1.7.6 Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, Libro I Impuesto Sobre la Renta

La ley del impuesto sobre la renta en el decreto 10-2012 en el libro I que es la última actualización que se tiene a la fecha, regula el impuesto que se paga a las ganancias que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios.

El impuesto Sobre la Renta (ISR), regula 2 tipos de contribuyentes, la empresa debe de estar inscrita en uno de los dos regímenes.

La tasa del 5% ó 7% (dependiendo de la cantidad de ingresos), es para los contribuyentes que si están inscritos en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas o el 31% es para los contribuyentes que están inscritos en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.

1.8 Requisitos legales para la constitución de una importadora y distribuidora de combustibles

1.8.1 En el Registro Mercantil

Para la inscripción de una sociedad anónima en el Registro Mercantil se necesita la siguiente documentación:

- Formulario de inscripción de sociedades nuevas
- Primer testimonio de escritura constitutiva (elaborada por un notario activo)
- Constitución de capital mínimo de Q5,000.00
- Q250.00 de Timbres Fiscales

Costo de inscripción

- Derecho de inscripción Q275.00 de base, más el 6 por millar (hasta un máximo de Q25,000.00)
- Edicto Q15.00
- Certificación Q15.00

La documentación anterior deberá presentarse a la ventanilla de “Recepción y Entrega” de documentos del Registro Mercantil, quien traslada los documentos al departamento jurídico, éste califica y ordena la inscripción provisional (si la empresa que está solicitando la inscripción llena los requisitos). En caso contrario se deben corregir los errores para seguir el trámite. Este procedimiento de inscripción provisional se hará en un tiempo de 24 horas, luego deberá inscribirse el auxiliar de comercio respectivo.

Seguidamente se hace la emisión del edicto, el cual se publicará en el Diario Oficial en un plazo de 8 días hábiles para oposiciones, si hay oposición se interrumpe el trámite, se busca que las partes para que concilien sus diferencias en el departamento jurídico del Registro Mercantil.

Inscripción definitiva

Transcurridos ocho días hábiles después de la publicación se debe presentar al Registro Mercantil, memorial acompañado de la publicación, el testimonio original y fotocopia de nombramiento del Representante Legal.

Al entregarse la patente de comercio de sociedad, tendrá que adherirse Q250.00 de timbres fiscales y el testimonio original debidamente razonado según artículo 244 del Código de Comercio.

1.8.2 En la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)

Para la inscripción en la Superintendencia de Administración Tributaria se debe presentar la documentación siguiente:

- Llenar formulario SAT-12 en el cual se debe consignar los datos generales, tanto de la empresa como de su Representante Legal.

Papelería que debe adjuntar al formulario de inscripción:

- Fotocopia de Patente de Comercio y Sociedad.
- Fotocopia de Escritura Pública de Constitución de Sociedad
- Fotocopia del acta notarial del nombramiento del Representante Legal.
- Fotocopia de cédula de vecindad completa del Representante Legal.
- Fotocopia de constancia de Número de Identificación Tributaria (NIT)

Deberá inscribirse a los siguientes impuestos:

- Impuesto al Valor Agregado (IVA) e indicar al régimen al que estará inscrito.
- Impuesto Sobre la Renta (ISR), se debe indicar el tipo de contribuyente, en este caso Persona Jurídica, adicionalmente la forma de pago; la cual puede ser: del 5% ó 7% si está inscrito en régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas o el 31% si está inscrito en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.

Como contribuyente tendrá las siguientes obligaciones:

- Habilitar libro de ventas y compras, libro de diario, mayor, balances, inventario y actas dentro de los 30 días hábiles a partir de la fecha de inscripción en el Registro Mercantil.
- Autorizar documentos como facturas, facturas especiales, notas de crédito y débito.
- Presentar declaración del pago mensual del Impuesto al Valor Agregado.
- Presentar declaraciones trimestrales del Impuesto Sobre la Renta
- Presentar declaración anual del Impuesto sobre la Renta

1.8.3 Ante el Ministerio de Energía y Minas

Para realizar operaciones como una empresa importadora y distribuidora de combustibles se deben de llenar los requisitos que exige el Ministerio de Energía y Minas, por lo que se debe cumplir con lo siguiente:

Solicitar licencia de importador

La solicitud de licencia de importador debe tramitarse ante la Dirección General de Hidrocarburos consignando los datos de identificación del solicitante y dirección para recibir notificaciones, acompañando copias legalizadas de:

- Testimonio de la Escritura Constitutiva de la Sociedad
- Acta de nombramiento del Representante Legal de la Sociedad
- Las patentes de comercio de Empresa y de Sociedad
- Constancia de inscripción como contribuyente en la Superintendencia de Administración Tributaria

Solicitar licencia de almacenamiento

La solicitud de licencia para instalar y operar depósito de petróleo y/o productos petroleros para el consumo propio y/o para la comercialización

debe tramitarse ante la Dirección General de Hidrocarburos consignando los datos de identificación del solicitante y dirección para recibir notificaciones, acompañando copias legalizadas de:

- Testimonio de la Escritura Constitutiva de la Sociedad
- Acta de nombramiento del Representante Legal de la Sociedad
- Las patentes de comercio de Empresa y de Sociedad
- Constancia de inscripción como contribuyente en la Superintendencia de Administración Tributaria
- Resolución de aprobación de la autoridad del medio ambiente del estudio de impacto ambiental del proyecto de almacenamiento de petróleo o productos petroleros, cuando la capacidad exceda de los ciento cincuenta y un mil cuatrocientos litros (151,400 litros)
- Título de propiedad o contrato de arrendamiento de las instalaciones
- Documentación técnica sobre las instalaciones.

CAPÍTULO II

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

2.1 Definición de propiedades, planta y equipo

Las propiedades, planta y equipo, se definen como los bienes que una empresa utiliza de manera continua en el curso normal de sus operaciones; representan al conjunto de servicios que se recibirán en el futuro a lo largo de la vida útil de un bien adquirido.

Para que un bien sea considerado como parte de las propiedades, planta y equipo debe cumplir las siguientes características:

- a) Ser físicamente tangible.

- b) Tener una vida útil relativamente larga (mayor a un año o a un ciclo normal de operaciones, el que sea mayor).

- c) Sus beneficios deben extenderse, más de un año o un ciclo normal de operaciones, el que sea mayor.

- d) Ser utilizado en la producción o comercialización de bienes y servicios, para ser alquilado a terceros, o para fines administrativos. En otras palabras, el bien existe con la intención de ser usado en las operaciones de la empresa de manera continua y no para ser destinado a la venta en el curso normal del negocio.

Es importante aclarar que la clasificación de un bien como parte de las propiedades, planta y equipo no es única y que depende del tipo de negocio de la empresa; es decir, algunos bienes pueden ser considerados en una

empresa como propiedades, planta y equipo mientras que en otra estos pueden ser clasificados como inventarios.

“Los activos físicos o tangibles de la empresa se suelen clasificar en activos fijos y movibles. Los activos movibles son aquellos que están destinados para venderse, los activos fijos no.

Un bien que la empresa ha construido o adquirido con el objetivo de conservarlo para utilizarlo, explotarlo, para ponerlo al servicio de la empresa, se considera como parte de las propiedades, planta y equipo.

Por lo general, el activo fijo es aquel que hace parte de las propiedades, planta y equipo, como son los automóviles, maquinaria, edificios, muebles, terrenos, otros.” (18:1)

2.2 Clasificación de las propiedades, planta y equipo

Para que un activo sea considerado como parte de las propiedades, planta y equipo debe de ser tangible, anteriormente a este tipo de activos se les conocía como activos fijos los cuales consideraban activos tangibles y activos intangibles, en la actualidad estos rubros se manejan por separado, la Norma Internacional de Contabilidad Número 16 regula el tratamiento de los activos tangibles es decir propiedades, planta y equipo y la Norma Internacional de Contabilidad Número 38 regula el tratamiento de los activos intangibles.

2.2.1 Activos intangibles

“Los activos intangibles pueden ser: las marcas, la identidad corporativa, la comunicación institucional, la imagen, el reconocimiento de los stakeholders y la reputación de una organización; el conocimiento comercial, operativo, científico o tecnológico, la propiedad intelectual, patentes y derechos de

comercialización; las licencias, concesiones y derechos de autor; la cartera de clientes y la forma de relacionarse con ellos, entre otros”. (23:1)

2.2.1.1 Definición

“Se definen los Intangibles como el conjunto de bienes inmateriales, representados en derechos, privilegios o ventajas de competencia que son valiosos porque contribuyen a un aumento en ingresos o utilidades por medio de su empleo en el ente económico; estos derechos se compran o se desarrollan en el curso normal de los negocios.” (6:1)

“Un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para servicios de administración”. La definición en la Norma revisada elimina el requisito de que el activo se posea para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado o para servicios de administración”. (8:6)

2.2.1.2 Importancia

Los Activos Intangibles son parte importante del valor de mercado de las empresas y organizaciones en general, su análisis corresponde a la necesidad de la contabilidad tradicional, que no proporciona la información suficiente en relación con la medición y valuación de dichos recursos.

En el desarrollo de la economía que hace énfasis en el conocimiento, se ha destacado la importancia de los activos intangibles como elementos generadores de valor, teniendo en cuenta que usualmente se da mayor importancia a los recursos físicos y monetarios, sin tener presente que la identificación de los activos intangibles es una nueva realidad; la cual le

proporciona al ente que los valora mayor eficiencia y verdaderas fuentes de creación de valor.

Por regla general, son objeto de amortización gradual durante la vida útil estimada.

2.2.1.3 Reconocimiento y medición

La Norma Internacional de contabilidad Número (NIC) 38, habla de los activos intangibles y que deben de ser reconocidos al costo siempre y cuando sea probable que los beneficios económicos atribuidos a él lleguen a la empresa y si el costo del activo es medido fiablemente. En la NIC 38 se especifican que todos los costos de investigación deben de ser reconocidos como gastos y que los activos intangibles deben de ser reconocidos mediante el método de punto de referencia o el de tratamiento alternativo permitido.

“Una partida que cumpla la definición de un elemento debe reconocerse solo si es probable que los beneficios económicos asociados al mismo fluyan de una entidad a otra, y que la partida se pueda medir con fiabilidad y se requiera en una combinación de negocios por ejemplo la medición a valor razonable”. (8:9)

2.2.2 Activos tangibles

2.2.2.1 Definición

“Las propiedades o bienes materiales que en el curso normal de los negocios no están destinados a la venta, sino que representan la inversión de capital o patrimonio de una dependencia o entidad en las cosas usadas o aprovechadas por ella, de modo periódico, permanente o semi-permanente,

en la producción o en la fabricación de artículos para venta o la prestación de servicios a la propia entidad, a su clientela o al público en general. Por ejemplo: la maquinaria de las compañías industriales, las instalaciones y equipos de las empresas de servicios públicos, los muebles y enseres de las casas comerciales, el costo de concesiones y derechos, otros. El rubro de "activo fijo" denota una fijeza de propósito o intención de continuar en el uso o posesión de los bienes que comprenden; denota inmovilización al servicio del negocio. Eventualmente, tales bienes pueden ser vendidos o dados de baja ya sea porque se considera que no son útiles, porque sean reemplazados por nuevas instalaciones o por otras causas similares a las expuestas. Las erogaciones que se hagan con objeto de mejorar el valor de una propiedad o su eficacia para el servicio, pueden considerarse como inversiones fijas. Desde un punto de vista estrecho, solamente pueden capitalizarse aquellas erogaciones que tengan por objeto aumentar los ingresos o disminuir los gastos". (14:1)

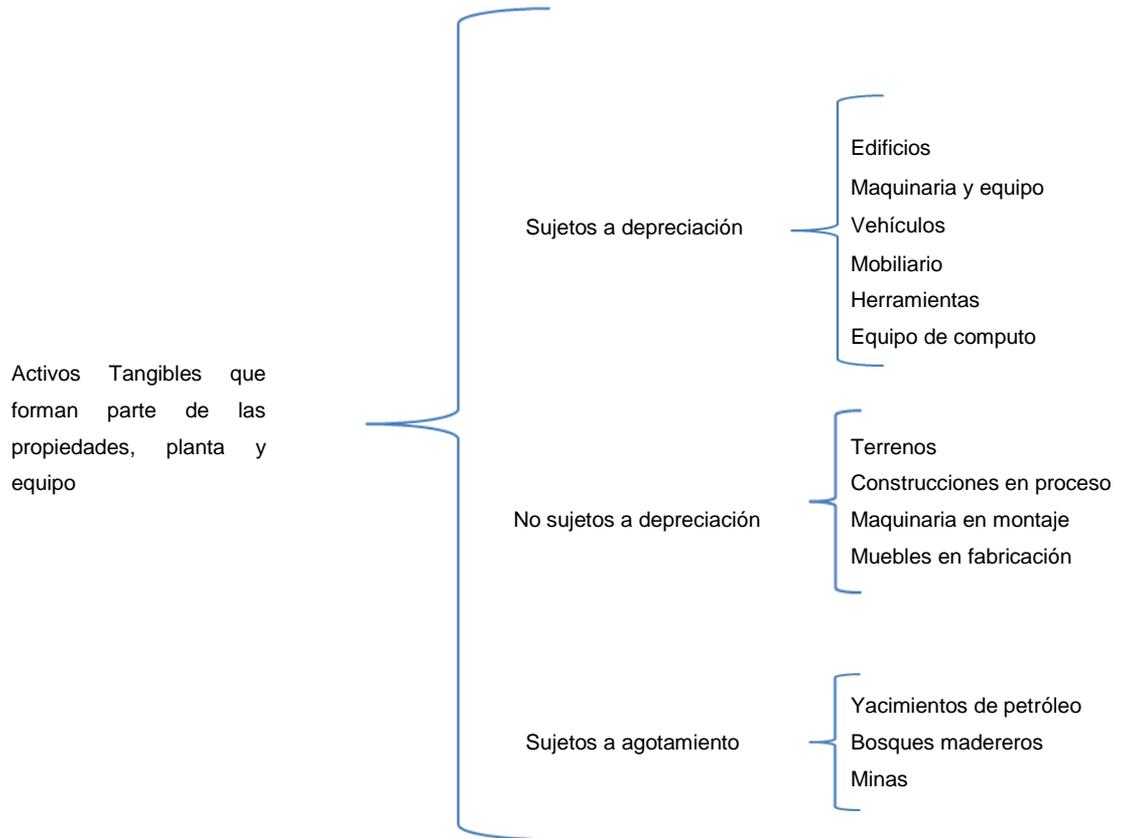
Los activos tangibles son aquellos bienes que adquiere una empresa para hacer uso constante de ellos en la producción, comercialización o administración, son activos que contribuyen en la explotación económica de la empresa.

2.2.2.2 Clasificación de los activos tangibles

El Activo Fijo Tangible (material), es parte del activo que comprende aquellos bienes que tienen presencia física palpable, bienes concretos que son objeto de uso o consumo. Comprende las cuentas de Inmuebles, Maquinaria y Equipo y se clasifica en:

Figura No. 2

Activos que se consideran parte de las propiedades, planta y equipo



Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada.

2.2.2.3 Sujetos a depreciación

La clasificación llamada “activos sujetos a depreciación” o “activos depreciables” está compuesta por la maquinaria el equipo industrial, el material rodante o equipo de transporte, los muebles y enseres de oficina, y en general de los bienes tangibles que disminuyen el valor por el desgaste normal debido al uso que se hace de ellos.

2.2.2.4 No sujetos a depreciación

Son aquellos activos que no pueden ser depreciados por su naturaleza o condición.

a) Por su naturaleza

Son activos que no sufren desgaste físico. Ejemplo: Los terrenos.

b) Por su condición

Son activos que se encuentran en proceso de fabricación o instalación y que aun no son usados por lo que la depreciación se iniciara cuando el proceso de fabricación o instalación termine y el activo se ponga en funcionamiento. Ejemplo: Construcciones en proceso.

2.2.2.5 Sujetos a agotamiento

Lo constituyen los yacimientos de recursos naturales como las minas, pozos petroleros, calizas, canteras, bosques y montes madereros, otros, cuyos recursos naturales se consumen por la extracción que se hace de los mismos.

2.3 Procedimiento para registrar las propiedades, planta y equipo

Un activo existe como un recurso controlado por una empresa que tiene un valor económico futuro para la empresa. Los activos fijos están constituidos por elementos tales como la tierra, la maquinaria, el equipo, los edificios y los muebles. Las empresas pueden utilizar una cuenta conocida como propiedades, planta y equipo para registrar la compra y uso de los activos fijos. Las propiedades, planta y equipo aparecen en el balance de una empresa al igual que otros activos, éstos tienen un saldo deudor normal.

Esto significa que un débito de las propiedades, planta y equipo aumenta la cantidad en una cuenta de los mismos, puesto que su naturaleza es de saldo deudor. Una empresa debe cargarlos por el costo real del activo. Estos aparecen en los libros de la empresa durante años y se consumirán en un período mayor a un año.

