

# **UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

**Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Contaduría Pública**



**“ANÁLISIS Y APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD SOBRE EL TRATAMIENTO DE ERRORES FUNDAMENTALES Y CAMBIOS EN LAS POLÍTICAS CONTABLES, CON EL PROPÓSITO DE PREVER CUESTIONAMIENTOS FINANCIEROS Y FISCALES. CASO PRACTICO”**

**Trabajo de Graduación Presentado Por :**

**ARTEAGA CHAVEZ, ITZEL ALDEMIRA  
HERNÁNDEZ BENITEZ, DOUGLAS EUGENIO  
OSORIO AMAYA, VICTOR RENE**

**Para Optar al Grado de:**

**LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA**

**Septiembre de 2003.**

**San Salvador,**

**El Salvador,**

**Centro América.**

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**AUTORIDADES UNIVERSITARIAS.**

Rector (a) : Dra. María Isabel Rodríguez.

Secretaria (o) : Licda. Lidia Margarita Muñoz Vela.

Decano de la Facultad de  
Ciencias Económicas : Msc. Roberto Enrique Mena.

Secretario de la Facultad  
De Ciencias Económicas : Ing. José Ciriaco Gutiérrez Contreras.

Asesores : Lic. Santos Cañenguez.

Tribunal Examinador : Lic. Enrique Ruano  
Lic. Santos Cañenguez.

Septiembre de 2003

San Salvador,

El Salvador,

Centro América.

## **AGRADECIMIENTOS**

### **A DIOS TODOPODEROSO:**

Porque en todo momento estuvo siempre a mi lado y me asistió con su Espíritu Santo para poder culminar bien el trabajo de graduación

### **A MI FAMILIA:**

Por su apoyo incondicional durante todo el proceso, además de su comprensión, amor y por animarme a seguir adelante para alcanzar mis metas.

### **DOCENTES Y ASESORES.**

Por su paciencia y apoyo durante el seminario y la presentación de los trabajos finales para llegar a obtener el título propuesto.

### **COMPAÑEROS DE TESIS Y AMIGOS.**

Por aceptarnos con nuestras virtudes y defectos, pues de esa manera fué posible terminar nuestro trabajo.

A todos los mencionados y a los ausentes muchas gracias por su incondicional apoyo para poder alcanzar nuestra gran meta.

Nuevamente **“MUCHAS GRACIAS”**

F. Itzel Aldemira Arteaga Chávez.

## **AGRADECIMIENTOS**

### **A JEHOVA DIOS**

Por la fortaleza que me concedió para poder solventar todas las vicisitudes que se presentaron en el transcurso de la carrera.

### **A MIS PADRES**

Porque durante toda la vida han estado a mi lado brindándome el apoyo necesario para ser mejor cada día.

### **A MI ESPOSA E HIJAS**

Porque se han convertido en la razón de todos mis esfuerzos y han logrado darle un verdadero sentido a la culminación de la carrera.

### **A MIS MAESTROS Y ASESORES**

Por ser un pilar fundamental y brindarme los conocimientos necesarios para el buen desarrollo de mi carrera.

F. Douglas Eugenio Hernández Benítez.

## **AGRADECIMIENTOS**

### **A DIOS NUESTRO SEÑOR:**

Porque me acompañó durante todo el proceso para poder salir adelante en la elaboración de mi trabajo de graduación.

### **A MI FAMILIA:**

Por su ánimo y apoyo en cada instante de mi vida, lo cual hizo posible ser perseverante hasta el final de la carrera.

### **DOCENTES Y ASESORES.**

Por sus enseñanzas, las cuales hacen que sea mejor profesionalmente cada día y por la paciencia y ánimo para poder tener éxito en la vida.

F. Victor René Osorio Amaya.

## **RESUMEN EJECUTIVO.**

El siguiente trabajo de investigación proporciona una guía para los usuarios de la información financiera para la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, especialmente la aplicable a los cambios en políticas y estimaciones contables y los errores fundamentales.

Los capítulos contenidos en este documento muestran en un primer momento la problemática planteada con su respectivo marco teórico conceptual, analizando de esta manera la normativa técnica internacional

La metodología de la investigación se desarrolla en el capítulo segundo, siendo el tercero la propuesta que aportan los autores del trabajo, finalizando así con las conclusiones, recomendaciones, anexos y bibliografía.

# INDICE

INTRODUCCIÓN	I
OBJETIVOS	II
1.    MARCO TEORICO.	1
GENERALIDADES DE LA APLICACIÓN DE ADECUADOS REGISTROS CONTABLES REFERENTE A ERRORES FUN- DAMENTALES, CAMBIOS EN POLÍTICAS Y ESTIMACIO- NES CONTABLES.	
1.1.1. Problemática Planteada.	1
1.1.2. Marco conceptual.	3
1.1.3. Importancia del cambio en la estructura de los estados financieros aplicables a normas internacionales de contabilidad.	7
1.1.4. Dificultades del cambio en la estructura de los estados financieros.	8
1.1.4.1 Desconocimiento en la forma de estructurar los estados financieros	8
1.1.4.2 Cultura de práctica contable no adecuada a las NIC	8
1.1.4.3 Costos para la realización del cambio	9
1.1.4.4 No contar con personal capacitado	9
1.1.5. Beneficios del cambio de los estados financieros con base en normas internacionales de contabilidad.	10
1.1.5.1 Énfasis en las características cualitativas de los estados financieros	10
1.1.5.2 Armonización de la técnica contable	11
1.1.6. Ganancia o pérdida neta del ejercicio o período.	11
1.1.7. Ajustes de ejercicios o períodos anteriores.	12
1.1.8 Efecto en la generación de la ganancia o pérdida neta del ejercicio o período debido al cambio en las políticas contables.	14
1.1.9. Importancia del tratamiento adecuado a errores fundamentales.	17