Básicamente para el registro de las propiedades, planta y equipo se deben de tomar en consideración los siguientes puntos:

- a) Revisar los requisitos de capitalización límite de la empresa para asegurar que el activo cumple con la definición de un activo fijo de la compañía. El límite de capitalización necesario para grabar un activo como parte de las propiedades, planta y equipo varía de empresa a empresa. Algunas compañías pueden requerir un activo que tiene un valor de US\$500 o más, mientras que otras compañías pueden requerir un activo que tiene un valor de US\$5.000 o más.
- b) En el diario mayor general, se debe escribir la fecha en la cual la compra de activos se produce. Buscar la fecha de la transacción en la factura del proveedor. La fecha de la compra de los activos que forman parte de las propiedades, planta y equipo ha cobrado más importancia debido a los efectos de la depreciación del activo.
- c) Registrar un débito en la cuenta de activo. Escribir el nombre exacto del activo que se compró. Por ejemplo, escribir "Muebles de oficina" o "Terreno" para indicar el nombre del activo. Ha de coincidir el importe del activo a la cantidad indicada en la factura del proveedor. Guardar la factura del proveedor, junto con otras facturas importantes de la empresa y documentos de negocio.

d) Elaborar un crédito correspondiente. Si la empresa paga en efectivo para el activo, acreditar la cuenta de efectivo para indicar que se utilizó dinero en efectivo para pagar por el activo. Esto ilustra una disminución en la cuenta de efectivo de una empresa. Si la empresa adquirió la propiedad, planta y equipo al crédito, escribe un crédito a la cuenta de documentos por pagar. Un crédito en los documentos por pagar incrementa la obligación de una empresa para pagar una deuda. En lugar de las notas por pagar, acredita las cuentas por pagar si el préstamo para el activo debe ser devuelto en un plazo de un año.

2.3.1 Modelos permitidos para la contabilidad de las propiedades, planta y equipo

Las Normas Internacionales Información Financiera (NIIF) requieren que las propiedades, planta y equipo se registren al costo, pero permiten dos modelos para la contabilidad de estos activos, lo cuales son: el modelo del costo y el modelo de revaluación

2.3.1.1 Modelo de costo

En este modelo se presentan los activos fijos a su costo histórico menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro de valor. No hay ningún ajuste al alza de valor debido a las circunstancias cambiantes.

Esto significa que el activo es cargado al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro.

Ejemplo:

Se compró un edificio por valor Q2,000,000.00 el 1 de enero de 2013, se registra el edificio usando el siguiente asiento.

Partida # 1 01/01/2013	Debe	Haber
Edificaciones	Q2,000,000.00	
Efectivo en caja y bancos		Q2,000,000.00
Registro de la compra el edificio.	Q2,000,000.00	Q2,000,000.00

El edificio tiene una vida útil de 20 años y la empresa utiliza la depreciación en línea recta. La depreciación anual es por lo tanto Q2,000,000.00 dividido en los 20 años dando un resultado de Q100,000.00, la depreciación acumulada al 31 de diciembre de 2013 es de Q100,000.00 Q.300,000.00 y el valor en libros es de Q2,000,000.00 menos Q100,000.00 que equivale a Q1,900,000.00.

En este ejemplo se observa que el edificio se registra a su costo histórico y se realiza la depreciación periódicamente sin ningún otro ajuste al alza de valor.

2.3.1.2 Modelo de revaluación

El activo es cargado a la cantidad revaluada, siendo éste su valor razonable a la fecha de revaluación, menos la depreciación subsiguiente, provisto que el valor razonable se puede medir confiablemente.

En el modelo de revaluación, el activo se registra inicialmente al costo, pero posteriormente su valor en libros se incrementa para dar cuenta de cualquier apreciación en el valor. La diferencia entre el modelo de costos y modelo de revaluación, es que el modelo de revaluación permite un ajuste tanto a la

baja y al alza en el valor de un activo, mientras que el modelo de costos permite sólo ajuste a la baja debido a la pérdida por deterioro.

Bajo el modelo de revaluación, las revaluaciones se realizan de manera regular, de manera que la cantidad cargada del activo no difiera materialmente de su valor razonable a la fecha del balance.

Si la revaluación resulta en un incremento en el valor, se debe acreditar el patrimonio bajo el encabezamiento 'superávit por revaluación' a menos que represente la reversa de un decremento en la revaluación del mismo activo que anteriormente se reconoció como gasto, caso en el cual se debe reconocer como ingresos (resultados).

Si se considera el ejemplo anterior, citado en el caso del modelo de costo. Supóngase que el 31 de diciembre de 2013, la compañía tiene la intención de cambiar al modelo de revaluación y lleva a cabo un ejercicio de revalorización que se estima el valor razonable y que dicho valor razonable del edificio sea Q2,100,000.00 al 31 de diciembre del 2013.

El valor en libros a la fecha es de Q1,900,000.00 y la cantidad a revaluar es de Q2,100,000.00, el ajuste de reevaluación será de Q200,000.00. Se registra a través del siguiente asiento:

Partida # 2	31/12/13	Debe	Haber
Edificio		Q200,000.00	
Superávit por reevaluación			Q200,000.00
Registro de la revaluación del edificio,		Q200,000.00	Q200,000.00

Bajo el modelo de revaluación, las revaluaciones se realizan de manera regular, de manera que la cantidad cargada del activo no difiera materialmente de su valor razonable a la fecha del balance.

2.4 Revaluaciones de propiedades, planta y equipo

La revalorización de propiedades, planta y equipo es una práctica contable que permite incrementar el valor en libros de las propiedades, planta y equipo a valores de mercado, también se puede decir, que es el proceso de aumentar su valor en libros en caso de grandes cambios en el valor justo de mercado, este trabajo se realiza contratando a un perito valuador que se encarga de realizar el estudio para poder llegar a determinar el valor de mercado de dicho activo.

2.4.1. Aspectos a considerar en el modelo de revaluación

Cuando se trata de reevaluar terrenos y edificios, estos los tasa y valúa un tasador independiente, el cual tomara en consideración muchos aspectos para poder valorarla a su valor razonable. Entre los aspectos que debe de considerar el tasador son:

- La forma del terreno, si es de forma irregular con linderos de trazos rectos o curvos, la extensión superficial, si colinda con calles que tengan varios accesos, si estas calles están pavimentadas y en buen estado, el tráfico regular en ese sector, si la zona es de uso comercial.
- El material de los pisos.
- El material de las paredes, si están en buen estado.
- El material del cielo falso.
- El material del techo y el estado del mismo.
- Evaluar el estado y material de las puertas y ventanas.

- Los ambientes, cuantos cuartos tiene, si están buen estado, el material con que están hechos.
- La topografía.
- El tipo de suelo.
- Las coordenadas.
- Para que se utiliza el terreno y edificio, esto puede ayudar a calcular la vida útil restante del bien.
- Evaluar riesgos ambientales.

Importante para el método de revaluación:

- Las propiedades, planta y equipo a ser revaluados deben poseer un mercado para determinar su valor razonable.
- Se debe evaluar periódicamente el valor de mercado de los elementos de las propiedades, planta y equipo, si éstos son muy cambiantes, de lo contrario cada 3 ó 5 años.
- El valor razonable de los elementos de las propiedades, planta y equipo puede estar dado por su valor de tasación, por su valor de reposición o por el rendimiento futuro del elemento.
- Las revaluaciones deben realizarse simultáneamente.

2.4.2 Revaluación de las propiedades, planta y equipo según la ley del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala

Es importante mencionar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala conoce a las propiedades planta y equipo como activos fijos.

En la ley del impuesto sobre la renta en el decreto 10-2012 en su artículo 14 indica lo siguiente:

“También constituyen ganancias de capital:

El monto de la revaluación de los bienes que integran el activo fijo de las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio y el presente libro.

Cualquier incremento de patrimonio proveniente de la enajenación de derechos o bienes afectados a actividades productoras de rentas gravadas en el título II, contabilizados en los libros que se deben llevar al efecto, incluso los realizados con motivo de la liquidación total o parcial de la actividad. Cuando dichos derechos o bienes estén sujetos a depreciación y se enajenen por un valor superior al que les corresponda a la fecha de la transacción de acuerdo con la amortización autorizada, tal diferencia se incluye como ingreso gravable en el período en que se realice la operación.”
(5:43)

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

El valor de la revaluación de los bienes inmuebles es el establecido en el avalúo efectuado por valuador autorizado a la fecha en que se efectúa la revaluación y para que surta efectos la revaluación, el reavalúo debe inscribirse en la matrícula fiscal de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles o de la municipalidad que administre el Impuesto Único Sobre Inmuebles.

La depreciación anual de los activos fijos que fueron objeto de revaluación, cuando corresponda, se efectúa de acuerdo con los porcentajes de

depreciación a que se refiere este título y se aplica el porcentaje de depreciación de los activos según corresponda, sobre el valor revaluado.

Sólo se admiten depreciaciones y amortizaciones sobre el aumento en valores de activos fijos depreciables que al revaluarse se hubiera pagado el impuesto correspondiente, de acuerdo con lo establecido en el título correspondiente a ganancias de capital.” (5:22)

El artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el decreto 10-2012 establece que se debe de pagar una tasa del 10% sobre las ganancias de capital, dentro de las cuales se incluyen las revaluaciones de activos fijos.

2.4.3 Revaluacion de las propiedades, planta y equipo según NIC 16

Propiedades, planta y equipo

“Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido.

Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.

La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos elementos de propiedades, planta

y equipo experimentan cambios significativos y volátiles en su valor razonable, por lo que necesitarán revaluaciones anuales. Tales revaluaciones frecuentes serán innecesarias para elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en su valor razonable. Para estos, pueden ser suficientes revaluaciones hechas cada tres o cinco años.

Cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada en la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

(a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado. Este método se utiliza a menudo cuando se revalúa el activo por medio de la aplicación de un índice para determinar su costo de reposición depreciado (véase la NIIF 13).

(b) eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el importe neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios.

La cuantía del ajuste en la depreciación acumulada, que surge de la reexpresión o eliminación anterior, forma parte del incremento o disminución del importe en libros del activo.

Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.

Una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad.”(9:14)

“Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

- (a) terrenos;
- (b) terrenos y edificios;
- (c) maquinaria;
- (d) buques;
- (e) aeronaves;
- (f) vehículos de motor;
- (g) mobiliario y enseres y
- (h) equipo de oficina.

Los elementos pertenecientes a una clase, de las que componen las propiedades, planta y equipo, se revaluarán simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas, y para evitar la inclusión en los estados financieros de partidas que serían una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas. No obstante, cada clase de activos puede ser revaluada de forma periódica, siempre que la revaluación de esa clase se realice en un intervalo corto de tiempo y que los valores se mantengan constantemente actualizados.

Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un

decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.

Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.

El superávit de revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo incluido en el patrimonio podrá ser transferido directamente a ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo. Esto podría implicar la transferencia total del superávit cuando la entidad disponga del activo. No obstante, parte del superávit podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. En ese caso, el importe del superávit transferido sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original.

Las transferencias desde las cuentas de superávit de revaluación a ganancias acumuladas no pasarán por el resultado del periodo.

Los efectos de la revaluación de propiedades, planta y equipo, sobre los impuestos sobre las ganancias, si los hubiere, se contabilizarán y revelarán de acuerdo con la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.” (9:15)

2.4.4 Razones por las que una empresa revalúa sus propiedades, planta y equipo

Normalmente el objeto de revaluar propiedades, planta y equipo es porque fiscalmente un activo puede estar depreciado en su totalidad, pero el mismo puede estar aun en condiciones optimas para seguir funcionando y continuar siendo parte productiva en la empresa, esto se da con frecuencia en las empresas que tienen la buena práctica de dar mantenimiento periódico a sus activos. El problema es que si no se revalúa el activo y sigue funcionando, el mismo estará registrado en el balance general con un valor de desecho o valor simbólico. Ahora bien, cuando se desea revaluar deben observarse las normas contenidas en la ley del impuesto sobre la renta.

Cuando se revalúa un activo, este busca llevarse a su valor de mercado.

2.5 Componentes del costo de las propiedades, planta y equipo

Según lo establece la NIC 16 en su numeral 16, indica que los componentes del costo del activo fijo son los siguientes:

“(a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.” (9:10)

“(b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

(c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como

consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.” (9:11)

Listando los componentes del costo de las propiedades, planta y serian:

- Valor de adquisición, menos los descuentos respectivos.
- Aranceles de importación.
- Impuestos Indirectos no recuperables.
- Costos directamente relacionados con la ubicación y necesarios para que entre en funcionamiento.
- Estimación de los costos futuros a valor presente necesarios para dismantelar, retirar o habilitar el lugar donde opera el elemento del activo fijo.
- Costos relacionados con trabajadores que participan directamente en la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo.
- Costos de preparación del espacio físico que recibirá al elemento de propiedades, planta y equipo.
- Costo de manipulación y transporte
- Costos de instalación y montaje
- Costo de puesta a punto.
- Honorarios profesionales.
- Costos de financiamiento del elemento de propiedades, planta y equipo (NIC 23).

Como se hace mención los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto

forman parte del costo de dichos activos. Los demás costos por préstamos se reconocen como gastos.

2.6 Reconocimiento y medición de los costos de las propiedades, planta y equipo

2.6.1 Medición

“El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, la diferencia entre el precio equivalente al efectivo y el total de los pagos se reconocerá como intereses a lo largo del periodo del crédito a menos que tales intereses se capitalicen de acuerdo con la NIC 23.” (9:12)

2.6.2 Reconocimiento

“Es el proceso de incorporación en el Balance o Estado de Resultados, de una partida que cumpla con las definiciones.

Se reconoce un “Elemento” como partida cuando: Es probable que cualquier beneficio económico asociada a ella llegue o salga de la empresa y la partida tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.” (24:1)

“Un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si:

(a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y

(b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

Las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se registran habitualmente como inventarios, y se reconocen en el resultado del periodo cuando se consumen.

Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente, que la entidad espere utilizar durante más de un periodo, cumplen normalmente las condiciones para ser calificados como elementos de propiedades, planta y equipo. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar sólo pudieran ser utilizados con relación a un elemento de propiedades, planta y equipo, se contabilizarán como propiedades, planta y equipo.

Esta Norma no establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento, por ejemplo no dice en qué consiste una partida de propiedades, planta y equipo. Por ello, se requiere la realización de juicios para aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad. Podría ser apropiado agregar partidas que individualmente son poco significativas, tales como moldes, herramientas y troqueles, y aplicar los criterios pertinentes a los valores totales de las mismas.

La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente.” (9:9)

2.6.2.1 Base del reconocimiento del elemento

Para la base del reconocimiento, se utilizan, Costo Histórico, Costo Corriente, Valor Realizable o de Liquidación, Valor Actual

Costo Histórico

“Principio Básico de Contabilidad que establece que los bienes se deben registrar a su costo de adquisición o a su valor estimado, en caso de que sean producto de una donación, expropiación o adjudicación. Precio original al que se adquieren los activos, se usa especialmente este término para demostrar los precios de compra de los activos fijos.” (13:1)

Se entiende por costo histórico de los activos, su costo de adquisición adicionado con los valores que le son incorporados durante su vida.

El costo histórico de un activo surge inicialmente de su valor de compra. A este valor se le adicionan todas las erogaciones que fueron necesarias para colocarlo en condiciones de funcionar o de generar renta.

Entre los valores y conceptos que entran a formar parte del costo histórico de los activos, se tienen los gastos de legalización, los gastos en que se haya incurrido para transportar el activo hasta su lugar definitivo, los impuestos y tasas que se hayan pagado, las adiciones, reparaciones y mejoras que se le hayan realizado, intereses o gastos de financiación, la diferencia en cambio en caso de los activos adquiridos con créditos en moneda extranjera, otros.

Hay algunas partidas que no entran a formar parte del costo histórico de los activos como son aquellas erogaciones menores que no tienen efecto alguno en la vida útil del activo, en su capacidad operativa, por lo que estos gastos, en general son tratados como gastos por lo tanto no entran a formar parte del costo histórico del activo.

El costo histórico de un activo se diferencia del valor en libros, en que éste último contempla los ajustes por inflación (cuando aun existían) y la depreciación acumulada.

La depreciación se calcula sobre el costo histórico del activo y éste es disminuido en ese valor, el cual se va acumulando en la cuenta llamada depreciación acumulada.

Al final de la vida útil del activo, el costo histórico debe ser igual a la depreciación acumulada, de tal forma que su diferencia sea igual a cero (0).

2.6.3 Características principales en el reconocimiento y valoración de las propiedades, planta y equipo

En la propia NIC se encuentran declaraciones de aspectos complejos en el tratamiento de los elementos del activo fijo, a saber, tales como lo son, el reconocimiento inicial, la determinación de los saldos contables, los cargos por depreciación y las pérdidas por deterioro.

2.6.3.1 Reconocimiento inicial

Los elementos de propiedades planta y equipo, que cumplen los requisitos de reconocimiento, deben ser valorados inicialmente a su costo de adquisición o construcción.

Los requisitos de reconocimiento para un elemento de las propiedades planta y equipo son:

- Generación de flujos futuros
- Valoración fiable

2.6.3.2 Determinación de los saldos contables

La NIC 16 da la opción de elegir entre el método del costo histórico o el método de revaluación para la valoración posterior a la inicial de los elementos de las propiedades, planta y equipo.

2.7 Vida útil

Es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la empresa, o bien el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la empresa.

2.7.1 Vida útil de un elemento de las propiedades, planta y equipo

Se entiende por vida útil el tiempo durante el cual un activo puede ser utilizado, tiempo durante el cual puede generar renta.

Toda empresa para poder operar, para poder desarrollar su objeto social requiere de una serie de propiedades, planta y equipo los cuales, como consecuencia de su utilización, se desgastan hasta el punto de quedar inservibles.

Algunos activos, por su naturaleza y destinación, o por el uso que se haga de ellos, pueden tener mayor vida útil que otros.