1.1.10. Efecto en la generación de la ganancia o pérdida neta del período debido al cambio en las estimaciones contables.	18
1.1.11. Principales políticas contables de una empresa de servicio.	21
1.2. TRATAMIENTO DEL PROBLEMA A NIVEL INTERNACIONAL	23
1.3. TRATAMIENTO CONTABLE EN EL SALVADOR.	24
1.3.1. Cambios en Políticas Contables.	25
1.3.2. Estimaciones contables.	26
1.3.3. Errores fundamentales.	28
1.4. ASPECTOS TÉCNICOS Y LEGALES.	29
1.4.1. Normas internacionales de contabilidad.	29
1.4.2. Corrección de errores fundamentales y Cambios en políticas contables.	31
1.4.2.1. Corrección de errores fundamentales.	31
1.4.2.1.1. Corrección de errores fundamentales por medio del Tratamiento por punto de referencia.	31
1.4.2.1.2. Corrección de errores fundamentales por medio del Tratamiento alternativo permitido.	33
1.4.2.1.3. Principales diferencias en la aplicación de los tratamientos para corrección de errores fundamentales.	35
1.4.2.2. Corrección de cambios en las políticas contables.	35
1.4.2.2.1. Corrección de cambios en las políticas contables por medio del Tratamiento por punto de referencia.	35
1.4.2.2.2. Corrección de cambios en las políticas contables por medio del Tratamiento alternativo permitido.	37
1.4.2.2.3. Principales diferencias en la aplicación de los tratamientos para corrección de cambios en políticas contables.	39
1.5. INCIDENCIA FINANCIERA Y FISCAL.	40
1.5.1. INCIDENCIAS FINANCIERAS	40
1.5.1.1. Errores fundamentales.	40
1.5.1.2 Cambios en políticas contables.	41



1.5.1.3 Cambios en estimaciones contables.	41
1.5.1.4 Partidas extraordinarias.	41
1.5.2. INCIDENCIAS FISCALES.	42
1.5.2.1. Errores fundamentales.	42
1.5.2.2. Cambios en las Estimaciones Contables.	44
1.5.2.3. Partidas Extraordinarias.	45
2. DISEÑO METODOLOGICO Y RESULTADOS DE INVESTIGACIÓN DE CAMPO	
2.1. DISEÑO METODOLOGICO	48
2.1.1. Tipo de estudio	48
2.1.2. Universo de la investigación	49
2.1.3. Tamaño de la muestra	49
2.1.4. Recopilación de datos	50
2.1.5. Procesamiento de la información	51
2.1.6. Análisis e interpretación de los datos	52
2.2. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN DE CAMPO	52
2.2.1. Tabulación de los resultados	52
2.2.1.1. Resultados de la encuesta	52
2.2.1.2. Porcentaje de resultados	54
2.2.2. Análisis de resultados	55
2.2.3. Comprobación de hipótesis	73
3. PROPUESTA	74

3.1. CASO PRACTICO.	74
3.1.1. Planteamiento del problema.	75
3.1.2. Desarrollo financiero:	80
3.1.3. Desarrollo fiscal	102
3.1.4. Cálculo del impuesto.	115
CONCLUSIONES	121
RECOMENDACIONES	123
ANEXOS	126
BIBLIOGRAFÍA	129

## INTRODUCCIÓN

El Salvador está a un paso de adoptar las Normas internacionales de Contabilidad como su normativa contable, como todo cambio esto trae consigo ciertos inconvenientes, el inconveniente más grande es el desconocimiento que se tiene de estas normas. Este desconocimiento provocaría que no se aplique adecuadamente lo dispuesto en las normas, provocando con ello una mala aplicación contable los registro correspondientes.

Por lo anterior es necesario que exista un documento que oriente acerca de la aplicación práctica de la normativa internacional y a la vez contenga su respectivo marco teórico. El presente documento contiene el trabajo de graduación denominado **“Análisis y aplicación de la norma internacional de contabilidad sobre el tratamiento de errores fundamentales y cambios en las políticas contables, con el propósito de prever cuestionamientos financieros y fiscales. Caso práctico”** el cual es un aporte en cuanto a la aplicación de la norma internacional de contabilidad número ocho.

El primer capítulo de este trabajo contiene el marco teórico relacionado con la norma en estudio, el primer apartado del marco teórico contempla las generalidades de la aplicación de adecuados registros contables referente a errores fundamentales, cambios en políticas y estimaciones contables, en esta sección es donde se plasma toda aquella teoría acerca de los aspectos que contempla la norma internacional de contabilidad en estudio. Además de las generalidades, se analiza el tratamiento que se da al problema a

nivel internacional y además se hace un análisis de como se trata contablemente en El Salvador. La investigación se ha realizado con un enfoque de carácter preventivo, ya que lo que se pretende con ella es prever cuestionamientos financieros y fiscales, es por ello que en el marco teórico se presentan las incidencias financieras y fiscales de la aplicación de la normativa contable internacional de acuerdo a las leyes financieras y fiscales imperantes en El Salvador.

El segundo capítulo contempla el marco metodológico y la investigación de campo realizada, es así como el marco metodológico explica la forma en que se desarrolló la investigación. En los resultados de la investigación de campo se dan a conocer las opiniones expresadas por las personas a las cuales se les interrogó acerca de la normativa en estudio, a la vez se hace un análisis de los resultados obtenidos.

El capítulo número tres muestra la propuesta que se hace acerca del problema en estudio, esta propuesta se realiza en base al desarrollo práctico de problemas propuestos relacionados con la problemática que se genera de la norma internacional de contabilidad número ocho.

## **OBJETIVOS**

Los objetivos de la investigación son los que se enuncian a continuación:

### **Objetivo General**

Proponer un documento que mediante el análisis y aplicación de la norma internacional de contabilidad número 8 contenga lineamientos para el tratamiento adecuado de errores fundamentales, cambios en políticas y estimaciones contables que contribuyan a evitar cuestionamientos financieros y fiscales.