En el caso de los terrenos, se consideran que su vida útil es indefinida, algo que dependiendo de su destinación puede o no ser cierto. Es el caso de los terrenos dedicados a la agricultura, estos después de un tiempo, y si no se hace el mejor uso de ellos, quedan inservibles, aunque físicamente siguen existiendo, pero pierden su utilidad para su propósito inicial.

La vida útil es tomada como referencia para la depreciación de los activos que forman parte de las propiedades, planta y equipo para lo cual se divide el valor del activo por su vida útil para determinar la alícuota de depreciación

La vida útil de un activo puede extenderse si se le hacen reparaciones y adiciones, como por ejemplo cuando se re potencia un vehículo.

2.8 Depreciaciones

El término depreciación se refiere, en el ámbito de la contabilidad y economía, a una reducción anual del valor de una propiedad, planta o equipo. Esta depreciación puede derivarse de tres razones principales: el desgaste debido al uso, el paso del tiempo y la obsolescencia.

2.8.1 Depreciación del activo en contabilidad

“Se utiliza para dar a entender que las inversiones permanentes de la planta han disminuido en potencial de servicio. Para la contabilidad, la depreciación es una manera de asignar el coste de las inversiones a los diferentes ejercicios en los que se produce su uso o disfrute en la actividad empresarial.

Los activos se deprecian basándose en criterios económicos, considerando el plazo de tiempo en que se hace uso en la actividad productiva, y su utilización efectiva en dicha actividad.” (25:1)

Una deducción anual de una porción del valor de los elementos de las propiedades, planta y equipo.

También se puede definir como un método que indica el monto del costo imputable al gasto, que corresponda a cada periodo fiscal.

“La depreciación es el mecanismo mediante el cual se reconoce el desgaste que sufre un bien por el uso que se haga de él. Cuando un activo es utilizado para generar ingresos, este sufre un desgaste normal durante su vida útil que al final lo lleva a ser inutilizable. El ingreso generado por el activo usado, se le debe incorporar el gasto, correspondiente al desgaste que ese activo ha sufrido para poder generar el ingreso, puesto que como según señala un elemental principio económico, no puede haber ingreso sin haber incurrido en un gasto, y el desgaste de un activo por su uso, es uno de los gastos que al final permiten generar un determinado ingreso.” (25:1)

“Al utilizar un activo, con el tiempo se hace necesario reemplazarlo, y reemplazarlo genera una derogación, la que no puede ser cargada a los ingresos del periodo en que se reemplace el activo, puesto que ese activo generó ingresos y significó un gasto en más de un periodo, por lo que mediante la depreciación se distribuye en varios periodos el gasto inherente al uso del activo, de esta forma solo se imputan a los ingresos los gastos en que efectivamente se incurrieron para generarlo en sus respectivos periodos.” (25:1)

2.8.2 Métodos de depreciación

Para el cálculo de la depreciación, se pueden utilizar diferentes métodos como el de línea recta, la reducción de saldos, la suma de los dígitos y método de unidades de producción entre otros.

2.8.2.1 Método de línea recta

El método de la línea recta es el método más sencillo y más utilizado por las empresas, y consiste en dividir el valor del activo entre la vida útil del mismo. (Valor del activo/Vida útil).

Para utilizar este método primero se debe de determinar la vida útil de los diferentes activos.

Además de la vida útil, se maneja otro concepto conocido como valor de salvamento o valor residual, y es aquel valor por el que la empresa calcula que se podrá vender el activo una vez finalizada la vida útil del mismo. El valor de salvamento no es obligatorio.

Una vez determinada la vida útil y el valor de salvamento de cada activo, se procede a realizar el cálculo de la depreciación.

Por ejemplo: Un vehículo cuyo valor es de Q300,000.00 y cuya vida útil se determinó en 5 años.

Se tiene entonces $(Q300,000.00 / 5) = Q60,000.00$ de depreciación anual.

Así como se determina la depreciación anual, también se puede calcular de forma mensual, para lo cual se divide en los 60 meses que tienen los 5 años. Ese procedimiento se hace cada período hasta depreciar totalmente el activo.

2.8.2.2 Método de la suma de los dígitos del año

Este es un método de depreciación acelerada que busca determinar una mayor alícuota de depreciación en los primeros años de vida útil del activo.

La fórmula que se aplica es: $(\text{Vida útil}/\text{suma dígitos}) * \text{Valor activo}$. Donde se tiene que:

Suma de los dígitos es igual a $(V(V+1))/2$ donde V es la vida útil del activo.

Ahora se determinará el factor.

Suponiendo el mismo ejemplo del vehículo se tiene:

$$5(5+1)/2$$

$$(5*6)/2 = 15$$

Luego,

$$5/15 = 0,3333$$

Es decir que para el primer año, la depreciación será igual al 33.333% del valor del activo. (Q300,000.00 * 33.3333% = Q100,000.00)

Para el segundo año:

$$4/15 = 0.2666$$

Luego, para el segundo año la depreciación corresponde al 26.666% del valor del activo (Q300,000.00 * 26.666% = Q80,000.00)

Para el tercer año:

$$3/15 = 0.2$$

Quiere decir entonces que la depreciación para el tercer año corresponderá al 20% del valor del activo. (Q300,000.00 * 20% = Q60,000.00)

Y así sucesivamente. Todo lo que hay que hacer es dividir la vida útil restante entre el factor inicialmente calculado.

2.8.2.3 Método de las unidades de producción

Este método es muy similar al de la línea recta en cuanto se distribuye la depreciación de forma equitativa en cada uno de los periodos.

Para determinar la depreciación por este método, se divide en primer lugar el valor del activo por el número de unidades que puede producir durante toda su vida útil. Luego, en cada periodo se multiplica el número de unidades producidas en el periodo por el costo de depreciación correspondiente a cada unidad.

Ejemplo: Se tiene una máquina valuada en Q10,000,000.00 que puede producir en toda su vida útil 20,000 unidades.

Entonces, $Q10,000,000.00/20,000$ unidades = Q500.00 Quiere decir que a cada unidad que se produzca se le carga un costo por depreciación de Q500.00.

Si en el primer periodo, las unidades producidas por la máquina fueron de 2,000 unidades, el cargo por la depreciación de la máquina del primer periodo será: $2,000 * Q500.00 = Q1,000,000.00$ y así con cada período.

2.8.3 Porcentajes de depreciación

De acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera el cargo de depreciación debe de realizarse acorde a su vida útil, la cual debe de ser lógica y congruente dependiendo el tipo de activo. Sin embargo, la Ley de actualización tributaria decreto 10-2012, en el libro I Impuesto Sobre la Renta en su artículo 28 da a conocer los porcentajes máximos aceptados por la ley nacional, como siguen:

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

b) Árboles, arbustos, frutales, otros árboles y especies vegetales que produzcan frutos o productos que generen rentas gravadas, incluidos los gastos capitalizables para formar las plantaciones, quince por ciento (15%).

c) 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%).

d) 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, excluyendo el ferroviario, veinte por ciento (20%).

e) Equipo de computación, treinta y tres punto treinta y tres por ciento (33.33%).

f) Herramientas, porcelana, cristalería, mantelería, cubiertos y similares, veinticinco por ciento (25%).

g) 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%).

h) Para los bienes no indicados en los incisos anteriores, diez por ciento (10%)". (5:22)

2.9 NIC 16 Propiedades, planta y equipo

La NIC 16 es la norma que regula el tratamiento para el registro y reconocimiento de los elementos de las propiedades, planta y equipo.

A continuación se presenta un resumen de esta norma.

“El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.” (9:7)

“El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo incluirá los costos de su desmantelamiento, retiro o rehabilitación de la ubicación, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de la instalación del elemento. Este costo también incluirá los costos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de la ubicación, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios durante el mismo. La versión previa de la NIC 16 incluía, dentro de su alcance, sólo los costos incurridos como consecuencia de la instalación del elemento.” (9:4)

“La entidad estará obligada a determinar el cargo por depreciación, de forma separada, para cada parte significativa de un elemento de propiedades, planta y equipo. En la versión previa de la NIC 16 no se establecía tan claramente este requerimiento.” (9:5)

“Esta Norma no establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento, por ejemplo no dice en qué consiste una partida de propiedades, planta y equipo. Por ello, se requiere la realización de juicios para aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad. Podría ser apropiado agregar partidas que individualmente son poco significativas, tales como moldes, herramientas y troqueles, y aplicar los criterios pertinentes a los valores totales de las mismas.

La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente.” (9:9)

“De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 7, la entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado cuando se incurra en ellos. Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el costo de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como “reparaciones y conservación” del elemento de propiedades, planta y equipo.

Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares. Por ejemplo, un horno puede necesitar revisiones y cambios tras un determinado número de horas de funcionamiento, y los componentes interiores de una aeronave, tales como asientos o instalaciones de cocina, pueden necesitar ser

sustituidos varias veces a lo largo de la vida de la aeronave. Ciertos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos para hacer una sustitución recurrente menos frecuente, como podría ser la sustitución de los tabiques de un edificio, o para proceder a un recambio no frecuente. De acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 7, la entidad reconocerá, dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento cuando se incurra en ese costo, siempre que se cumpla el criterio de reconocimiento.” (9:10)

CAPÍTULO III

PROVISIÓN POR DESMANTELAMIENTO

3.1 Definición de provisiones

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes define las provisiones como pasivos en los que existe una incertidumbre acerca del monto que se pagará o el tiempo en el cual estos serán cancelados.

Según la NIC 37 se debe reconocer una provision solamente cuando se dan las siguientes circunstancias:

“(a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;

(b) es probable (es decir, existe mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para cancelar la obligación; y

(c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación. En la Norma se destaca que sólo en casos extremadamente excepcionales no será posible la estimación de la cuantía de la deuda.” (10:5).

“Las provisiones deben ser objeto de revisión al final de cada periodo sobre el que se informa, y ajustadas consiguientemente para reflejar en cada momento la mejor estimación disponible. Cuando ya no sea probable que vayan a salir de la entidad recursos, que incorporen beneficios económicos, para satisfacer la obligación, la provisión debe ser objeto de reversión.” (10:6)

Basicamente una provisión es un pasivo de monto u oportunidad incierta.

Mientras que un pasivo se puede decir que es:

- Una obligación actual de la empresa, ya sea una obligación legal o constructiva.
- Proveniente de eventos pasados
- Del cual se espera que su liquidación resulte en una salida de recursos económicos de la compañía.

Cuando se refiere a un pasivo contingente esto es:

- Una obligación posible, donde su probabilidad de que ocurra es menor que la probabilidad que no ocurra.
- Una obligación presente pero no es probable que la compañía se desprenda de recursos económicos para satisfacerla.

3.1.1 Estimación fiable de una provisión

“La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que el resto de las partidas del estado de situación financiera. Excepto en casos extremadamente excepcionales, la entidad será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta, y podrá por tanto realizar una estimación, para el importe de la obligación, lo suficientemente fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión.” (10:16)

3.1.2 Diferencia entre provisiones y otros pasivos

Las provisiones se diferencian de otros pasivos, como los acreedores comerciales y otras obligaciones devengadas que son objeto de estimación,

por la existencia de incertidumbre acerca del momento del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación.

3.2 Reconocimiento de una provisión por costos de desmantelamiento

La Norma internacional de contabilidad 16 Propiedades planta y equipo, indica que el costo de un elemento de las propiedades planta y equipo debe de incluir los costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación de la ubicación, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado período.

En el momento en que la entidad decida dar de baja el activo, necesitará retirar el activo e incurrirá en gastos por retiro y rehabilitación de la ubicación en donde se encuentra el activo, por lo que deberá de hacer uso de la provisión que en su momento fue creada para este retiro.

Basicamente se debe de reconocer una provision por costo de desmantelamiento cuando existe una obligacion contractual o una ley que asi lo requiera y obliga a desmantelar el activo después del período de su uso.

Puede existir una obligación legal o implícita por las siguientes razones:

- Desmantelamiento, restauración o similar de una planta industrial.
- Rehabilitación de daños ambientales en actividades extractivas.
- Retiro de ciertos equipos del lugar donde están instalados.

3.3 Tasa de descuento

3.3.1 Definición

“Es la diferencia expresada en términos porcentuales, entre el precio que se paga por un título y su Valor nominal, siendo este último superior al primero y sujeto a ser rescatado en una fecha determinada.

En una situación de Equilibrio de Competencia Perfecta, la tasa de descuento será igual a la tasa de Interés de Mercado, la que representa la mejor tasa de rentabilidad alternativa que puede obtener el inversionista.

La Tasa de Descuento se utiliza para actualizar los flujos de Ingresos y Costos Futuros del proyecto de Inversión, con el fin de expresar el Valor monetario de esos flujos de un período determinado”. (17:1)

En una empresa el costo de capital (después de impuestos) es de uso frecuente, pero muchas personas creen que es apropiado utilizar mayores tasas de descuento para ajustar por el riesgo u otros factores. Una tasa de descuento variable con tasas más altas aplicadas a los flujos de efectivo que ocurren más a lo largo del período de tiempo podría ser utilizada para reflejar la prima de la curva de rendimientos para la deuda a largo plazo.

Hasta cierto punto, la selección de la tasa de descuento depende del uso que se le va a dar. Si la intención es simplemente para determinar si un proyecto agregará valor a la empresa, mediante el coste medio ponderado del capital puede ser apropiado. Si se trata de decidir entre alternativas de inversión con el fin de maximizar el valor de la empresa, la tasa de reinversión de las empresas probablemente sería una mejor opción.

Basicamente la tasa de descuento es el rendimiento mínimo exigible para cualquier proyecto de inversión.

3.3.2 Función de la tasa de descuento para el cálculo de provisión por desmantelamiento

La tasa de descuento será utilizada para obtener el valor presente de la provision por desmantelamiento, retiro o restauracion de un elemento de propiedades planta y equipo.

El valor de la tasa de descuento será determinada de acuerdo a las tasas de inversion u obligaciones que la empresa tiene.

La Norma Internacional de Contabilidad 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes indica que la empresa debe de informar acerca de si tuvo algun incremento durante el periodo en el importe descontado que surge del paso del tiempo y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento.

“La revisión periódica del descuento se reconocerá en el resultado como un costo financiero, a medida que se produzca.” (1:6)

3.4 Registro en la valorización inicial de la provisión

Al inicio se reconoce la provisión al valor presente de los gastos esperados a incurrir.

La provisión se contabiliza contra un elemento de las propiedades, planta y equipo, el cual genera una obligación, ya que debemos de abonar y crear una cuenta de provisión por desmantelamiento.

En los años siguientes, la provisión se aumenta por el costo de interés y el monto activado en el activo se debe de depreciar de acuerdo a la vida útil del activo o de acuerdo a lo estipulado en el contrato.

Al final de la vida útil del activo, el valor de los activos es "0" y el valor de la provisión será igual a los gastos en que incurrirá por el desmantelamiento de este elemento.

Para calcular la provision por desmantelamiento de activos hay que considerar el grado de destrucción.

Una provision para desmantelamiento de activos tambien debe ser creada si tenemos que devolver una propiedad en arriendo en su estado original al final del periodo de arriendo.

A continuación se presenta un ejemplo de cómo registrar esta provision desde su reconocimiento inicial.

Ejemplo:

Petróleos de Escuintla es una empresa que se dedica a la exploración y explotación del crudo, el 1 de enero del año 2013 adquiere una plataforma marina por Q43,000,000.00, la cual es instalada en la costa del pacífico.

El contrato de concesión suscrito con el estado establece que al término de la explotación, que en este caso el contrato establece que serán 10 años, la compañía petrolera deberá desmontar la plataforma y reparar el fondo marino, habiendo estimado en Q8,000,000.00 el monto que tendrá que desembolsar al finalizar los derechos de explotación. La tasa de interés efectivo en el sistema financiero es de 12% anual.

Primeramente se debe de determinar el valor presente de la provisión (VPP).

a) Valor presente de la provision (VPP)
(1 de enero del 2013)

$$VPP = \frac{M}{(1+i)^n}$$

Donde:

M = Monto estimado de desmontaje

i = Tasa de interés

n = Número de períodos

Reemplazando:

$$VPP = \frac{Q8,000,000.00}{(1 + 0.12)^{10}}$$

$$VPP = \frac{Q8,000,000.00}{3.106}$$

$$VPP = Q2,575,660$$

b) Valor del activo

Adquisición e instalación	Q43,000,000.00	
(+) costo por desmontaje	Q2,575,660.00	
	<hr/>	
	Q45,575,660.00	

c) Contabilización (1 de enero del 2013)

Partida # 1 01-01-2013	Debe	Haber
Inmuebles, maquinaria y equipos		
Maquinaria y equipo de explotación		
Costo de adquisición	Q43,000,000.00	
Costo por desmantelamiento	Q2,575,660.00	
Cuentas por pagar diversas – terceros		
Pasivos por compra de activo inmovilizado		Q43,000,000.00
Provisiones		
Provisión para desmantelamiento		Q2,575,660.00
V/Registro de provisión de desmantelamiento y compra de activo.	Q45,575,660.00	Q45,575,660.00

d) Depreciación del período (31 de diciembre del año 2013)**(Vida útil 10 años)**

	Costo	Depreciación 10%
Bien adquirido	Q43,000,000.00	Q4,300,000.00
Costo por desmontaje	Q2,575,660.00	Q257,566.00

Partida # 2 31-12-2013	Debe	Haber
Valuación y deterioro de activos y provisiones		
Depreciaciones		
Inmuebles, maquinaria y equipo	Q4,300,000.00	
Costo desmantelamiento	Q257,566.00	
Depreciaciones y amortizaciones acumuladas		
Depreciaciones acumuladas		
Inmuebles, maquinaria y equipo		Q4,300,000.00
Costo desmantelamiento		Q257,566.00
V/Registro de depreciación del año 2013 de inmuebles, maquinaria y equipo y del costo por desmantelamiento.	Q4,557,566.00	Q4,557,566.00

e) Ajuste de provisión (31 de diciembre 2013)

(Faltan 9 años para desmontaje)

$$\text{VPP} = \frac{\text{Q8,000,000.00}}{(1 + 0.12)^9}$$

$$\text{VPP} = \frac{\text{Q8,000,000.00}}{2.773}$$

$$\text{VPP} = \text{Q2,884,962.00}$$

Luego:

Q2,884,962.00 - Q2,575,660.00

El ajuste será por Q309,302.00

Partida # 3 31-12-2013	Debe	Haber
Gastos financieros		
Otros gastos financieros		
Gastos financieros en medición a valor descontado	Q309,302.00	
Provisiones		
Provisión para desmantelamiento		Q.309,302.00
V/Registro para actualizar la provisión por desmantelamiento del inmovilizado.	Q309,302.00	Q309,302.00

Similares asientos se harán en los siguientes años hasta alcanzar la provisión por Q8,000,000.00 que será a fines del año 2,022. Se hará uso de la provisión a partir del año 2,023 para cubrir los gastos del desmantelamiento de la plataforma marina.