### **Objetivos Específicos**

Proporcionar a la gerencia de las empresas de servicios una herramienta de consulta para la toma de decisiones.

Contribuir a disminuir los riesgos en cuanto a cuestionamientos financieros y fiscales provenientes de la mala aplicación de errores fundamentales, cambios en políticas y estimaciones contables.

Contribuir para que las empresas de servicios que posean unidades contables, apliquen adecuados registros de aquellas partidas que contengan errores fundamentales, cambios de políticas y estimaciones contables

## **CAPITULO I**

### **1. MARCO TEORICO**

#### **1.1. GENERALIDADES DE LA APLICACIÓN DE ADECUADOS REGISTROS CONTABLES REFERENTE A ERRORES FUNDAMENTALES, CAMBIOS EN POLÍTICAS Y ESTIMACIONES CONTABLES.**

Este apartado contiene una profundización en el análisis acerca de la teoría relacionada con la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad número 8, respecto a la aplicación contable y su efecto fiscal.

##### **1.1.1. Problemática Planteada.**

Se plantea que el poco o nulo conocimiento que tienen los responsables de la información financiera de las empresas acerca de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad referente al adecuado tratamiento contable de la “Ganancia o Pérdida Neta del Período, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables”, da lugar a que se realicen malas aplicaciones en los registros contables de cada periodo o ejercicio económico, lo cual tiene repercusiones financieras y fiscales, ya que ello afecta directamente los resultados del mismo.

El desconocimiento por parte del recurso humano vinculado al área administrativa de las empresas acerca de dicha normativa se debe a que la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad es algo novedosa que incluso no han entrado en vigencia en El Salvador, otro aspecto que se puede mencionar es el desinterés mostrado por las entidades en cuanto a la correcta aplicación de la técnica contable, esto se debe a que los estados financieros en El Salvador, son utilizados en gran parte para cumplir con aspectos puramente legales y no para cumplir con su principal objetivo que es suministrar información acerca de la situación y desempeño financiero, así como de los flujos de efectivo, que sean útiles a un amplio espectro de usuarios al tomar sus decisiones económicas.

A esto debe añadirse que la cultura de práctica contable de los profesionales en contaduría pública hasta agosto del año 2002, no está en función de los lineamientos establecidos en las Normas Internacionales de Contabilidad por no encontrarse técnicamente preparados, debido a que el profesional no cuenta con los recursos económicos necesarios para auto capacitarse, así mismo, muchos de ellos no muestran interés por aplicar correctamente la nueva normativa contable, con lo que expone a las empresas, en cuanto a que sus registros contables no revelan información financiera acorde a la normativa referida, lo cual incluye sus estados financieros.

La inadecuada interpretación y aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad Número 8 generaría las siguientes consecuencias:

- Las cifras reveladas en los estados financieros no serían fiables, ya que no se presentarían conforme a la técnica contable aplicable, lo cual incide en la inadecuada toma de decisiones.
- Afectaría la comparabilidad de los estados financieros para su adecuado análisis, ya que no se tendrían lineamientos que permitan la estandarización de los registros contables de las partidas referentes a errores fundamentales, cambios en políticas y estimaciones contables.
- Incide en el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas tributarias de las empresas, ya que debe tomarse en cuenta que esta Norma Internacional de Contabilidad se refiere a los resultados que se obtienen en el periodo o ejercicio contable.
- Afecta los resultados de las empresas en ejercicios anteriores, presentes y futuros.

### **1.1.2. Marco Conceptual**

Los términos utilizados en el desarrollo de la investigación proporcionan una base teórica que soporta técnicamente la problemática que surge por la inadecuada aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad número 8. Esta norma utiliza los siguientes términos con el significado que a continuación se especifica:



### **Partidas Extraordinarias:**

Todas las empresas tienen una actividad a la que se dedican de manera recurrente, lo cual constituye la base para su funcionamiento; pero a veces surgen situaciones esporádicas que son parte del quehacer de estas y las normas internacionales de contabilidad las define de la siguiente manera:

“Son ingresos o gastos que surgen por sucesos o transacciones que son claramente distintas de las actividades ordinarias de la empresa, y por tanto no se espera que se repitan frecuente o regularmente.

Las partidas extraordinarias en una empresa de servicios pueden ser la venta de: un activo fijo, inversiones, intangibles, entre otros.

### **Actividades Ordinarias:**

En esta investigación se trabajará en su mayor parte sobre registros que son producto de actividades ordinarias de la empresa; por lo tanto es importante tener claro su definición:

Son todas las que la empresa emprende como parte de su comercio habitual, así como esas otras en que la empresa se implica porque surgen, se derivan o son una consecuencia de aquellas.

Como ejemplo de estas actividades es el servicio de: capacitación para personal, mensajería, perforación de pozos, asesoría, etc.

### **Errores Fundamentales:**

Los registros contables de las empresas están sujetos a errores en sus valores por diversas circunstancias, y esta investigación tratará estos casos con base a la técnica contable internacional, cuya definición se presenta a continuación:

Son los que, habiendo sido descubiertos en el período corriente, resultan de una importancia tal que hacen que los estados financieros de uno o más períodos anteriores no puedan ser considerados fidedignos tal como fueron emitidos en su momento.

El mal cálculo de la depreciación, omitir el registro de una venta son algunos de los errores que se pueden cometer en las empresas.

### **Políticas Contables:**

Para el adecuado registro contable, la administración debe considerar lineamientos que sean constantes en las operaciones de la empresa; las normas internacionales de contabilidad las define de la siguiente manera:

Son los principios, bases, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por la empresa en la preparación y presentación de sus estados financieros.”<sup>1</sup>

Ejemplos de las políticas contables son el método utilizado para: la depreciación de activos, registro de los ingresos, inventarios, etc.