3.5 Actualización de la provisión

La provision por desmantelamiento, retiro y rehabilitacion de un elemento de las propiedades planta y equipo debe ser revisada y actualizada anualmente para presentar lo más razonable posible esta provisión.

La actualización de esta provisión se realiza anualmente ya que se debe de tener en la provision acorde vayan pasando los años y llevar el monto al valor presente.

También puede sufrir una actualización la provisión por cambio en la tasa efectiva o porque el costo del desmantelamiento o variado.

A continuación se presenta un ejemplo cuando ocurre cambio en el valor de la provisión para desmantelamiento por cambio de tasa de interés efectiva y cambio en el costo por desmantelamiento.

- La empresa Telegonsa el 1 de enero del año 2013 suscribió un contrato de alquiler con la inmobiliaria Siglo Nuevo propietaria del edificio las torres de Guatemala y El Salvador, por el cual ha instalado en el inmueble una antena satelital valorizada en Q15,000,000.00 a fin de brindar a sus clientes el servicio de telefonía celular.
- El contrato de arrendamiento es por 10 años, cuyas cláusulas prevé en un alquiler de los aires; y la obligación de retirar la antena al término del arriendo; así como la reparación del área donde estuvo instalada. Por lo que los técnicos de Telegonsa efectuaron la estimación inicial del desembolso para cubrir los gastos de desmantelamiento al final del año 10 por el monto de Q2,000,000.00 a la tasa de interés efectiva del 12% anual vigente en el mercado financiero al inicio del año 1.
- Al haber transcurrido 6 años del contrato suscrito con la inmobiliaria Siglo Nuevo y del uso de la antena satelital; el 1 de enero del año 2019 Telegonsa dispone de nueva información relacionada con la obligación contraída por el retiro del citado activo:
 - a) Tasa de intereses efectiva es modificada a 15% anual; y
 - b) Costo por desmantelamiento se incrementó en Q400,000.00

a) Cálculo del valor presente de la provisión (1 enero año 2013)

Datos		
Valor nominal (M)	=	Q2,000,000.00
Tasa de interés (i)	=	12% anual
Plazo (n)	=	10 años

$$VPP = \frac{M}{(1+i)^n}$$

$$VPP = \frac{Q2,000,000.00}{(1+0.12)^{10}}$$

$$VPP = \frac{Q2,000,000.00}{3.105848}$$

$$VPP = Q643,946.00$$

Al realizar la actualización durante los 10 años, los montos figuran de la siguiente manera:

Tabla No. 1

Valor Presente de la provisión 2013 al 2023 de Telegónsa

AÑO	AÑO #	INICIO DE AÑO	AJUSTE ANUAL	VALOR PRESENTE
2013	0	1	Q643,946.00	Q643,946.00
2014	1	2	Q77,274.00	Q721,220.00
2015	2	3	Q86,546.00	Q807,766.00
2016	3	4	Q96,932.00	Q904,698.00
2017	4	5	Q108,564.00	Q1,013,262.00
2018	5	6	Q121,592.00	Q1,134,854.00
2019	6	7	Q136,182.00	Q1,271,036.00
2020	7	8	Q152,524.00	Q1,423,560.00
2021	8	9	Q170,828.00	Q1,594,388.00
2022	9	10	Q191,326.00	Q1,785,714.00
2023	10	11	214,286.00	Q2,000,000.00

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada.

b) Cálculo del valor presente de la provisión (1 de enero del 2019)

(Nueva información: cambio de factores)

Datos		
Valor nominal (M)	=	Q2,400,000.00
Tasa de interés (i)	=	15% anual
Plazo (n)	=	4 años

Al contar con los nuevos datos, se debe de actualizar la provisión utilizando la fórmula del valor presente.

$$VPP = \frac{M}{(1+i)^n}$$

$$VPP = \frac{Q2,400,000.00}{(1+0.15)^4}$$

$$VPP = Q1,372,208.00$$

Para el año 6 el valor presente es de Q1,372,208.00, anteriormente se contaba con Q1,271,036.00, por lo que el ajuste será de Q101,172.00, de igual forma se debe de actualizar con la nueva tasa y costo de desmantelamiento hasta el año 10, quedando los siguientes valores:

Tabla No. 2

Actualización del valor presente de la provisión 2019 al 2023 de Telegonsa

AÑO	AÑO #	INICIO DE AÑO	AJUSTE ANUAL	VALOR PRESENTE
2019	6	7	Q101,172.00	Q1,372,208.00
2020	7	8	Q205,875.00	Q1,578,039.00
2021	8	9	Q236,706.00	Q1,814,745.00
2022	9	10	Q272,212.00	Q2,086,957.00
2023	10	11	Q313,043.00	Q2,400,000.00

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada.

c) Reconocimiento de la provisión (1 de enero del 2013)

(Costo del activo de propiedades, planta y equipo) (NIC 16)

Partida # 1 01-01-2013	Debe	Haber
Inmuebles, maquinaria y equipo		
Equipo de comunicación		
Antenas	Q15,000,000.00	
Costo desmantelamiento	Q643,946.00	
Cuentas por pagar diversas - terceros		
Pasivos por compra de activo inmovilizado		Q15,000,000.00
Provisiones		
Provisión para desmantelamiento		Q643,946.00
V/Registro por compra de antena y provision por desmantelamiento.	Q15,643,946.00	Q15,643,946.00

d) Depreciación del período (31 de diciembre 2013)

(NIC 16)

Concepto	Costo del Activo	Tasa 10%
Antena satelital	Q15,000,000.00	Q1,500,000.00
Costo por desmantelamiento	Q643,946.00	Q64,394.00
		Q1,564,394.00

Seguidamente se debe de registrar el gasto por la depreciación de la antena satelital y la depreciación por el costo del desmantelamiento.

Partida # 2 31-12-2013	Debe	Haber
Valuación y deterioro de activos y provisiones		
Depreciaciones		
Inmuebles, maquinaria y equipo	Q1,500,000.00	
Costo desmantelamiento	Q64,394.00	
Depreciaciones y amortizaciones acumuladas		
Depreciaciones acumuladas		
Inmuebles, maquinaria y equipo		Q1,500,000.00
Costo desmantelamiento		Q64,394.00
V/Registro de depreciación del año 2013 de inmuebles, maquinaria y equipo y del costo por desmantelamiento.	Q1,564,394.00	Q1,564,394.00

e) Actualización de la provisión (31 de diciembre 2013)
(NIC 37)

Partida # 3 31-12-2013	Debe	Haber
Gastos financieros		
Otros gastos financieros		
Gastos financieros en medición a valor descontado	Q77,274.00	
Provisiones		
Provisión para desmantelamiento		Q.77,274.00
V/Registro para actualizar la provisión por desmantelamiento del inmovilizado.	Q77,274.00	Q77,274.00

Similares asientos de diario se efectuarán del año 2014 al año 2018 hasta acumular provisión de Q1,271,036.00 aplicando la tasa de interés vigente del 12% anual.

f) Importes alcanzados al cierre del año 6 (31 de diciembre 2018)

(Del 1 de enero del año 2013 al 31 de diciembre del año 2018)

Costo del activo	Monto
Antena satelital	Q15,000,000.00
Costo por desmantelamiento	Q1,271,036.00
	Q16,271,036.00

g) Ajuste de la provisión por cambio de tasa y cambio en el costo del desmantelamiento.

(1 enero del año 2019)

Concepto	Monto	Referencia
Nuevo valor presente	Q1,372,208.00	(Tabla No. 2)
Anterior valor presente	Q1,271,036.00	(Tabla No. 1)
Incremento de valor	Q101,172.00	

h) Reconocimiento del incremento de valor

(1 enero del año 2019) (CINIIF 1)

Partida # 4 01-01-2019	Debe	Haber
Inmuebles, maquinaria y equipo		
Equipo de comunicación		
Costo desmantelamiento	Q101,172.00	
Provisiones		
Provisión para desmantelamiento		Q101,172.00
V/Registro por la actualización de la provisión por desmantelamiento.	Q101,172.00	Q101,172.00

i) Depreciación del período

(31 Diciembre año 2019) (NIC 16)

Partida # 5 31-12-2019	Debe	Haber
Valuación y deterioro de activos y provisiones		
Depreciaciones		
Inmuebles, maquinaria y equipo	Q1,500,000.00	
Costo desmantelamiento	Q89,687.00	
Depreciaciones y amortizaciones acumuladas		
Depreciaciones acumuladas		
Inmuebles, maquinaria y equipo		Q1,500,000.00
Costo desmantelamiento		Q89,687.00
V/Registro de depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo y del costo por desmantelamiento.	Q1,564,394.00	Q1,564,394.00

j) Actualización de provisión al 31 de diciembre

(Información Tabla No. 2) (NIC 37)

Partida # 6 31-12-2019	Debe	Haber
Gastos financieros		
Otros gastos financieros		
Gastos financieros en medición a valor descontado	Q205,875.00	
Provisiones		
Provisión para desmantelamiento		Q.205,875.00
V/Registro para actualizar la provisión por desmantelamiento del inmovilizado.	Q205,875.00	Q205,875.00

3.6 NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes

Esta norma Internacional de Contabilidad nos indica que se debe de reconocer una provisión por desmantelamiento, retiro o restauración de un elemento de las propiedades, planta y equipo cuando existe algún contrato o ley que así lo requiera.

Esta norma contiene requerimientos sobre cómo medir los pasivos por retiro del servicio, restauración y similares.

“Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones, surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad (es decir, de la gestión futura de la entidad). Ejemplos de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costos de reparación de los daños medioambientales causados en contra de la ley, puesto que tanto en uno como en otro caso, y para pagar los compromisos correspondientes, se derivarán para la entidad salidas de recursos que

incorporan beneficios económicos, con independencia de las actuaciones futuras que ésta lleve a cabo. De forma similar la entidad tendrá que reconocer los costos por el desmantelamiento de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear, siempre que esté obligada a restaurar los daños ya ocasionados por su funcionamiento. En contraste con lo anterior, y por causas de tipo comercial o exigencias legales, la entidad puede desear o necesitar la realización de desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de filtros de humos en una determinada fábrica). Puesto que la entidad puede evitar tales desembolsos futuros mediante actuaciones futuras, por ejemplo cambiando la forma de llevar a cabo la fabricación, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos, y por tanto no reconocerá provisión alguna para los mismos.” (9:14)

La norma indica que surge una obligación implícita para la entidad por causa de una reestructuración en el siguiente caso:

“reestructuración podría venir dada, por ejemplo, por un plan de desmantelamiento de las instalaciones o de venta de los activos correspondientes, y también por el anuncio público de las principales características del plan. El anuncio público del plan detallado de reestructuración constituirá una obligación implícita para reestructurar, sólo si se hace de tal manera y con suficiente detalle (es decir, dando a conocer las principales características del mismo), que sea capaz de producir expectativas válidas entre los terceros implicados, esto es, entre los clientes, proveedores y empleados (o sus representantes), sobre el hecho de que la entidad va a llevar efectivamente a cabo la reestructuración.” (10:23)

3.7 CINIIF 1 Cambios en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares

Esta interpretación proporciona guías para contabilizar el efecto de los cambios en la medición de pasivos por retiro del servicio, restauración y similares.

“Muchas entidades tienen la obligación de desmantelar, retirar y restaurar elementos de sus propiedades, planta y equipo. En esta Interpretación dichas obligaciones se denominan “pasivos por retiro del servicio, restauración y similares”. Según la NIC 16, en el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios.” (1:4)

“Esta interpretación se aplica a los cambios en la medición de cualquier pasivo existente por retiro del servicio, restauración o similares que se haya reconocido:

- (a) como parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo de acuerdo con la NIC 16; y
- (b) como un pasivo de acuerdo con la NIC 37.

Por ejemplo, puede existir un pasivo por retiro del servicio, restauración o similar por el retiro de una planta, la rehabilitación de daños ambientales en industrias extractivas, o la remoción de ciertos equipos.” (1:4)

“Los cambios en la medición de un pasivo existente por retiro, restauración y similares, que se deriven de cambios en el calendario estimado o importe de las salidas de recursos que incorporan beneficios económicos requeridas para cancelar la obligación, o un cambio en la tasa de descuento, se contabilizarán de acuerdo con lo siguiente.

Si el activo correspondiente se mide utilizando el modelo del costo:

- (a) Los cambios en el pasivo se añadirán o deducirán del costo del activo correspondiente en el periodo actual, respetando lo establecido en el apartado (b).
- (b) El importe deducido del costo del activo no será superior a su importe en libros. Si la disminución en el pasivo excediese el importe en libros del activo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo.
- (c) Si el ajuste diese lugar a una adición al costo del activo, la entidad considerará si esto es un indicio de que el nuevo importe en libros del mismo podría no ser completamente recuperable. Si existiese dicho indicio, la entidad realizará una prueba del deterioro del valor estimando su importe recuperable, y contabilizará cualquier pérdida por deterioro del valor del activo de acuerdo con la NIC 36.

Si el activo correspondiente se mide utilizando el modelo de revaluación:

- (a) Los cambios en el pasivo modificarán la revaluación o la devaluación reconocidas previamente en ese activo, de forma que:

(i) una disminución en el pasivo (con sujeción a lo establecido en el párrafo (b) se reconocerá en otro resultado integral e incrementará el superávit de revaluación en el patrimonio, salvo que se haya de reconocer en el resultado en la medida en que sea la reversión de un déficit de revaluación en el activo previamente reconocido en resultados;

(ii) un aumento en el pasivo se reconocerá en resultados, excepto que sea reconocido directamente en otro resultado integral y reducirá el superávit de revaluación en el patrimonio, en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo.

(b) En el caso de que la disminución del pasivo sea superior al importe en libros que habría sido reconocido si el activo se hubiera contabilizado según el modelo del costo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo.

(c) Un cambio en el pasivo es un indicio de que el activo podría tener que ser revaluado para garantizar que su importe en libros no difiere significativamente del que se habría determinado utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa. Cualquiera de estas revaluaciones se tendrá en cuenta al determinar los importes a reconocer en el resultado o en otro resultado integral de acuerdo con (a). Si fuera necesaria una revaluación, se revaluarán todos los activos de esa clase.

(d) La NIC 1 requiere la revelación en el estado del resultado integral de cada componente de otro ingreso o gasto integral. Al cumplir con este requerimiento, el cambio en el superávit de revaluación que surja por una variación en el pasivo, se identificará y revelará por separado.

El importe depreciable ajustado del activo, se depreciará a lo largo de su vida útil. Por lo tanto, una vez que el activo correspondiente haya alcanzado el final de su vida útil, todos los cambios posteriores en el pasivo se reconocerán en el resultado del periodo a medida que ocurran. Esto se aplicará tanto para el modelo del costo como para el modelo de revaluación.

La reversión periódica del descuento se reconocerá en el resultado como un costo financiero, a medida que se produzca. La capitalización, según la NIC 23 no está permitida.” (1:5)

3.8 ISR Diferido

3.8.1 Definición

El impuesto sobre la renta diferido, es la diferencia que resulta de comparar los estados financieros (balance general y estado de resultados), de la base contable o financiera con los estados financieros de la base fiscal, denominando las diferencias entre ambas partes, que se denominan diferencias temporarias. A estas diferencias se aplica el porcentaje de impuesto sobre la renta vigente obteniendo de esta manera el impuesto sobre la renta diferido.

Los estados financieros de la base financiera se obtienen de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera y los estados financieros de la base fiscal de la aplicación de la ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que se tienen que conocer ampliamente los lineamientos de ambas referencias técnicas.

Las diferencias temporarias tienen la particularidad que se originan en un período y se revierten en el o los períodos siguientes y es la característica

principal de las mismas. Ello significa que se registra un gasto que obliga a la base financiera o contable en el año uno, pero por regulaciones fiscales no puede registrarse en esta base en dicho año, sino hasta en el siguiente. El gasto quedó registrado en el año uno en la base financiera y en el año dos en la base fiscal, revirtiendo de esta manera el impuesto sobre la renta diferido en el año dos.

3.8.2 Diferencias temporales y diferencias permanentes

3.8.2.1 Diferencias temporales

Son aquellos ingresos o gastos que se contabilizan financieramente en un período pero fiscalmente se reconocen en otro.

Por ejemplo:

“(a) ingresos por actividades ordinarias por intereses, que se incluyen en la ganancia contable en proporción al tiempo transcurrido, pero pueden, en algunos regímenes fiscales, ser computados fiscalmente en el momento en que se cobran. La base fiscal de cualquier cuenta por cobrar reconocida en el estado de situación financiera procedente de tales ingresos de actividades ordinarias es cero, puesto que los ingresos por actividades ordinarias correspondientes no afectarán a la ganancia fiscal hasta que sean cobrados;

(b) La depreciaciones utilizadas para determinar la ganancia (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 del citado activo que hayan sido permitidas por las normas fiscales, para determinar la ganancia fiscal del período actual y de los anteriores. En estas condiciones surgirá una diferencia temporaria imponible, que producirá

un pasivo por impuestos diferidos, cuando la depreciación a efectos fiscales sea acelerada (si la depreciación fiscal es menor que la registrada contablemente, surgirá una diferencia temporaria deducible, que producirá un activo por impuestos diferidos) y

(c) los costos de desarrollo pueden ser objeto de capitalización y amortización en periodos posteriores, a efectos de determinar la ganancia contable, pero deducidos fiscalmente 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 completamente deducidos 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.” (11:14)

3.8.2.2 Diferencias permanentes

Son gastos o ingresos contables que la legislación fiscal no permite imputar, es decir, no permite que sea gasto o ingreso, con lo cual, hay que modificar el resultado contable, aumentándolo o disminuyéndolo.

Si un gasto contable no es deducible fiscalmente genera una diferencia permanente positiva, puesto que aumenta el resultado, por el contrario si un ingreso contable no es ingreso fiscal genera una diferencia permanente negativa.

Ejemplo:

- Contabilización de gastos que pertenecen a periodos anteriores.
- Los gastos que no estén documentados. (que no tengan factura)

3.8.3 Impacto en ISR diferido por el registro del desmantelamiento, retiro o restauración de un elemento de las propiedades, planta y equipo

Por el registro y reconocimiento de la provision por desmantelamiento, retiro o restauración de un elemento de las propiedades planta y equipo, se debe de depreciar la parte que corresponde al costo de desmantelamiento, este costo no es deducible del impuesto sobre la renta en Guatemala, sin embargo financieramente si se reconoce al igual que el costo por desmantelamiento y registros financieros por las actualizaciones de la provisión.

Por lo que la diferencia entre el gasto presentado financieramente y el presentado fiscalmente por este concepto luego de aplicarsele la tasa del impuesto genera una diferencia temporal que en el paso del tiempo será recuperada una vez se haya realizado y utilizado la provision creada por desmantelamiento del elemento de las propiedades planta y equipo.

La Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las ganancias prescribe el tratamiento contable del impuesto a las ganancias.

3.9 Participación del Contador Público y Auditor en el registro de la provisión por desmantelamiento, retiro o restauración de un elemento de las propiedades, planta y equipo

Es importante que el Contador Público y Auditor conozca el tratamiento e impacto del registro del desmantelamiento, puesto que es el profesional que debe de conocer las Normas Internacionales de Informacion Financiera y la Ley del Impuesto Sobre la Renta en las cuales estan los lineamientos y bases para el tratamiento de este registro.

El Contador Público y Auditor en este caso desde el punto de vista financiero debe de entender el impacto de este registro, debe de entender que el registro de este costo y provision tiene un impacto contable, debe de saber que al realizar el registro se tiene impacto en impuesto diferido y se tiene impacto en las utilidades.

Es indispensable que el Contador Público y Auditor conozca las Normas Internacionales de Información Financiera, ya que dentro de estas se incluyen los tratamientos contables y financieros que se requieren para los registros oportunos y correctos en lo relacionado con las provisiones por el desmantelamiento de los elementos de las propiedades, planta y equipo.

El Contador Público y Auditor además de conocer las Normas Internacionales de Información Financiera debe de conocer la ley regulatoria en su país respecto a las ganancias, ya que esta indica que gastos que son deducibles y cuales no, en este caso los gastos relacionados a la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación de un elemento de las propiedades planta y equipo no son deducibles mientras no se haya erogado gasto alguno por este concepto.

CAPÍTULO IV
EFFECTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS POR EL REGISTRO DEL
DESMANTELAMIENTO O RETIRO FUTURO DE UN ELEMENTO DEL
COMPONENTE DE LAS PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO PARA UNA
EMPRESA QUE SE DEDICA A LA DISTRIBUCIÓN DE COMBUSTIBLE
(CASO PRÁCTICO)

4.1 Antecedentes de la empresa

Petrosa es una compañía fundada en Guatemala y su objetivo principal es la importación y distribución de productos derivados del petróleo como gasolinas y diesel para distribuirlos al por mayor y menor para uso de los automotores, sus principales ventas se realizan por medio de estaciones de servicio. Fue constituida el 12 de abril del año 1995 de acuerdo con las leyes de la República de Guatemala para un plazo indefinido.

La compañía cuenta con 10 estaciones de servicio ubicadas en los distintos departamentos de la República de Guatemala, en cada estación de servicio tiene a su disposición los productos diesel, regular y super, así mismo en cada estación tiene como mínimo 6 tanques de combustible que le sirven para despachar los diferentes productos que tiene a su disposición.

Sus oficinas administrativas están ubicadas en Boulevard y Urbanización Santa Clara zona 5 de Villanueva, la cual cuenta con 25 personas que laboran en la administración en ese lugar.

La compañía adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera en diciembre del 2,009.

La empresa Petrosa vende sus productos a los consumidores finales por medio de estaciones de servicio, pero también le vende sus productos a estaciones de servicio que no son propias y usan su marca para vender el combustible por lo que estas estaciones conforman parte de la cartera de clientes que Petrosa tiene.

Recientemente Petrosa inició operaciones con una nueva estación de servicio llamada Mariscal a diferencia de las demás estaciones, el terreno ocupado en esta nueva estación es arrendado y se tiene un contrato de arrendamiento en el cual se indica y obliga a Petrosa a restaurar el terreno a la finalización del contrato, esto quiere decir que debe de dismantelar la estación de servicio y reparar el sitio.

En vista de esta nueva estación Petrosa debe de realizar el registro de provision por dismantelamiento de acuerdo a lo que indican las Normas Internacionales de Información Financiera.

La gerencia general decidió delegarle este trabajo al gerente financiero de la empresa puesto que es la persona más apta e idonea para cumplir con este trabajo, una de las principales razones es porque el gerente financiero de la compañía es contador público y auditor y por ende es conocedor de las Normas Internacionales de Información Financiera, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como también conoce y comprende de contabilidad, estos tres factores son muy importantes para poder realizar esta provision con certeza y razonabilidad.

El gerente financiero de la empresa consideró varios factores para poder realizar el trabajo y así poder realizar las partidas contables que fueron

ingresadas para actualizar la contabilidad de acuerdo a lo que se indican en las Normas Internacionales de Información Financiera.

Los factores importantes que tomó en consideración el gerente financiero fueron:

- Que la empresa haya adoptado Normas Internacionales de Información Financiera.
- La antigüedad, cantidad y vida útil de los tanques de combustible, así como la duración del contrato.
- Verificar el contrato de arrendamiento.
- Cotizar el valor del desmantelamiento de los tanques de combustible y la estación completa.
- Calcular el valor presente de la provisión.
- Verificar y realizar actualizaciones de la provisión en caso corresponda.
- Verificar y registrar el ISR diferido resultante de por el registro de la provisión por el desmantelamiento.

A continuación se detalla un resumen y orden de los procedimientos que el gerente financiero realizó para poder completar el trabajo.

Tabla No. 3

Procedimientos a realizar para realizar provisión por desmantelamiento.

No.	Procedimiento	Descripción corta	Páginas
4.2	Cantidad y vida útil de los tanques de combustible	Se determinó cuantos tanques de combustible se tomaron en cuenta para la provisión por desmantelamiento y la vida útil de los mismos.	91-94
4.3	Contrato de arrendamiento	Se determinó el plazo del contrato de arrendamiento y se verificó que indica que al finalizar el contrato debe de desmantelarse el equipo y la construcción que se tenga en el lugar, lo que dio efecto a una obligación que sirvió de base para realizar una provisión por desmantelamiento.	95-96
4.4	Cotización por el desmantelamiento de la estación de servicio	Se revisó la cotización que le hicieron a Petrosa por el desmantelamiento de los tanques de combustible y estación de servicio Mariscal, para tener un valor que servirá de base para poder provisionar.	97-100
4.5	Cálculo de provisión por desmantelamiento de tanques de combustible	Se determinaron los datos necesarios para poder realizar la provisión así como también la tasa inflacionaria que se debe de utilizar, basandose en lo publicado por el Banco de Guatemala.	101
4.5.1	Valor presente de la provisión	Se calculó el valor presente de la provisión de la estación Mariscal.	101-106
4.5.2	Contabilización del primer año	Se contabilizó el valor presente de la provisión, así como la depreciación y la actualización de la provisión del primer año, por el efecto del contrato firmado en el año 2013.	106-110
4.6	Impacto en ISR diferido por el registro del desmantelamiento	Se detalló el impacto que se tendrá en el impuesto sobre la renta diferido, derivado del registro de la provisión por desmantelamiento, su depreciación y actualización.	110-115
4.7	Registros contables por el pago del desmantelamiento	Se presentan y realizan las partidas que son necesarias contabilizar al momento del pago por el servicio de desmantelamiento.	115-122
4.8	Impacto en estados financieros	Se determinaron y detallaron los impactos que se tienen en las distintas cuentas del estado de situación financiera y estado de resultados derivado de la provisión por desmantelamiento.	122-135

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada.

4.2 Cantidad y vida útil de los tanques de combustible

La compañía Petrosa posee 10 estaciones de servicio en toda la República de Guatemala, de los cuales 1 estación de servicio la tiene localizada en un terreno arrendado.

El contrato de arrendamiento del terreno indica que a la finalización del contrato se debe dejar el lugar limpio, tal y como se encontraba al firmarse este, es decir que la compañía arrendataria en este caso Petrosa tiene la obligación de desmantelar los tanques de combustible y restaurar el sitio cuando el contrato de arrendamiento finalice.

La compañía tiene en total 10 estaciones de servicio que tienen entre 6 y 10 tanques de combustible cada una, 9 estaciones de servicio están situadas en terrenos que son propiedad de la compañía y 1 estación de servicio "Mariscal" está situada en terreno arrendado, en el caso de los terrenos propios no es necesario crear provisión por desmantelamiento, sin embargo, en la estación Mariscal sí debe existir provisión por desmantelamiento ya que existe un contrato que obliga a desmantelar la estación y los tanques de combustible, así como rehabilitar la tierra que ocupan estos al momento de la finalización del contrato.

El contrato de arrendamiento del terreno que la compañía Petrosa tiene, indica un plazo de 10 años, el cual fue firmado en el año 2,013.

A continuación se detallan las 10 estaciones de servicio y tanques de combustible que tiene cada una de las estaciones, de las cuales únicamente aplicará provisión la estación que se encuentre en un terreno arrendado y el contrato oblique al desmantelamiento de la estación.

Tabla No. 4
Listado de estaciones de servicio de Petrosa.

Número	Nombre de la estación	Departamento de ubicación	Dirección	Terreno Propio ó arrendado	Tipo de producto	Capacidad del tanque	Cantidad de tanques por producto	Cantidad de tanques en la estación
1	Cuatro Caminos	Guatemala	KM. 185 Cuatro caminos, Los Encuentros	Propio	Diesel	6,000	2	6
					Regular	8,000	2	
					Super	6,000	2	
2	Aurora	Guatemala	Avenida Las Americas 1414, zona 14	Propio	Diesel	8,000	3	8
					Regular	6,000	3	
					Super	8,000	2	
3	Aeropuerto	Guatemala	Boulevard liberación 5-44 zona 9	Propio	Diesel	6,000	3	8
					Regular	8,000	3	
					Super	6,000	2	
4	Quetzalteca II	Quetzaltenango	Avenida Las Americas, diagonal C, 3-14 zona 3.	Propio	Diesel	8,000	2	6
					Regular	8,000	2	
					Super	6,000	2	

Número	Nombre de la estación	Departamento de ubicación	Dirección	Terreno Propio ó arrendado	Tipo de producto	Capacidad del tanque	Cantidad de tanques por producto	Cantidad de tanques en la estación
5	Petencito	Petén	2da calle 8-14 zona 5, Santa Elena	Propio	Diesel	6,000	3	8
					Regular	8,000	3	
					Super	6,000	2	
6	Charco	Huehuetenango	Cantón San José, zona 6	Propio	Diesel	8,000	2	6
					Regular	6,000	2	
					Super	8,000	2	
7	Escuintla	Escuintla	4ta calle y 9 avenida zona 4	Propio	Diesel	6,000	2	6
					Regular	8,000	2	
					Super	6,000	2	
8	La Paz	Guatemala	Calzada la paz, 47 C, 4-48 zona 5	Propio	Diesel	8,000	2	6
					Regular	8,000	2	
					Super	6,000	2	

Número	Nombre de la estación	Departamento de ubicación	Dirección	Terreno Propio ó arrendado	Tipo de producto	Capacidad del tanque	Cantidad de tanques por producto	Cantidad de tanques en la estación
9	Quetzalteca	Quetzaltenango	8va Avenida 7-06 zona 4	Propio	Diesel	6,000	3	8
					Regular	8,000	3	
					Super	6,000	2	
10	Mariscal	Santa Rosa	6ta Avenida 8-08 zona 6	Arrendado	Diesel	8,000	4	10
					Regular	8,000	3	
					Super	8,000	3	

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada.

El contrato por el arrendamiento operativo del terreno de la estación Mariscal tienen un plazo de 10 años, la empresa considera y registra una vida útil de 10 años para los tanques de combustible de las estaciones de servicio.

4.3 Contrato de arrendamiento

El contrato de arrendamiento es de vital importancia para este registro, ya que es el elemento que obliga a realizar la provisión por desmantelamiento, dentro del contrato que Petrosa posee hay un párrafo que indica que al término del contrato el terreno debe de dejarse tal como se encontraba al inicio de éste, libre de construcciones y limpio.

A continuación se presenta un resumen del contrato:

- El contrato se firmo el primero de enero del año 2,013.
- “Se construirá e instalará una estación de servicio de combustibles, lubricantes y productos derivados del petróleo, denominada “Mariscal”, que funcionará amparada por la licencia para la venta al público, que para el efecto extiende el Ministerio de Energía y Minas, la cual será tramitada por la compañía”.
- Plazo: 10 años, contados a partir del 1 de enero del año dos mil trece, por lo que vencerá el treinta y uno de diciembre del año dos mil veintidos.
- Destino: El bien inmueble arrendado, será destinado para la construcción y funcionamiento de una estación de combustibles, lubricantes y productos derivados del petróleo y la operación de cualquier otro negocio anexo o conexo, así como para la venta de productos conexos, inclusive la venta de artículos y prestación de servicios diversos, y es entendido que para el mejor logro de este fin, la compañía podra introducir cualquier mejora que considere conveniente.

Mejoras: La arrendante expresamente autoriza a la compañía a hacer por su cuenta , todo tipo de mejoras en el bien inmueble arrendado, sean estas necesarias, útiles o de recreo, especialmente, aunque no exclusivamente, la reparación, remodelación o construcción de edificaciones en dicho inmueble, a fin de que el expendio de combustibles, lubricantes y productos derivados del petróleo y los servicios auxiliares, anexos o relacionados con el mismo, sean de la mejor calidad y, por lo mismo, similares a los que prestan otras estaciones de servicio reparadas, remodeladas o construidas por la compañía.

- **Pactos especiales: Ambas partes convienen que a la terminación del presente contrato “la compañía” devolverá el bien inmueble sin construcciones y equipos, cancelando la respectiva licencia de operación y verificando que a la fecha de entrega el inmueble no requiera trabajos de remediación ambiental relacionados directamente con la operación de la estación de servicio indicada en el presente instrumento.**

Recalcando que este último párrafo mencionado es el párrafo que obliga a Petrosa a la desmantelación de la estación Mariscal al finalizar el término del contrato.

Dentro del contrato también hace mención que la duración del contrato es de 10 años a partir del 01 de enero del año 2013.

En el contrato se hace mención que la compañía puede hacer mejoras y construir para poder hacer uso del terreno como una estación de servicio, pero así mismo menciona que a la finalización del contrato debe desmantelar las construcciones y equipo ubicados en el terreno.

También se debe de tomar en consideración que un contrato es un documento legal en el cual se adhieren derechos y obligación para las partes involucradas en el mismo.

Dentro de los párrafos del contrato se observa que el mismo fue firmado el uno de enero del 2013.

4.4 Cotización por el desmantelamiento de los tanques de combustible

Se debe de realizar la cotización para conocer el valor de la desmantelación de los tanques combustible que están ubicados en la estación de servicio Mariscal y así tener una base para poder provisionar de forma razonable y de acuerdo a la realidad.

La cotización debe de incluir tanto los gastos por la excavación y desmantelamiento de los tanques de combustible, como también el desmantelamiento de toda la estación, ya que según el contrato el lugar se debe de dejar limpio.

La compañía cotizó con fecha 1 de enero del año 2,013 con la empresa que es la encargada de realizarle las reparaciones y mantenimiento de los pormenores que ocasionalmente tiene en las estaciones de servicio y también realiza actividades de desmantelamiento de estaciones y tanques de combustible, así como desconexiones y eliminaciones de tubería y ventilación.