### **Estados Financieros:**

Los estados financieros son utilizados para la toma de decisiones, por lo que la información contenida en estos debe ser lo más confiable posible, estos se definen como:

“Los resultados del proceso contable se expresan principalmente en estados financieros y éstos son: estado de situación financiera o balance general, estado de resultados, estado de flujo de efectivo y estado de cambios en el patrimonio.

### **Ganancia o Pérdida Neta:**

Al finalizar un período contable, las empresas siempre obtienen un resultado, éste puede ser satisfactorio o no, siendo parte de las actividades ordinarias y extraordinarias de esta, por lo que este resultado:

---

<sup>1</sup> International Accounting Standards Committee (IASC). Norma Internacional de Contabilidad Número 8. Párrafo 6 Edición 1999.

Es la diferencia entre los ingresos y los pagos de un periodo, o lo que es igual, es el aumento neto o disminución en el patrimonio durante un periodo determinado, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.”<sup>2</sup>

### **1.1.3. Importancia del Cambio en la Estructura de los Estados Financieros aplicables a Normas Internacionales de Contabilidad.**

Los estados financieros básicos, como el producto final del proceso contable, son un elemento imprescindible para que los diversos usuarios puedan tomar decisiones económicas y administrativas que sean acertadas para el buen desempeño de la empresa. Actualmente la práctica contable en El Salvador está regulada por las Normas de Contabilidad Financiera; pero a partir del 1° de enero del año 2004, las Normas Internacionales de Contabilidad serán aplicables por acuerdo tomado en enero de 2002 por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría.

Esto implica que las empresas deben reestructurar sus catálogos y manual de aplicación de cuentas contables para el registro de las operaciones de las empresas, por tanto, el cambio en los estados financieros básicos es evidente e importante, ya que este resumen la información financiera para darla a conocer a los usuarios interesados en analizarlos y tomar decisiones.

Es preciso mencionar que la transición de normas de contabilidad financiera a normas internacionales de contabilidad, busca armonizar las operaciones financieras que

---

<sup>2</sup> Norma de Contabilidad Financiera Número 2, “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”. Págs. 18-20. Edición 1999.

realizan todas las empresas que tienen como objetivos competir en un mundo globalizado donde las exigencias de contar con información confiable, rápida y oportuna cada vez son mayores para los usuarios involucrados en la toma de decisiones.

#### **1.1.4. Dificultades del Cambio en la Estructura de los Estados Financieros.**

Las dificultades identificadas como consecuencia del cambio en la estructura de los estados financieros son las siguientes:

1. Desconocimiento en la forma de estructurar los estados financieros.

Para la elaboración de los estados financieros con los requerimientos que exige la técnica contable internacional, es indispensable el conocer las bases sobre las cuales se estructurará dicha información. Pero en la mayoría de los casos, las empresas desconocen los lineamientos para poder enfrentar los cambios surgidos con la aplicación de las NIC, dificultando su elaboración.

Dicha situación puede darse debido a que para algunos empresarios son indiferentes dichos cambios y solamente los toman en cuenta por ser de carácter obligatorio, sin percatarse de la importancia de los mismos.

2. Cultura de práctica contable no adecuada a las normas internacionales de contabilidad.

Los responsables de los registros contables poseen diversidad de criterios, ya que no en todos los casos se tiene una cultura definida y uniforme, por lo que trascender al cambio

de mentalidad sobre lo novedoso de la normativa no es fácil en la medida en que los involucrados tomen conciencia de lo relevante que es el cambio de la práctica contable con enfoque internacional para ser parte de un mundo moderno en el que la actualización es imprescindible para el mundo globalizado.

### 3. Costos para la realización del cambio.

Con la aplicación de la NIC, las empresas están obligadas a modificar sus catálogos y manuales de cuentas, pero dichas modificaciones tienen un costo para la empresa, pues la elaboración del mismo debe ser por un conocedor de dicha normativa, incurriendo de esta manera en costos para su elaboración.

### 4. No contar con personal capacitado

Una de las dificultades mayores es la falta de personal capacitado, ya que estos son los elementos que hacen posible la generación de la información contable con una correcta interpretación se evitan errores en los registros y en la preparación de los mismos.

## **1.1.5. Beneficios del Cambio de los Estados Financieros con base a Normas Internacionales de Contabilidad.**

Los beneficios que se presentan ante el cambio de los estados financieros con base en normas internacionales de contabilidad son los siguientes:

Énfasis en las características cualitativas de los estados financieros.

Como aspecto normativo, las NIC establecen que los estados financieros deben poseer características cualitativas que le dan mayor utilidad a la información revelada y presentada a los usuarios. Mencionando las cuatro principales: comprensibilidad, relevancia, importancia relativa o materialidad y fiabilidad.

“Comprensibilidad: una característica esencial de la información suministrada en los estados financieros y que establece que éstos tienen que ser comprensibles para los usuarios.

Relevancia: la información posee la cualidad de relevancia cuando ejerce influencia sobre las decisiones económicas de los que las utilizan de cara a las necesidades de toma decisiones.

Importancia Relativa o materialidad: La información tiene importancia relativa, o es material cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas de los usuarios.

Fiabilidad: Cuando está libre de error material y de sesgo o prejuicio, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar, o de lo que puede esperarse razonablemente que presente.”<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Normas Internacionales de Contabilidad Número 1 Párrafos 25, 26, 30 y 31. Edición 1999.

Armonización de la técnica contable.

Como parte de los objetivos del comité de normas internacionales de contabilidad están: búsqueda de la armonización entre las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la preparación y presentación de los estados financieros; los cuales benefician a las entidades económicas en la medida en que proporciona un ordenamiento técnico para el desempeño profesional de los responsables de la información financiera. También, con la armonización se pretende reducir las diferencias causadas por una amplia variedad de circunstancias sociales, económicas y legales que influyen en la práctica contable y por lo tanto en la toma de decisiones.