A continuación se presenta la cotización realizada:

Figura No. 3

Cotización 2013 por desmantelamiento de la estación de servicio Mariscal.

	
<p>Repareasa PRESUPUESTO No. 00015 / 2013 REPARACIONES Reales , S.A. 2da Avenida 4-87 zona 7 de Mixco.</p>	
<p>Fecha: Guatemala, enero 01 del 2013</p>	
<p>Cliente: Petro, S.A. Atención a: Javier Usacqueño Gerente Financiero e-Mail: j.usacqueño@petrosa.com</p>	
<p>Levantamiento de Equipo y Tuberías</p>	
Unidades/Descripción	Total
Pavimentación de las areas demolidas (aprox 32M3)	Q51,235.00
Deconexion y eliminación de tubería de producto y ventilación	Q16,176.60
Desmontaje y traslado de equipo de despacho	Q15,657.12
Excavación de tanque de 8,000gls máximo Cantidad (1 unidad)	Q55,690.13
Relleno y compactación de fosa de tanques y zanjas de líneas a retirar (aprox 32 M3)	Q45,204.23
Sub- total	Q183,963.08
Iva	Q22,075.57
Total	Q206,038.65
<p>Alejandro González</p>	

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada.

Como se observa la cotización incluye tanto el desmontaje del tanque como el desmontaje de la estación entera, por lo que el costo de la desmantelación de la estación debe ser distribuido en los tanques que tiene la estación y adicional cada tanque tendrá su costo individual, que en este caso es de Q55,690.13.

De la cotización presentada unicamente se tomará en cuenta valores sin IVA ya que el IVA será cargado al momento de la facturación, siendo esto cuando se desmantele la estacion y tanques de combustible.

Con base en la cotización realizada los costos por desmantelamiento de tanque quedan de la siguiente manera: tomando en cuenta que la estación de servicio cuenta con 10 tanques de combustible.

Tabla No. 5

Costo cotizado por desmantelamiento de estación

Pavimentación de las áreas demolidas con pavimento (aproximadamente 32M ³)	Q51,235.00
Desconexión y eliminación de tuberia de producto y ventilación	Q16,176.60
Desmontaje y traslado de equipo de despacho	Q15,657.12
Relleno de y compactación de fosa de tanques y zanjas de lineas a retirar.(Cantidad aproximada 32M ³)	Q45,204.23
Total desmantelamiento estación (no incluye tanques)	Q128,272.95

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada.

El costo determinado de Q128,272.95 debe ser distribuido según la cantidad de tanques de combustible que tiene la estación, en este caso la estación cuenta con 10 tanques de combustible.

- Ya que la estación de servicio Mariscal cuenta con 10 tanques de combustible, el valor de Q128,272.95 debe de ser dividido dentro de 10, al realizar la operación el valor distribuido es de Q12,827.30 por cada tanque, por lo qué:

Tabla No. 6

Costo cotizado por el desmantelamiento de la estación Mariscal

Costo distribuido a cada tanque por desmantelamiento de estación	Q12,827.30
Costo de desmantelamiento por cada tanque	Q55,690.13
Costo por desmantelamiento de cada tanque de combustible (incluye parte proporcional del desmantelamiento de estación)	Q68,517.43
Total costo desmantelamiento estacion de 10 tanques (Q68,517.43*10)	Q685,174.30

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada.

Ya que se han determinado el valor que se debe de pagar por el desmantelamiento de la estación de servicio Mariscal, la compañía Petrosa procede con el cálculo de la provision por el desmantelamiento de los tanques de combustible y estacion de servicio.

Ya se cuenta con datos que servirán para el cálculo de la provision por el desmantelamiento.

4.5 Cálculo de provisión por desmantelamiento de tanques de combustible.

La empresa Petrosa posee 10 estaciones, sin embargo solamente una estación de servicio llamada “Mariscal” es a la que se le debe de calcular la provisión ya que es la única que se encuentra ubicada en un terreno arrendado, en el contrato se indica que a la finalización del mismo se debe de limpiar el lugar y dejarlo tal y como se encontraba, es decir libre de construcciones y equipo.

La estación Mariscal ubicada en Santa Rosa, tiene contrato de arrendamiento de terreno que se firmó el 1 de enero 2013 a 10 años plazo, esta estación tiene 10 tanques de combustible, la compañía Petrosa debe de desmontar la estación y tanques, así como reparar el lugar al finalizar los 10 años, es decir la finalización del contrato será el 31 de diciembre del año 2,022.

4.5.1 Valor presente de la provisión (VPP)

Primeramente se debe considerar que al realizar una estimación de este tipo, se debe tomar en cuenta la inflación, puesto que el costo de adquisición de servicios y productos será diferente en 10 años de lo que es ahora.

Por lo que se debe de utilizar la tasa de inflación como base de referencia para poder aproximar el valor de lo que será el desmantelamiento de la estación en 10 años.

A continuación se muestra el comportamiento de la tasa de inflación interanual en Guatemala, con base a los datos publicados por el Banco de Guatemala.

Tabla No. 7

Tasa inflacionaria interanual del 2009 al 2013

TASA DE INFLACIÓN INTERANUAL						
Año	2009	2010	2011	2012	2013	Promedio
Tasa	(0.28)%	5.39%	6.20%	3.45%	4.39%	3.83%

Fuente: Banco de Guatemala.

Tomando en cuenta la tasa de inflación de los últimos 5 años, se realiza un promedio para establecer una tasa de inflación de los siguientes años y así encontrar el valor futuro de la cotización de los tanques, el promedio de la tasa de inflación del año 2009 al año 2013 es de 3.83%, estos datos son publicados por el Banco de Guatemala.

Con base a la tasa del 3.83% se debe de llevar el valor a 10 años, la tasa del 3.83% es un crecimiento geométrico, es decir en el primer año el valor será de 1.0383 del valor cotizado, al segundo año el valor será 1.0383 del valor calculado al primer año.

Basicamente es como llegar a un monto futuro, por lo que al utilizar la siguiente fórmula se tendrá el valor de la cotización a 10 años plazo.

$$M = C (1 + i)^n$$

La M representa el valor futuro, la C representa el valor actual cotizado, la i es la tasa promedio que se determinó y la n representa el número de años plazo.

Al sustituir los valores:

$$M = Q685,174.30 (1 + 0.0383)^{10}$$

$$M = Q997,768.08$$

A continuación se presenta un cuadro en el cual se observa el crecimiento del monto al pasar los años, hasta llegar al año 10 en donde se observa que el valor estimado del desmantelamiento de una estación de 10 tanques de combustible será de Q997,768.08.

Tabla No. 8

Efecto de la inflación 2013 a 2023 de estación Mariscal

Año	# Año	Monto
2013	0	Q 685,174.30
2014	1	Q 711,416.48
2015	2	Q 738,663.73
2016	3	Q 766,954.55
2017	4	Q 796,328.91
2018	5	Q 826,828.30
2019	6	Q 858,495.83
2020	7	Q 891,376.22
2021	8	Q 925,515.93
2022	9	Q 960,963.19
2023	10	Q 997,768.08

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada.

Con el valor proyectado a 10 años, se procede a calcular el valor presente de la provisión por desmantelamiento.

La fórmula a utilizar es la siguiente:

$$\text{VPP} = \frac{M}{(1 + i)^n}$$

VPP: Es el valor presente de la provisión, básicamente es el monto que debiese de estar registrado a falta de 10 años de finalización del contrato.

M: Es el monto que se desembolsará en 10 años por el desmantelamiento de los tanques y estación de servicio, en este caso es Q997,768.08 que se puede observar en la tabla # 7 presentado en la hoja anterior.

i: Es la tasa de descuento, Petrosa considera y utiliza una tasa de descuento del 12%.

n: Es el número de años que restan para la utilización de la provisión por desmantelamiento de tanques de combustible y estación de servicio, que en este caso son 10 años.

Al sustituir valores:

$$\text{VPP} = \frac{Q997,768.08}{(1 + 0.12)^{10}}$$

$$\text{VPP} = Q321,254.62$$

El valor de Q321,254.62 es por el cual se registra inicialmente la provisión por desmantelamiento, esta es la parte del año 1 que se reconoce, tomando en consideración que en los siguientes años también se debe de realizar ajustes a la provisión hasta llegar al valor de Q997,768.08 que es el monto que se desembolsará al finalizar el contrato de arrendamiento y Petrosa proceda con la erogación por los servicios de desmantelamiento de los tanques de combustible y desmantelamiento de la estación de servicio, así como también por la restauración del lugar que estos ocupan.

Todos los años debe de actualizarse el valor de la provisión utilizando la fórmula del valor presente de la provisión.

Al realizar la actualización en años futuros Petrosa debe de cotizar y considerar las tasas de inflación para poder realizar una provisión razonable y lo más apegado a la realidad.

Para calcular la provisión que debe de estar registrada en el siguiente año, solamente se debe de restar un año, es decir se debe de utilizar 9 años puesto que dichos años son los que restarán para el término del contrato que exige la desmantelación de los tanques.

A continuación se presenta una tabla del ajuste del valor presente durante los 10 años en el cual la provisión que realiza Petrosa debe de llegar al valor cotizado y ajustado por la tasa inflacionaria.

Tabla No. 9

Valor presente de la provisión 2013 a 2023 de estación Mariscal

Año	Año #	Inicio del año	Ajuste anual	Valor presente
2013	0	1	Q 321,254.62	Q 321,254.62
2014	1	2	Q 38,550.55	Q 359,805.17
2015	2	3	Q 43,176.62	Q 402,981.79
2016	3	4	Q 48,357.82	Q 451,339.61
2017	4	5	Q 54,160.75	Q 505,500.36
2018	5	6	Q 60,660.04	Q 566,160.40
2019	6	7	Q 67,939.25	Q 634,099.65
2020	7	8	Q 76,091.96	Q 710,191.61
2021	8	9	Q 85,222.99	Q 795,414.60
2022	9	10	Q 95,449.75	Q 890,864.36
2023	10	11	Q 106,903.72	Q 997,768.08

Fuente :Elaboración propia con base en investigación realizada

4.5.2 Contabilización del primer año y actualización de la provisión

En el primer año del cálculo del desmantelamiento se debe de contabilizar el valor presente de la provisión que se determinó, se debe cargar y reconocer como parte del activo propiedades planta y equipo el valor presente que se determinó por el desmantelamiento del activo y dicho valor se depreciará durante los 10 años que especifica el contrato y vida útil de los tanques de combustible.

El registro contable es el siguiente:

Tabla No. 10

Contabilización de la provisión inicial del costo de desmantelamiento

Partida # 1	01-01-2013	Debe	Haber
Inmuebles, maquinaria y equipo			
Tanques de combustible			
Costo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		Q321,254.62	
Provisiones			
Provision por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado			Q321,254.62
V/registro del costo por desmantelamiento de tanques de combustible y estación Mariscal.		Q321,254.62	Q321,254.62

Fuente :Elaboración propia con base en investigación realizada

Esta partida se realizó para reconocer el valor del desmantelamiento desde el inicio del contrato.

Adicional a esto se debe de reconocer la depreciación por el costo del desmantelamiento, la vida útil que se le asigna es la que se indica en el contrato de arrendamiento en donde se obliga a desmantelar los equipos y estación al finalizar 10 años.

El costo de desmontaje al valor presente es de Q321,254.62, este valor se depreciaría durante 10 años.

Por lo que los Q321,254.62 divididos dentro de 10 años = Q32,125.46.

Los Q32,125.46 será el valor que se cargará anualmente a las depreciaciones por la parte del costo del desmantelamiento, es decir Q2,677.12 mensualmente.

El registro contable se realiza de la siguiente manera:

Tabla No. 11

Contabilización de la depreciación del costo del desmantelamiento

Partida # 2	31-01-2013	Debe	Haber
Depreciaciones y amortizaciones gasto			
Maquinaria y equipo			
Tanques de combustible			
Costo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.		Q2,677.12	
Depreciaciones y amortizaciones acumuladas			
Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado			
Costo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado			Q2,677.12
V/Registro de la depreciación de enero correspondiente al costo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación de la estación Mariscal.		Q2,677.12	Q2,677.12

Fuente :Elaboración propia con base en investigación realizada

Esta partida será la misma durante todo el año, es decir al final del año se tendrá depreciaciones gasto y depreciaciones acumuladas por Q32,125.46 correspondientes al costo por desmantelamiento del equipo de la estación Mariscal.

Al finalizar el año se debe realizar la operación para actualizar el valor presente, tomando en consideración que ya solo restarán 9 años de la obligación que dicta el contrato.

Sustituyendo valores:

$$\text{VPP} = \frac{\text{Q}997,768.08}{(1 + 0.12)^9}$$

$$\text{VPP} = \text{Q}359,805.17$$

El valor de los Q359,805.17 es el valor por el cual debe de estar la provisión a diciembre del 2,013, sin embargo ya se tiene una provisión creada al inicio del contrato por Q321,254.62, por lo que solamente se debe de contabilizar la diferencia, que serán Q38,550.55.

Esta actualización de la provision debe de registrarse de acuerdo a la Interpretacion De Las Normas Internacionasles de Información Financiera No. 1, (CINIIF 1) Cambios en Pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares.

La Interpretación a la norma indica que la revisión periódica del descuento se reconocerá como resultado siendo este un costo financiero

La norma especifica que esta actualización no se puede capitalizar a la parte de propiedades planta y equipo, específicamente se debe de reconocer como costo financiero.

La partida al 31 de diciembre del 2013 por la actualización del valor presente queda de la siguiente manera:

Tabla No. 12

Contabilización de la actualización de la provisión por calculo del valor presente

Partida #3 31-12-2013	Debe	Haber
Gastos financieros		
Otros gastos financieros		
Gastos financieros en medicion al valor razonable		
Desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	Q38,550.55	
Provisiones		
Provision por desmantelamiento, retiro o rehabilitacion del inmovilizado		Q38,550.55
V/registro de la actualización de la provisión por el costo del desmantelamiento de tanques de combustible y estación Mariscal.	Q38,550.55	Q38,550.55

Fuente :Elaboración propia con base en investigación realizada

Similares asientos se harán en los siguientes años hasta alcanzar la provisión de Q997,768.08.

Se hará uso de la provisión al finalizar el contrato de arrendamiento para cubrir los gastos del desmantelamiento de la estación Mariscal junto con sus tanques de combustible.

4.6 Impacto al ISR diferido por el registro del desmantelamiento

El registro del gasto por el desmantelamiento de los tanques de combustible y desmantelamiento de la estación Mariscal no es deducible del impuesto sobre la renta, puesto que aún no se ha erogado nada por este concepto, este será deducible cuando se realice el desmantelamiento de estos activos y en ese momento se pague por el servicio y haya una factura que respalde este gasto.

Al año 2013 se presentan gastos por desmantelamiento de:

Depreciación desmantelamiento	Q 32,125.46
Gastos financieros	<u>Q 38,550.55</u>
Total gastos por desmantelamiento 2013	Q 70,676.01

Petrosa esta inscrita en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas y por ende paga una tasa del 31% sobre la utilidad neta.

La ley de actualización tributaria, decreto No. 10-2012 en el libro I impuesto sobre la renta indica que en el año 2013 la tasa impositiva sera del 31%, para el para el año 2014 sera del 28% y para el año 2015 en adelante será del 25%.

Tomando en consideración que la provisión realizada por el costo del desmantelamiento de los tanques de combustible y estacion Mariscal se utilizará hasta el año 2,023, por consiguiente se debe de utilizar la tasa que la administración tributaria tiene contemplada imponer a esa fecha, es decir la tasa del 25%.

Se utiliza la tasa del 25% porque es la tasa que se tiene ya prevista para esa fecha y la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 Impuesto a las ganancias así lo define en su párrafo 47.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas (y leyes fiscales) que al final del periodo sobre el que se informa hayan sido aprobadas o prácticamente terminado el proceso de aprobación.

En este caso la administración tributaria ya aprobó las nuevas tasas a utilizarse hasta el 2015.

Total Gastos no reconocidos en ISR 2013	Q70,676.01
Tasa aplicada al ISR gasto 2013	25%
Total	Q17,669.00

Los Q70,676.01 son la diferencia temporaria en impuesto sobre la renta que se tiene al 31 de diciembre del 2013 por el registro de la provisión por costo de desmantelamiento de la estación Mariscal.

La contabilización queda de la siguiente manera:

Tabla No. 13

Contabilización por el efecto del ISR diferido

Partida #4 31-12-2013	Debe	Haber
Impuesto sobre la renta balance		
Impuesto sobre la renta diferido		
Impuesto sobre la renta diferido activo	Q17,669.00	
Impuesto sobre la renta resultados		
Impuesto sobre la renta diferido		
Impuesto sobre la renta ingreso		Q17,669.00
V/registro del impuesto sobre la renta diferido, proveniente de los gastos 2,013 por el costo del desmantelamiento de la estación Mariscal.	Q17,669.00	Q17,669.00

Fuente :Elaboración propia con base en investigación realizada

El objetivo de utilizar la tasa de impuesto sobre la renta vigente en la fecha en que el pasivo se realizará, es para poder conciliar el impuesto sobre la renta diferido cuando se utilice la provisión, en este caso se tendrá un impuesto sobre la renta diferido activo durante los primeros 25 años, pero en el año numero 26 cuando se utilice la provisión que se ha creado por este concepto, el impuesto sobre la renta diferido activo se liquidará, igualandose en ese momento el impuesto sobre la renta corriente y el impuesto diferido por el concepto de esta provisión.

Durante los diez años siguientes habrá registros e impactos al impuesto sobre la renta diferido, ocasionados por el gasto de depreciacion mensual que se le aplica a al valor presente de la provision por desmantelamiento, asi mismo tambien se impactara por el gasto correspondiente a la actualización

de la provisión, ambos gastos no son reconocidos por la administración tributaria, por lo que se debe tener considerado en el isr diferido.

A continuación se presenta una tabla en donde se puede observar el comportamiento que tendrá el Impuesto sobre la renta diferido desde el año de su inicio, siendo el 2,013 hasta el año en que se utilizará la provisión por el desmantelamiento de la estación Mariscal.

Tabla No. 14

Efecto de ISR diferido 2013 a 2022 por provision de desmantelamiento estación Mariscal

Año	Gasto depreciación, por costo del desmantelamiento	Gasto financiero por la actualización de la provisión	Total gasto base contable	Total gasto base tributaria	Diferencia temporal del año	ISR diferido del año Tasa 25%	ISR diferido activo acumulado Tasa 25%
2013	Q 32,125.46	Q 38,550.55	Q 70,676.01	-	Q 70,676.01	Q 17,669.00	Q 17,669.00
2014	Q 32,125.46	Q 43,176.62	Q 75,302.08	-	Q 75,302.08	Q 18,825.52	Q 36,494.52
2015	Q 32,125.46	Q 48,357.82	Q 80,483.28	-	Q 80,483.28	Q 20,120.82	Q 56,615.34
2016	Q 32,125.46	Q 54,160.75	Q 86,286.21	-	Q 86,286.21	Q 21,571.55	Q 78,186.90
2017	Q 32,125.46	Q 60,660.04	Q 92,785.51	-	Q 92,785.51	Q 23,196.38	Q 101,383.27
2018	Q 32,125.46	Q 67,939.25	Q 100,064.71	-	Q 100,064.71	Q 25,016.18	Q 126,399.45
2019	Q 32,125.46	Q 76,091.96	Q 108,217.42	-	Q 108,217.42	Q 27,054.36	Q 153,453.81
2020	Q 32,125.46	Q 85,222.99	Q 117,348.46	-	Q 117,348.46	Q 29,337.11	Q 182,790.92
2021	Q 32,125.46	Q 95,449.75	Q 127,575.21	-	Q 127,575.21	Q 31,893.80	Q 214,684.72
2022	Q 32,125.46	Q106,903.72	Q 139,029.18	-	Q 139,029.18	Q 34,757.30	Q 249,442.02
Total	Q321,254.62	Q676,513.46	Q 997,768.08	-	Q 997,768.08	Q249,442.02	Q 249,442.02

Fuente : Elaboración propia con base en investigación realizada

En el año 2,023 es el vencimiento del contrato y Petrosa debe de cumplir con la obligacion de la desmantelación de la estacion Mariscal, a final del año 2022 Petrosa ya tiene acumulada una provisión por Q997,768.08, al utilizar esta provisión, el gasto registrado por el desmantelamiento ya será reconocido por la administración tributaria, el mismo será facturado en ese entonces y entonces habrá un documento que soporte el gasto y un documento que si es aceptado por la administración tributaria.

4.7 Registros contables por el pago del desmantelamiento

Las partidas contables que se harán para el pago del desmantelamiento no afectarán resultados, puesto que ya existe provisión para el desmantelamiento de la estación.

Al finalizar el plazo por el contrato del arrendamiento de la estación Mariscal, entonces se tendrá que desmantelar la estacion de servicio y los tanques de combustible, por lo que a esa fecha se debe de registrar un cargo a la cuenta de provisión por demantelamiento, asi como la cuenta del impuesto sobre la renta diferido activo.

A final del año 2,022 que es la fecha de finalización del contrato se encuentran varias cuentas con saldos provenientes de la provision por demantelamiento de la estacion Mariscal y los tanques de combustible que en ella hay.

A continuación se muestra el efecto que se tuvo en las cuentas durante el transcurso de los 10 años.

Tabla No. 15

Efecto en la cuenta Inmuebles, Maquinaria y Equipo durante los 10 años

Q321,254.62	Año 2013
-	Año 2014
-	Año 2015
-	Año 2016
-	Año 2017
-	Año 2018
-	Año 2019
-	Año 2020
-	Año 2021
-	Año 2022
Q321,254.62	Total

Fuente :Elaboración propia con base en investigación realizada

La cuenta de inmuebles únicamente es afectada en el registro inicial y es ese valor el que será depreciable durante los 10 años.

Tabla No. 16

Efecto en la cuenta Depreciación Acumulada durante los 10 años

Año 2013	Q32,125.46
Año 2014	Q32,125.46
Año 2015	Q32,125.46
Año 2016	Q32,125.46
Año 2017	Q32,125.46
Año 2018	Q32,125.46
Año 2019	Q32,125.46
Año 2020	Q32,125.46
Año 2021	Q32,125.46
Año 2022	Q32,125.46
Total	Q321,254.62

Fuente :Elaboración propia con base en investigación realizada

La depreciación acumulada es afectada durante los 10 años, sobre la base del registro inicial del activo, es decir se debe igualar el monto que se calculó en el valor presente al iniciar con la provisión.

Tabla No. 17

Efecto en la cuenta Impuesto Sobre la Renta Diferido Activo durante los 10 años

Q17,669.00	Año 2013
Q18,825.52	Año 2014
Q20,120.82	Año 2015
Q21,571.55	Año 2016
Q23,196.38	Año 2017
Q25,016.18	Año 2018
Q27,054.36	Año 2019
Q29,337.11	Año 2020
Q31,893.80	Año 2021
Q34,757.30	Año 2022
Q249,442.02	Total

Fuente :Elaboración propia con base en investigación realizada

La cuenta del impuesto sobre la renta diferido activo, se verá afectada durante los 10 años, puesto que durante los 10 años se registraran gastos por depreciaciones y gastos financieros debido a la actualización de la provision por desmantelamiento, ambos gastos solamente son permitidos por las Normas Internacionales de Informacion Financiero pero no por la administración tributaria.

Tabla No. 18

Efecto en la cuenta Provisión por Desmantelamiento durante los 10 años

Año 2013	Q359,805.17
Año 2014	Q43,176.62
Año 2015	Q48,357.82
Año 2016	Q54,160.75
Año 2017	Q60,660.04
Año 2018	Q67,939.25
Año 2019	Q76,091.96
Año 2020	Q85,222.99
Año 2021	Q95,449.75
Año 2022	Q106,903.72
Total	Q997,768.08

Fuente :Elaboración propia con base en investigación realizada

Se verán afectadas las cuentas de provisiones durante los 10 años, anualmente se acreditará un valor hasta igualar en el último año el monto que se desembolsará por el desmantelamiento de la estación y tanques de combustible.

Tabla No. 19**Efecto en la cuenta Depreciaciones (Gastos de Venta)**

Q32,125.46	Año 2013
Q32,125.46	Año 2014
Q32,125.46	Año 2015
Q32,125.46	Año 2016
Q32,125.46	Año 2017
Q32,125.46	Año 2018
Q32,125.46	Año 2019
Q32,125.46	Año 2020
Q32,125.46	Año 2021
Q32,125.46	Año 2022
Q321,254.62	Total

Fuente :Elaboración propia con base en investigación realizada

Durante los 10 años se afectarán las depreciaciones gasto, esto sobre la base del valor que se le incrementó a las propiedades, planta y equipo.

Tabla No. 20**Efecto en la cuenta ISR Diferido Ingreso durante los 10 años**

Año 2013	Q17,669.00
Año 2014	Q18,825.52
Año 2015	Q20,120.82
Año 2016	Q21,571.55
Año 2017	Q23,196.38
Año 2018	Q25,016.18
Año 2019	Q27,054.36
Año 2020	Q29,337.11
Año 2021	Q31,893.80
Año 2022	Q34,757.30
Total	Q249,442.02

Fuente :Elaboración propia con base en investigación realizada

Durante los 10 años habrá registros por las diferencias temporales de los gastos relacionados a la provisión por desmantelamiento, estas diferencias serán registradas en el impuesto sobre la renta diferido ingreso e impuesto sobre la renta diferido activo.

Tabla No. 21

Efecto en la cuenta ISR Diferido Ingreso durante los 10 años

Q38,550.55	Año 2013
Q43,176.62	Año 2014
Q48,357.82	Año 2015
Q54,160.75	Año 2016
Q60,660.04	Año 2017
Q67,939.25	Año 2018
Q76,091.96	Año 2019
Q85,222.99	Año 2020
Q95,449.75	Año 2021
Q106,903.72	Año 2022
Q676,513.46	Total

Fuente :Elaboración propia con base en investigación realizada

Los gastos financieros serán afectados durante los 10 años, debido a que cada año se actualizará la provisión, el monto resultante de la diferencia por la actualización de la provisión y la provisión existente se registra en los gastos financieros.

Al final del año 2,022 el efecto causado en los gastos financieros y la depreciación gasto durante los 10 años debe de ser igual al monto de la provisión, esto para asegurar que el monto total que se encuentra registrado en el pasivo ya fue reconocido financieramente en el gasto, al momento de realizar el servicio de desmantelamiento y pagarlo será deducible del impuesto sobre la renta.

Ya que las cuentas de gasto no son acumulables año con año, si no que unicamente se afectan en el período y al año siguiente inician con saldo cero, sin embargo el saldo que afecta anualmente es trasladado a las utilidades retenidas, por lo consiguiente a la finalización del año 2,022 se tendrá el monto que afectará el gasto de ese periodo mas los gastos que se afectaron desde el año 2,013 al 2,021 y esto se verá reflejado en la cuenta de utilidades retenidas, a continuacion se muestra el saldo que será afectado anualmente en las utilidades retenidas.

Tabla No. 22

Efecto en la cuenta Utilidades Retenidas durante los 10 años

Q53,007.01	Año 2013
Q56,476.56	Año 2014
Q60,362.46	Año 2015
Q64,714.66	Año 2016
Q69,589.13	Año 2017
Q75,048.53	Año 2018
Q81,163.07	Año 2019
Q88,011.34	Año 2020
Q95,681.41	Año 2021
Q104,271.89	Año 2022
Q748,326.06	Total

Fuente :Elaboración propia con base en investigación realizada

Al inicio del año 2,023 se debe de pagar por el servicio del desmantelamiento de la estación y tanques de combustible, rebjando las cuentas correspondientes.

Las partidas quedan de la siguiente manera, la primera partida que se realiza es por el pago del desmantelamiento y la segunda es para ajustar el Impuesto sobre la renta diferido al final del año.

Tabla No. 23

Contabilización por el pago del desmantelamiento en el año 2,023

Partida # 5	01-01-2023	Debe	Haber
Provisiones			
Provision por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		Q 997,768.08	
IVA			
IVA por cobrar		Q 119,732.17	
Caja y Bancos			
Bancos			
Banco del Charco			Q1,117,500.25
V/registro del pago por el desmantelamiento de equipo y activos de la estación Mariscal.		Q1,117,500.25	Q1,117,500.25

Fuente :Elaboración propia con base en investigación realizada

Esta partida es para reflejar el pago que se hará por el servicio de la desmantelación de la estación que según contrato debe de realizarse al año 10 de firmarse el mismo.

Asi mismo debe realizarse la partida por el efecto del impuesto sobre la renta diferido.

El gasto efectuado es de Q997,768.08 que al aplicarle la tasa del impuesto del 25% que es la tasa vigente en el año 10, en el que se muestra que el valor del impuesto diferido activo será de Q249,449.02.

Al momento de realizar el pago, se entrega factura y es donde ya se puede reconocer el gasto fiscalmente, al reconocer este gasto e podrá darle de baja al impuesto sobre la renta activo que se tiene en ese momento.

La partida queda de la siguiente manera:

Tabla No. 24

Contabilización de la reversión del Impuesto Sobre la Renta Diferido Activo en el año 2,023

Partida # 6 01-01-2023	Debe	Haber
Impuesto sobre la renta Resultados		
Impuesto sobre la renta diferido		
Impuesto sobre la renta ingreso	Q249,442.02	
Impuesto sobre la renta Balance		
Impuesto sobre la renta diferido		
Impuesto sobre la renta diferido Activo		Q249,442.02
V/registro del impuesto sobre la renta diferido, proveniente de los gastos 2,013 al 2,022 por el costo del desmantelamiento de la estación Mariscal.	Q249,442.02	Q249,442.02

Fuente :Elaboración propia con base en investigación realizada

Se traía un impuesto sobre la renta diferido activo por Q249,442.02 que con el desembolso por servicio de desmantelamiento, prácticamente queda a “0”, Impuesto sobre la renta diferido activo = Q249,442.02 (año 2013 a 2022)
 Impuesto sobre la renta diferido activo = (Q249,442.02) (reversión año 2023).

La empresa debe de cotizar constantemente para asegurarse de que las provisiones van acorde a lo cotizado, si la cotización posteriormente es distinta al monto que ya se le ha aplicado la tasa de inflación debe de correrse un ajuste en el cual se actualiza el monto del que se cargo a las propiedades planta y equipo, así mismo también se actualizará el monto de la provisión de gasto, las cotizaciones que se realizarán en el futuro no

debiesen de variar significativamente ya que por eso se utiliza la tasa de inflación para poder mitigar este efecto que pueda causar una nueva cotización.

4.8 Impacto en estados financieros

Si se comparan los estados financieros, colocando de un lado los resultados sin tomar en cuenta el registro por desmantelamiento y a la par los resultados tomando en cuenta los registros por desmantelamiento, se observará el impacto que se tienen en los mismos, los impactos serán diferentes cada año, en el año 2013 se verá afectado por los primeros registros del desmantelamiento, ya en el año 2014 se irán acumulando estos efectos hasta llegar al año 2,022 que se verá afectado por el 100% de la provision por desmantelamiento, al año 2,023 estos efectos serán reversados por el pago del desmantelamiento, las dcuentas afectadas durante los diez años serán:

Propiedades planta y equipo: Acá se vió afectada la cuenta por el reconocimiento del valor presente y la depreciacion acumulada a la fecha de la presentación, a diciembre 2,013 según cálculos realizados en este capítulo se observa un costo de desmantelamiento por Q321,254.62 y una depreciacion acumulada de Q32,125.46, al año 2,022 se observa que se tendrá un valor de Q321,254.62 en propiedades, planta y equipo y una depreciación acumulada de Q321,254.62, es decir al finalizar los 10 años se vera refljeado el total del activo en la cuenta de gasto por depreciaciones.

Impuesto sobre la renta diferido activo: Se afectó por las diferencias acumuladas de la ganancia fiscal y financiera, a diciembre 2013 se tiene un ISR diferido activo por Q17,669.00, a diciembre del 2,022 se tendrá un monto acumulado de Q249,442.02 y al finalizar el año 2,023 se reversará este

efecto y la cuenta del impuesto sobre la renta diferido activo por este concepto quedara a cero.

Provisiones: Se afectaron por el acumulado que se tenga de la provisión por desmantelamiento, a diciembre 2013 se tiene un acumulado de Q359,805.17, al finalizar el año 2,022 se tiene una provision acumulada por este concepto de Q997,768.08 y en el año 2,023 se hará uso de esta provisión para registrar el pago por el desmantelamiento del activo, es decir esta provisión quedará a cero.

Utilidades retenidas: Se vieron afectadas por todos los gastos del periodo y periodos anteriores que se reconocen financieramente más no fiscalmente, como lo es el gasto por depreciación del desmantelamiento y la actualización de la misma, así como el ISR ingreso, al 2,013 se ven afectados por 53,007.01, al año 2,022 se ven afectadas por un monto de Q748,326.06.

Así mismo las cuentas de resultados también son afectadas.

Las diferencias en resultados se dieron en las cuentas siguientes:

Gastos de venta: En este rubro la empresa registra las depreciaciones de la maquinaria de las estaciones de servicio, durante el año 2,013 se vieron afectadas por este concepto, registrando un monto de Q32,125.46, al igual que los otros 9 años.

Gastos financieros: Dentro de este rubro se reconoce el gasto por la actualización del valor presente de la provisión por desmantelamiento de las estaciones de servicio, en el periodo 2013 se tuvo un impacto de Q38,550.55, durante el año 2,022 se afectó por un monto de Q106,903.72,

en el año 2,023 ya no se afecta esta cuenta ya que terminó el plazo del contrato.

ISR diferido ingreso: Acá quedo registrado el impacto de los gastos no reconocidos fiscalmente en el período, es el resultado de los gastos no reconocidos por una tasa del 25% que es la tasa que actualmente tiene contemplada la administracion tributaria que aplicara en el año 2,023, si esta tasa cambiara se debe de registrar en el año a una tasa que indique la administación tributaria, durante el año 2,013 se afecto esta cuenta por el concepto de la provision por desmantelamiento un monto de Q17,669.00 y el año 2,022 se afectó la cuenta por un monto de Q34,757.30.

El impacto total en resultado para el año 2,013 fue de Q53,007.01 y para el año 2,022 fue de Q104,271.89, estos valores impactan en la cuenta de utilidades retenidas dentro del estado de situación financiera.

A continuación se muestran los estados financieros de la empresa Petrosa, por los años terminados al 2,013, al 2,022 y al año 2,023.

Los estados financieros al 31 de diciembre 2013 de Petrosa quedaron de la siguiente manera, se realiza un comparativo por el impacto de la provision de desmantelamiento, unicamente se presentan los estados financieros de estación Mariscal.

Petro, S.A.