#### **1.1.6. Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio o Período.**

Todas aquellas partidas de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio o período deben ser incluidas en la determinación de la ganancia o la pérdida neta del ejercicio o período, a menos que una Norma Internacional de Contabilidad requiera o permita otra cosa.

“Por lo general, todas las partidas de ingresos y gastos que se reconocen durante un periodo, se incluyen en la determinación de la ganancia o pérdida neta del ejercicio o período. Esto incluye tanto las partidas extraordinarias y los efectos de los cambios en las estimaciones contables. También pueden existir circunstancias en las que determinadas partidas pueden ser excluidas al determinar la ganancia o pérdida del periodo corriente; en esta investigación se tratarán dos de estas circunstancias en



particular que son la corrección de errores fundamentales y el efecto de cambios en las políticas contables.

El superávit por revaluación y las pérdidas y ganancias que surgen por la conversión de los estados financieros de una entidad extranjera no serán consideradas dentro de los ingresos de la entidad.

La ganancia neta, o la pérdida neta, del periodo incluyen los siguientes componentes que deben ser revelados en la parte principal del estado de resultados:

- Ganancias o pérdidas de actividades ordinarias, y
- Partidas extraordinarias”<sup>4</sup>

#### **1.1.7. Ajustes de Ejercicios o Períodos Anteriores.**

Los registros contables de períodos anteriores están sujetos a que por alguna circunstancia sean corregidos posteriormente, lo cual debe estar regulado por la normativa técnica aplicable en el momento del cambio.

Los ajustes a la información financiera de las empresas son productos de errores e irregularidades en sus registros y cambios en las políticas contables, por lo que es importante que éstas apliquen lineamientos técnicos para darle tratamiento a este tipo de registros.

---

<sup>4</sup> International Accounting Standards Comité (IASC). Norma Internacional de Contabilidad Número 8. Párrafos del 7 al 10. Edición 1999.

En ese sentido los ajustes pueden realizarse en el ejercicio económico presente o posterior a este; es decir que el factor tiempo no es obstáculo para que las cifras a los estados financieros sean corregidas y expresados fielmente.

Los ajustes se dan en el ejercicio económico presente cuando se identifica una mala aplicación contable que incide significativamente en los estados financieros y es en ese momento en el que se corrige, pues afecta solamente los resultados de ese período.

“Los ajustes relacionados con periodos anteriores (excluidos en la determinación de la utilidad neta del periodo) están limitados a aquellos ajustes significativos que se relacionan con la corrección de un error en los estados financieros de ejercicios anteriores. Dicha situación resulta de errores en: cálculos matemáticos, inadecuada aplicación de un principio de contabilidad y otros, como por ejemplo mal cálculo de la depreciación en períodos anteriores cuyo monto es importante en los resultados de la empresa.

Estos registros deben ser reflejados como ajustes del saldo inicial de utilidades retenidas. Cuando se presentan estados comparativos, deben hacerse los ajustes correspondientes a las cantidades de utilidad neta y a los saldos de utilidades retenidas para todos los ejercicios que comprenda dicho estado, para reflejar la aplicación retroactiva que debe suministrarse sobre los ajustes de periodos anteriores.

El tratamiento de ajustes de periodos anteriores no debe aplicarse a las correcciones y ajustes normales y periódicos que son el resultado del uso de estimaciones inherentes al proceso contable.

Cuando se registran ajustes de ejercicios o períodos anteriores, los efectos resultantes en la utilidad neta deben divulgarse en el informe anual correspondiente al periodo en el cual se efectuaron los registros contables. Cuando se presentan estados financieros por un solo período esta divulgación debe indicar los efectos de tales modificaciones en el saldo de utilidades retenidas al comienzo del ejercicio y en la utilidad neta del período inmediato anterior. Cuando se presentan estados financieros comparativos, que es el procedimiento preferible, la revelación debe incluir los efectos en cada uno de los períodos comprendidos en el informe.

Tales revelaciones deben incluir las cantidades de impuesto sobre la renta aplicable a los ajustes de ejercicios o períodos anteriores. No se requiere la revelación de las modificaciones en los informes anuales emitidos después de aquel en el que por primera vez se reveló el ajuste.”<sup>5</sup>

#### **1.1.8. Efecto en la Generación de la Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio o Período debido al Cambio en las Políticas Contables.**

Un aspecto fundamental de una empresa son sus políticas contables, ya que éstas definen la forma de registrar las operaciones por períodos de tiempo prolongados, sin embargo las entidades pueden tomar la decisión de cambiarlas cuando consideren necesario; lo cual incide significativamente en los estados financieros de las empresas.

---

<sup>5</sup> Norma de Contabilidad Financiera Número 6 “Presentación de los resultados de la empresa” Pág. 119. Edición 1999.

“Las políticas contables de una entidad son los principios de contabilidad detallados que específicamente adopta una empresa para el registro de sus operaciones en un período determinado; también son los métodos de aplicar dichos principios que a juicio de la gerencia de la empresa son los más apropiados en las circunstancias para presentar razonablemente la posición financiera, los flujos de efectivo y los resultados de sus operaciones (ganancia o pérdida neta) de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Las políticas de contabilidad adoptadas por una empresa pueden afectar significativamente la presentación de su posición financiera, los flujos de efectivo y los resultados de sus operaciones (ganancia o pérdida neta), así como las tendencias que se muestran en los estados financieros comparativos. Por ello, la utilidad de los estados financieros para efectos de tomar decisiones relativas a la entidad, depende en forma importante de la comprensión por parte del usuario de las políticas contables seguidas por la empresa. Por lo tanto, el cambio debe ser divulgado de una manera que facilite el análisis y el entendimiento de los estados financieros.”<sup>6</sup>

Los usuarios de los estados financieros necesitan comparar la información que en ellos se presenta durante un intervalo de tiempo que sea suficiente para identificar tendencias respecto a su situación financiera, su desempeño y flujos de efectivo y es por ello que generalmente las empresas adoptan las mismas políticas contables en ejercicios o períodos sucesivos. Es decir, que si las políticas contables aplicadas a aquellos estados financieros que el usuario necesita comparar son las mismas, permitirá a éste

---

<sup>6</sup> Norma de Contabilidad Financiera Número 3 “Divulgación de las políticas de contabilidad y cambios contables. Pág. 67. Edición 1999.

comprender mejor la tendencia que sigue la empresa, ya que los estados financieros en estudio han sido preparados bajo los mismos estándares establecidos con las políticas contables adoptadas.

Causas del cambio en las políticas contables de acuerdo a normas internacionales de contabilidad:

- Cuando sea obligatorio por norma legal que establezca un organismo regulador.
- Cuando la nueva política a aplicar produzca información más relevante o fiable sobre la situación financiera, el desempeño o flujo de efectivo de la empresa.

Cuando se de un cambio en las políticas contables éste se puede aplicar retrospectiva o prospectivamente de acuerdo con las exigencias de la Norma Internacional de Contabilidad Número 8 Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, errores fundamentales y cambios en las políticas contables.

La aplicación de forma retrospectiva consiste en que a los eventos y transacciones se aplica la nueva política contable como si se hubiese estado usando siempre. Por tanto, la política se aplica a los sucesos y transacciones desde la misma fecha en que se originaron las partidas correspondientes.

En cambio, la aplicación prospectiva consiste en utilizar la nueva política contable en los sucesos y transacciones que ocurran tras la fecha del cambio. No se da ningún cambio o ajuste en los saldos de apertura de las ganancias retenidas, ni en los resultados del periodo corriente, porque ninguno de los saldos existentes es recalculado. Sin embargo,

la nueva política es de aplicación a los movimientos de las partidas desde la fecha del cambio.

Cuando se decida realizar un cambio de norma con el objetivo de adoptar una Norma Internacional de Contabilidad, esto debe tratarse de acuerdo a las disposiciones transitorias que contenga la norma que se desea adoptar, dichas disposiciones pueden establecer que la aplicación se haga de forma prospectiva o retrospectiva del correspondiente cambio de política contable.

#### **1.1.9. Importancia del Adecuado Tratamiento de los Errores Fundamentales..**

La confiabilidad en la información que presentan los estados financieros se ve afectada también si se descubren errores fundamentales en un período determinado y desde el punto de vista teórico, estos errores pueden contabilizarse y ser presentados en los estados financieros como si este hubiese sido corregido en el periodo en que fue elaborado de acuerdo con lo siguiente:

- Tratamiento de Referencia
- Tratamiento alternativo permitido.

La primer opción a tomar en cuenta establece que:

- La cantidad corregida, relacionada a ejercicios o períodos anteriores, debe constituirse como un ajuste contra el saldo de las ganancias retenidas al inicio del ejercicio o período.
- La información comparativa se expresa nuevamente.

- La cantidad corregida que se relaciona con periodos anteriores deberá ser dada a conocer después de ajustar el balance de apertura de las ganancias retenidas de ese ejercicio o período.

La segunda opción se refiere a lo siguiente:

- Incluir la cantidad que aparece en la corrección cuando se determinan las ganancias o pérdidas netas del periodo actual. La cantidad habrá que incluirla en el período corriente.
- Presentar la información comparativa de acuerdo con lo que se informó en los estados financieros del periodo anterior, es decir, no debe modificarse.
- Presentar información adicional, la cual ha sido elaborada de acuerdo con el tratamiento comparativo, a menos que no sea práctico. Deben incluirse notas explicativas.”<sup>7</sup>

Ambos tratamientos son permitidos y cada uno menciona a nivel teórico la aplicación contable a la corrección de errores fundamentales. Por lo que es importante aplicar a un caso práctico la normativa técnica expuesta inicialmente.

#### **1.1.10. Efecto en la Generación de la Ganancia o Pérdida Neta del Período debido al Cambio en las Estimaciones Contables.**

En las empresas siempre surgen incertidumbres inherentes relativas a las actividades que ésta desarrolla, trayendo como resultado que muchas de las partidas de los estados

---

<sup>7</sup> International Accounting Standards Comité (IASC). Norma Internacional de Contabilidad Número 8. Párrafos 34-40. Edición 1999.

financieros no puedan ser medidas con precisión, sino solamente por medio de estimaciones. El proceso de estimación implica la utilización de suposiciones, basadas en la información disponible más reciente.

“Los cambios en las estimaciones contables utilizadas por las empresas son consecuencia de la presentación periódica de los estados financieros. La preparación de los estados financieros requiere la estimación de los efectos de acontecimientos futuros. Algunos ejemplos de cuentas para las cuales las estimaciones son necesarias son las cuentas incobrables, obsolescencia de inventario y vidas útiles, períodos beneficiados por un costo diferido. Los acontecimientos futuros y sus efectos no se pueden predecir con certeza; la estimación, por lo tanto requiere aplicar el juicio profesional.”<sup>8</sup>

El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y no perjudica en ningún momento su fiabilidad.

Las estimaciones contables cambian a medida que ocurren nuevos acontecimientos, se adquiere mayor experiencia o se otorga información adicional. En caso de ocurrir cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, es posible que ésta haya de ser revisada, como consecuencia de una nueva información obtenida, de poseer más experiencia o de desarrollos posteriores en la evolución del suceso en cuestión.

La revisión de la estimación, por su propia naturaleza, no da lugar a un ajuste que pueda ser calificado de partida extraordinaria o error fundamental.

---

<sup>8</sup> Norma de Contabilidad Financiera Número 3 “Divulgación de las políticas de contabilidad y cambios contables. Pág 67. Edición 1999.



Se da el caso que en muchas ocasiones es difícil poder distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable; en tales casos, el cambio se tratará como si fuera una estimación contable, revelando información apropiada al respecto.