Estado de situación financiera al 31 de diciembre del 2013

(Cifras en Quetzales)

Descripción	Sin considerar desmantelamiento	Considerando desmantelamiento	Efecto neto
Activo			
Activo corriente			
Efectivo	1,721,624.00	1,721,624.00	-
Cuentas por cobrar neto	1,200,000.00	1,200,000.00	-
Créditos fiscales por cobrar	150,000.00	150,000.00	-
Inventarios	1,250,000.00	1,250,000.00	-
Gastos anticipados	250,000.00	250,000.00	-
Total activo corriente	4,571,624.00	4,571,624.00	-
Activo no corriente			
Inmuebles, maquinaria y equipo neto	3,555,000.00	3,844,129.16	289,129.16
Impuesto sobre la renta diferido activo	-	17,669.00	17,669.00
Total activo no corriente	3,555,000.00	3,861,798.16	306,798.16
Total activo	8,126,624.00	8,433,422.16	306,798.16

Pasivo y patrimonio			
Pasivo corriente			
Prestaciones laborales	77,434.00	77,434.00	-
Cuentas por pagar comerciales	250,330.00	250,330.00	-
Cuentas por pagar a relacionadas	355,000.00	355,000.00	-
Gastos acumulados y otras cuentas	188,000.00	188,000.00	-
Otros impuestos por pagar	264,642.00	264,642.00	-
Total pasivo corriente	1,135,406.00	1,135,406.00	-
Pasivo no corriente			
Provisiones	155,000.00	514,805.17	359,805.17
Préstamos bancarios	1,323,927.00	1,323,927.00	-
Total pasivo no corriente	1,478,927.00	1,838,732.17	359,805.17
Total pasivo	2,614,333.00	2,974,138.17	359,805.17
Patrimonio			
Capital social	4,822,466.28	4,822,466.28	-
Reserva legal	32,848.80	32,848.80	-
Utilidades retenidas	656,975.93	603,968.92	(53,007.01)
Total patrimonio	5,512,291.00	5,459,283.99	(53,007.01)
Total pasivo y patrimonio	8,126,624.00	8,433,422.16	306,798.16

Luis Castamonte
Contador General

Javier Usacqueño
Gerente Financiero

Como se observa se tiene efecto en cuentas del estado de situación financiera, se marcan con otro color las cuentas que tuvieron impacto por los

registros de la provisión por el desmantelamiento de la estación Mariscal y tanques de combustible.

El efecto neto dentro del activo es de Q306,798.16, que es el mismo impacto que se tiene en el pasivo a raíz de la provisión y los gastos no reconocidos fiscalmente.

También se tuvo efecto del lado de los gastos e ingreso.

A continuación también se presenta el estado del resultado integral del año 2013.

Petro, S.A.

Estado del resultado integral 1 de enero al 31 de diciembre del 2,013

(Cifras en Quetzales)

Descripción	Sin considerar desmantelamiento	Considerando desmantelamiento	Efecto neto
Ventas netas	47,463,109.80	47,463,109.80	-
(-) Costo de ventas	45,454,422.88	45,454,422.88	-
Utilidad bruta	2,008,686.92	2,008,686.92	-
(+) Otros ingresos	261,577.63	261,577.63	-
(-) Gastos de administración	723,020.64	723,020.64	-
(-) Gastos de venta	482,013.76	514,139.22	32,125.46
Utilidad en operación	1,065,230.16	1,033,104.70	(32,125.46)
(-) Gastos financieros	113,091.14	151,641.69	38,550.55
Utilidad antes de impuesto	952,139.02	881,463.01	(70,676.01)
(-) Impuesto sobre la renta corriente (Tasa del 31%).	295,163.10	295,163.10	-
(+) ISR diferido ingreso (TASA del 25%)	-	17,669.00	17,669.00
(Pérdida) Utilidad neta	656,975.93	603,968.92	(53,007.01)

Luis Castamonte
Contador General

Javier Usacqueño
Gerente Financiero

El efecto en resultados del año 2013 fue de Q53,007.01, esto fué por depreciaciones gasto del costo por desmantelamiento y actualización de la provision por desmantelamiento registrado en los gastos financieros, así mismo también el registro del isr diferido ingreso del periodo.

A continuación se presentan los estados financieros del año 2,022.

Petro, S.A.
Estado de situación financiera al 31 de diciembre del 2022
(Cifras en Quetzales)

Descripción	Sin considerar desmantelamiento	Considerando desmantelamiento	Efecto neto
Activo			
Activo corriente			
Efectivo	2,582,436.00	2,582,436.00	-
Cuentas por cobrar neto	1,800,000.00	1,800,000.00	-
Créditos fiscales por cobrar	225,000.00	225,000.00	-
Inventarios	1,875,000.00	1,875,000.00	-
Gastos anticipados	375,000.00	375,000.00	-
Total activo corriente	6,857,436.00	6,857,436.00	-
Activo no corriente			
Inmuebles, maquinaria y equipo neto	5,332,500.00	5,332,500.00	-
Impuesto sobre la renta diferido activo	-	249,442.02	249,442.02
Total activo no corriente	5,332,500.00	5,581,942.02	249,442.02
Total activo	12,189,936.00	12,439,378.02	249,442.02

Pasivo y patrimonio			
Pasivo corriente			
Prestaciones laborales	116,151.00	116,151.00	-
Cuentas por pagar comerciales	375,495.00	375,495.00	-
Cuentas por pagar a relacionadas	532,500.00	532,500.00	-
Gastos acumulados y otras cuentas	282,000.00	282,000.00	-
Otros impuestos por pagar	396,963.00	396,963.00	-
Total pasivo corriente	1,703,109.00	1,703,109.00	-
Pasivo no corriente			
Provisiones	232,500.00	1,230,268.08	997,768.08
Préstamos bancarios	661,963.50	661,963.50	-
Total pasivo no corriente	894,463.50	1,892,231.58	997,768.08
Total pasivo	2,597,572.50	3,595,340.58	997,768.08
Patrimonio			
Capital social	4,822,466.28	4,822,466.28	-
Reserva legal	238,494.86	238,494.86	-
Utilidades retenidas	4,531,402.36	3,783,076.30	(748,326.06)
Total patrimonio	9,592,363.50	8,844,037.44	(748,326.06)
Total pasivo y patrimonio	12,189,936.00	12,439,378.02	249,442.02

Luis Castamonte
Contador General

Javier Usacqueño
Gerente Financiero

Como se puede observar ya no hay diferencia en la cuenta de inmuebles, maquinaria y equipo, puesto que al año 2,022 ya se encuentra el total del activo y depreciación depreciación acumulada con el mismo saldo, el impuesto sobre la renta diferido activo ya muestra el total sobre la provisión

que se desembolsará, en la parte de las provisiones se encuentra registrado el total que es el monto que se desembolsará por el desmantelamiento y en las utilidades retenidas se puede ver que la diferencia es el total de los efectos de depreciaciones gasto, gastos financieros e impuesto sobre la renta diferido gasto durante los 10 años.

Petro, S.A.

Estado del resultado integral 1 de enero al 31 de diciembre del 2,022

(Cifras en Quetzales)

Descripción	Sin considerar desmantelamiento	Considerando desmantelamiento	Efecto neto
Ventas netas	71,194,664.70	71,194,664.70	-
(-) Costo de ventas	65,908,913.17	65,908,913.17	-
Utilidad bruta	5,285,751.53	5,285,751.53	-
(+) Otros ingresos	379,287.57	379,287.57	-
(-) Gastos de administración	1,048,379.92	1,048,379.92	-
(-) Gastos de venta	698,919.95	731,045.41	32,125.46
Utilidad en operación	3,917,739.23	3,885,613.77	(32,125.46)
(-) Gastos financieros	163,982.15	270,885.87	106,903.72
Utilidad antes de impuesto	3,753,757.07	3,614,727.89	(139,029.18)
(-) Impuesto sobre la renta corriente (Tasa del 25%).	938,439.27	938,439.27	-
(+) ISR diferido ingreso (TASA del 25%)	-	34,757.30	34,757.30
(Pérdida) Utilidad neta	2,815,317.81	2,711,045.92	(104,271.89)

Luis Castamonte
Contador General

Javier Usacqueño
Gerente Financiero

Como se observa hasta el año 2,022 aun hay efecto en el rubro de gastos de venta por la depreciación, también en el rubro de los gastos financieros y aun hay efecto en el impuesto sobre la renta diferido ingreso, este es el último año en el cual hay efecto en el estado del resultado integral.

A continuación se presentan los estados financieros del año 2,023 en el cual se hace uso de la provisión y se reversa el impuesto sobre la renta diferido activo.

Petro, S.A.
Estado de situación financiera al 31 de diciembre del 2023
(Cifras en Quetzales)

Descripción	Sin considerar desmantelamiento	Considerando desmantelamiento	Efecto neto
Activo			
Activo corriente			
Efectivo	2,065,948.80	2,065,948.80	-
Cuentas por cobrar neto	1,980,000.00	1,980,000.00	-
Créditos fiscales por cobrar	236,250.00	236,250.00	-
Inventarios	1,968,750.00	1,968,750.00	-
Gastos anticipados	393,750.00	393,750.00	-
Total activo corriente	6,644,698.80	6,644,698.80	-
Activo no corriente			
Inmuebles, maquinaria y equipo neto	5,599,125.00	5,599,125.00	-
Impuesto sobre la renta diferido activo	-	-	-
Total activo no corriente	5,599,125.00	5,599,125.00	-
Total activo	12,243,823.80	12,243,823.80	-

Pasivo y patrimonio			
Pasivo corriente			
Prestaciones laborales	118,474.02	118,474.02	-
Cuentas por pagar comerciales	394,269.75	394,269.75	-
Cuentas por pagar a relacionadas	548,475.00	548,475.00	-
Gastos acumulados y otras cuentas	296,100.00	296,100.00	-
Otros impuestos por pagar	250,000.00	250,000.00	-
Total pasivo corriente	1,607,318.77	1,607,318.77	-
Pasivo no corriente			
Provisiones	244,125.00	244,125.00	-
Préstamos bancarios	397,178.10	397,178.10	-
Total pasivo no corriente	641,303.10	641,303.10	-
Total pasivo	2,248,621.87	2,248,621.87	-
Patrimonio			
Capital social	4,822,466.28	4,822,466.28	-
Reserva legal	254,891.97	254,891.97	-
Utilidades retenidas	4,917,843.68	4,917,843.68	-
Total patrimonio	9,995,201.93	9,995,201.93	-
Total pasivo y patrimonio	12,243,823.80	12,243,823.80	-

Luis Castamonte
Contador General

Javier Usacqueño
Gerente Financiero

Como se observa en el estado de situación financiera del año 2,023 ya no presenta diferencias porque ya se ha pagado el servicio por el desmantelamiento de la estación Mariscal, por lo tanto los estados

financieros presentados por la compañía ya no tienen diferencia con lo que exige la administración tributaria.

A continuación el estado del resultado integral del año 2,023, en el cual se observará que ya no hay diferencias porque no hay registros por provisión de desmantelamiento,

Petro, S.A.
Estado del resultado integral 1 de enero al 31 de diciembre del 2,023
(Cifras en Quetzales)

Descripción	Sin considerar desmantelamiento	Considerando desmantelamiento	Efecto neto
Ventas netas	74,754,397.94	74,754,397.94	-
(-) Costo de ventas	69,072,541.00	69,072,541.00	-
Utilidad bruta	5,681,856.93	5,681,856.93	-
(+) Otros ingresos	394,459.07	3 94,459.07	-
(-) Gastos de administración	1,090,315.12	1,090,315.12	-
(-) Gastos de venta	726,876.75	726,876.75	-
Utilidad en operación	4,259,124.14	4,259,124.14	-
(-) Gastos financieros	170,541.44	170,541.44	-
Utilidad antes de impuesto	4,088,582.70	4,088,582.70	-
(-) Impuesto sobre la renta corriente (Tasa del 31%).	1,022,145.67	1,022,145.67	-
(+) ISR diferido ingreso (TASA del 25%)	-	-	-
(Pérdida) Utilidad neta	3,066,437.02	3,066,437.02	-

Luis Castamonte
Contador General

Javier Usacqueño
Gerente Financiero

CONCLUSIONES

1. El no contar con una cotización actual de cuanto costará el desmantamiento, retiro o restauración de un elemento de las propiedades, planta y equipo hace que se registre una provisión incorrecta y poco razonable, ya que la cotización es el punto de partida para generar el monto que será la base para poder provisionar los costos en los que se incurrirá en un futuro, al tener la cotización actual se puede crear una provisión mas razonable y los gastos serán equitativos en cada periodo.
2. El registro de la provisión por desmantelamiento, retiro o restauración de un elemento de las propiedades, planta y equipo, así como su actualización y depreciación provoca diferencia entre la contabilidad fiscal y la contabilidad financiera, generando este registro un efecto en el ISR diferido, ya que los gastos por desmantelamiento no son reconocidos fiscalmente en el momento que están siendo registrados, el fisco los reconoce hasta el momento de la erogación y existe un documento que soporte el gasto, tal como lo es una factura.
3. El registro de la provisión por desmantelamiento, retiro o restauración de un elemento de las propiedades, planta y equipo dará mejor razonabilidad a los estados financieros de una empresa, porque es una provisión que más adelante será utilizada, ya que es una obligación legal, el no conocer todos los factores importantes que se deben de tomar en cuenta para realizar la provision provocará el registro de una provision poco fiable, pero el conocer todos los factores así como el marco legal y financiero, hará que la provisión esté registrada lo mas razonable posible.

RECOMENDACIONES

1. Realizar una cotización por los costos del desmantelamiento para tener actualizada la provisión por desmantelamiento, ya que al transcurrir el tiempo los precios por los servicios de desmantelamiento se incrementan, por lo que si no se cuenta con una cotización actual, puede que la provision existente no sea razonable y no esté apegada a la realidad, si se deja pasar mucho tiempo entre una cotización y otra seguramente el precio se incrementará y el efecto entre ambas cotizaciones quedará registrado en los estados financieros del periodo y el efecto podria ser de varios años.

2. Actualizar los impuestos de renta diferidos al momento de conocer las nuevas tasas que la super intendencia de administracion tributaria a revelado, El auditor público y auditor en su rol de financiero debe de conocer las tasas del año en que el activo o pasivo diferido se va a cancelar, con este conocimiento actualizar los pasivos y activos diferidos acumulados a la fecha, asi mismo debe de conocer tambien la normativa financiera (NIC 12) que indica que a las diferencias temporarias se les debe de aplicar la tasa en las que se espera el activo o pasivo serán liquidados.

3. Considerar al momento del registro de la provisión de desmantelamiento lo siguientes factores que son muy importantes:
 - Contar con una cotización actualizada sobre los costos del desmantelamiento del activo.
 - Tomar en cuenta la tasa de inflación interanual, para poder estimar lo que podria costar en un futuro desmantelar la estación o el activo.

- Conocer el plazo que exige el contrato o ley para dismantelar el activo, ya que en base a estos años se realiza el cálculo del valor presente y se registran las depreciaciones del costo por dismantelamiento.
- Registrar todas las diferencias temporales ocasionadas por el registro.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Comité de interpretaciones de normas internacionales de información financiera/ CINIIF 1, Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares 2012. 8 p.
2. Congreso de la República de Guatemala. Ley de comercialización de hidrocarburos. Decreto 109-97. 19 p.
3. Congreso de la Republica De Guatemala. Impuesto al valor agregado 27-92 y sus reformas Ley de actualización Tributaria Decreto 10-2012 Libro IV. 49 p.
4. Congreso de la República de Guatemala/ Ley del impuesto de solidaridad, decreto 73-2008. 5 p.
5. Congreso de la República de Guatemala. Ley de actualización tributaria, Decreto 10-2012 Libro I Impuesto Sobre la Renta. 49 p.
6. El Valor de los Intangibles, Horwath Castillo Miranda. 2008. 4 p.
7. El Desarrollo Local Complementario, Mario Blacutt Mendoza/2013. 505 p.
8. Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) /NIC 38 Activos Intangibles 2012. 36 p.
9. Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) //NIC 16. Propiedades planta y equipo 2012. 24 p.

10. Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) /NIC 37. Provisiones, Activos contingentes y pasivos contingentes 2012. 28 p.
11. Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) /NIC 12 Impuesto a las ganancias 2012. 44 p.

WEBGRAFÍA

12. http://bibliotecadigital.ilce.edu.mx/sites/ciencia/volumen1/ciencia2/39/html/sec_7.html
13. <http://www.definicion.org/costo-historico>
14. <http://www.definicion.org/activo-fijo>
15. <http://www.e-conomic.es/programa/glosario/definicion-empresa>
16. <http://www.e-conomic.es/programa/glosario/activo-fijo>
17. http://www.eco-finanzas.com/diccionario/T/TASA_DE_DESCUENTO.htm
18. <http://www.gerencie.com/concepto-o-definicion-de-activo-fijo.html>
19. <http://www.gerencie.com/costo-historico-de-los-activos.html>

20. <http://guatemaladeayer.blogspot.com/2011/09/historia-de-la-primer-gasolinera-en.html>
21. <http://www.tareasya.com.mx/index.php/tareas-ya/secundaria/quimica/combustibles-quimicos/2208-Productos-derivados-del-petr%C3%B3leo.html>
22. <http://www.tuguiacountable.com/2012/09/revaluacion-de-activos-fijos.html>
23. http://es.wikipedia.org/wiki/Activo_intangible
24. https://www.ucursos.cl/ieb/2011/1/CON04/338501/material_docente/bajar?id_material=548223
25. <http://es.wikipedia.org/wiki/Depreciacion>
26. http://es.wikipedia.org/wiki/Vida_util