El efecto de un cambio en una estimación contable debe ser contabilizado al determinar la ganancia o pérdida en:

- El ejercicio o período del cambio si éste afecta a un solo ejercicio o período
- En el ejercicio o período del cambio y futuros si el cambio afecta a varios ejercicios o períodos.

El cambio en una estimación contable puede afectar sólo al ejercicio o período corriente, o bien afecta a éste y a los futuros. En ambos casos, el efecto del cambio correspondiente al periodo corriente se reconoce como ingreso o gasto del periodo, mientras que el eventual efecto sobre los periodos futuros se va reconociendo en el transcurso de los mismos.

El efecto que se genera como consecuencia de un cambio en una estimación contable debe presentarse dentro del estado de resultados, en la misma partida o cuenta que fue usada previamente para reflejar la estimación.

Con el objetivo de asegurar la comparabilidad de los estados financieros entre diferentes periodos, el efecto del cambio en una estimación contable, cuyo efecto fue incluido previamente entre las ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias, se seguirá incluyendo entre las partidas que componen ese saldo de las ganancias o pérdidas netas del ejercicio o período. El efecto del cambio en una estimación contable, si previamente

fue incluida entre los componentes de las partidas extraordinarias, se presenta también como una partida extraordinaria.

En los estados financieros deben de revelarse la naturaleza y el importe de cualquier cambio en una estimación contable que haya producido efectos significativos en el periodo corriente, o que vaya a producirlos en periodos futuros.

#### **1.1.11. Principales Políticas Contables de una Empresa de Servicio.**

La empresa de servicio que será sujeto a estudio posee las siguientes políticas contables:

##### **Inventario de Materiales**

Los inventarios de materiales que se utilizan en la prestación de los servicios se valúan con el método del costo promedio y su sistema de registro es el permanente y han creado una estimación por obsolescencia de inventario del 2% sobre el inventario de materiales.

##### **Activo Fijo.**

La política para activar un bien es que se adquiera con un valor que sea igual o mayor a cinco mil colones.

## **Inversiones**

El método de registro para las inversiones es el de participación.

## **Dividendos**

El 50% de los dividendos se capitalizan y el resto se reparte entre los accionistas el siguiente año.

## **Indemnizaciones**

La empresa tiene como política indemnizar al personal al final del año, por lo cual no crea pasivo laboral.

## **Depreciación**

El método de depreciación utilizado para efecto financiero es el de línea recta, y fiscalmente con los porcentajes establecidos en la ley del impuesto sobre la renta.

## **1.2. TRATAMIENTO DEL PROBLEMA A NIVEL INTERNACIONAL.**

El Salvador es uno de tantos países que se enfrentan a todo lo que implica la implementación de las normas internacionales de contabilidad, y presenta su propia problemática que no es del todo ajena a la que pueden tener los otros países.

Por lo que “la aplicación de las normas internacionales de contabilidad a nivel mundial es un tema en el cual diversos sectores de la economía ha considerado valioso dar un paso importante a la estandarización de los lineamientos técnicos contables para proporcionar la información financiera que se requiere por los diversos usuarios.

En ese sentido, vale la pena plasmar lo que al respecto aporta el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), el cual sustenta la aplicación de la normativa técnica donde “la adhesión a principios contables aceptados internacionalmente es tan solo una de las muchas herramientas que pueden reducir riesgos y redituar beneficios financieros y económicos.

Por lo que una norma mundial, al ser más rigurosa y universal que las nacionales, contribuirá a la estabilidad financiera mundial y contrarrestará parte de la volatilidad que acompaña a la globalización.

En ese sentido, para su implementación se preparan las bases y/o lineamientos sobre los que va a descansar la reforma de los distintos sistemas contables a nivel mundial, este rediseño trae consigo gastos considerables pero valiosos y además se debe determinar el impacto que tendrá la adopción de normas internacionales en el contexto de las

regulaciones y de la legislación de a cada país, así como los costos en lo que se puede incurrir.

El presidente de la comisión de expertos para la reforma contables de España comenta que el alcance de los trabajos realizados, que trascienden la modificación de la normativa contable actual para su adaptación a criterios internacionales, ha de definir el futuro modelo organizativo de la regulación contable en ese país, siendo un buen ejemplo de cómo países del primer mundo han decidido abordar la etapa del cambio”.<sup>9</sup>

### **1.3. TRATAMIENTO CONTABLE EN EL SALVADOR.**

Actualmente los lineamientos aplicables para los registros contables en El Salvador se encuentran definidos en las Normas de Contabilidad Financiera (NCF); dicho documento orienta a los usuarios para un adecuado registro de las operaciones de las empresas.

Pero en ciertas circunstancias dichas aplicaciones están expuestas a modificaciones debido a cambios contables que según la NCF # 3 “Divulgaciones de políticas de contabilidad y cambios contables” se deben a cambios en: a) principios de contabilidad, b) una estimación contable, y c) la entidad que reporta.

Para efectos de esta investigación el término principios de contabilidad que menciona las normas de contabilidad financieras será modificado por el de políticas contables; además

---

<sup>9</sup> BID América, análisis de la implementación de las NIC a nivel mundial, Pág. 23, junio 2001

no se analizará el literal c) del párrafo anterior, por no tener relación alguna con la norma internacional de contabilidad n. 8.

### 1.3.1. Cambios en Políticas Contables

La técnica contable de El Salvador, establece que “la adopción de una nueva política contable debe darse si es requerido por nuevas leyes, por nuevas normas de contabilidad financiera o si se considera que el cambio resultaría en una presentación más apropiada de los estados financieros de una empresa; ejemplo de esto sería un cambio de valuación del inventario, un cambio en el método de depreciación, etc.

Al respecto de estos cambios las NCF únicamente mencionan el efecto que se produce en los estados financieros, pero no propone alternativas para realizar los ajustes correspondientes, tales efectos se mencionan a continuación:

- A. Efectos acumulativos de un cambio en una política contable.
- B. Efecto pro forma de la aplicación retroactiva.

Ambos literales se detallan de la siguiente manera:

Literal a)	EXPLICACION
<p>La cantidad mostrada en el estado de utilidades por el efecto acumulativo del cambio a una nueva política contable es la diferencia entre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) La cantidad de utilidades retenidas al principio del período de un cambio.</li> <li>b) La cantidad de utilidades retenidas que hubieran sido informadas a esa fecha si la</li> </ul>	<p>Todo cambio relacionado con nuevas políticas contables siempre incide en los estados financieros de la siguiente manera:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Las utilidades retenidas antes del cambio de las políticas contables serán las mismas, por lo que no incide financieramente antes de la aplicación</li> </ul>

nueva política de contabilidad hubiese sido aplicada retroactivamente para todos los períodos anteriores que hayan sido afectados y por el reconocimiento de los efectos directos del cambio y el correspondiente efecto del impuesto sobre la renta.	del cambio. b) El efecto consiste en que probablemente las utilidades retenidas serían diferentes si la nueva política se hubiera aplicado desde los ejercicios anteriores que son afectados.
<b>Literal b)</b>	<b>EXPLICACION.</b>
Los efectos pro forma de la aplicación retroactiva deben ser mostrados en el estado de utilidades para la utilidad antes de partidas extraordinarias y para la utilidad neta.	Para efectos de comparación de los estados financieros cuando se dan cambios en las políticas contables las cifras deben revelarse antes de partidas extraordinarias, lo cual incide en el cálculo de la utilidad neta.

La naturaleza y la justificación para un cambio en políticas contables y sus efectos en las utilidades y en las cuentas del balance general deben ser divulgadas en los estados financieros del período en el cual se efectúa el cambio. La justificación para el cambio debe explicar claramente el porque se prefiere la política contable adoptada.”<sup>10</sup>

### 1.3.2. Estimaciones Contables

La mayoría de las empresas no tiene total certeza de ciertas cifras de sus estados financieros, como por ejemplo: la estimación para cuentas incobrables, estimación por obsolescencia de inventario, vidas útiles, etc.

<sup>10</sup> Norma de contabilidad Financiera Número 3 “Divulgación de las políticas de contabilidad y cambios contables párrafos 13,24,25,28,29,35 y 77. Edición 1999.

La técnica contable salvadoreña considera que un “cambio de una estimación contable proviene de una información ó desarrollos posteriores y consiguientemente de un mejor análisis o juicio, ciertamente es indispensable que los responsables de la información financiera sean capaces de tomar decisiones sobre una base técnica adecuada para resultados productivos.

Las normas de contabilidad financiera señalan que “el efecto de un cambio en una estimación contable debe ser contabilizado en: a) el periodo del cambio si este afecta a ese periodo solamente, o b) en el periodo del cambio y ejercicios futuros si el cambio afecta a ambos. Un cambio en una estimación no debe ser contabilizado por medio de la modificación de las cantidades informadas en estados financieros o informando montos pro formas para periodos anteriores.

Un cambio en una estimación contable que es reconocido en todo o en parte por un cambio en un principio de contabilidad debe ser divulgado como un cambio en una estimación debido a que el efecto acumulativo atribuible al cambio en el principio de contabilidad no puede ser separado de los efectos corrientes o futuros del cambio en la estimación. A pesar de que ese tipo de cambio en la contabilización es en cierto modo similar a un cambio en el método de amortización, depreciación o agotamiento, el efecto contable de un cambio en un método de amortización puede ser separado del efecto de un cambio en la estimación de períodos de beneficio o servicio y los valores residuales de los activos. Por lo tanto un cambio en el método de amortización debe tratarse como un cambio en un principio de contabilidad y un cambio en la vida útil o en valor residual debe tratarse como cambio en una estimación contable.



El efecto en la utilidad antes de partidas extraordinarias, utilidad neta y montos por acción correspondientes del período corriente, debe ser revelado para un cambio en la estimación que afecte varios períodos futuros tal como un cambio en las vidas útiles de activos depreciables. La revelación del efecto en las cantidades de estado de resultados no es necesaria para estimaciones hechas en cada período en el curso ordinario de la contabilización para partidas, tales como cuentas incobrables u obsolescencia de inventarios; sin embargo se recomienda la divulgación si el efecto de un cambio en la estimación es importante.”<sup>11</sup>

### **1.3.3. Errores Fundamentales**

Los registros contables de las empresas pretenden ser lo más exactos posibles en sus cifras, pero en algunos casos éstos se ven afectados por “errores matemáticos, errores en la aplicación de principios de contabilidad o poco análisis o mal uso de hechos que existían al momento de preparar los estados financieros”, los cuales requieren ajustes a las cifras registradas.

### **Corrección de un Error en Estados Financieros Emitidos Previamente**

La corrección de un error en los estados financieros de un período anterior, descubierto posteriormente a su emisión debe ser divulgado como un ajuste de periodo anterior.

---

<sup>11</sup> Norma de contabilidad Financiera Número 3 “Divulgación de las políticas de contabilidad y cambios contables párrafos 17,37-39. Edición 1999.

Dicho ajuste tiene incidencia en la presentación de los estados financieros, por lo que el informar la corrección de un error en estados financieros emitidos previamente concierne factores similares a aquellos relacionados con el registro de un cambio contable y es, por lo tanto, considerado en esta forma.

La naturaleza de un error en estados financieros emitidos previamente y el efecto de su corrección en la utilidad antes de partidas extraordinarias, utilidad neta y los montos por acción correspondientes deben revelarse en el período en el cual el error fue descubierto y corregido. Los estados financieros subsiguientes no necesitan repetir tal divulgación.”<sup>12</sup>

## **1.4. ASPECTOS TÉCNICOS**

### **1.4.1. Normas Internacionales de Contabilidad.**

“Antes que se estableciera una normativa contable internacional existían con frecuencia diferencias de forma y contenido entre las normas contables publicadas en la mayoría de países; por lo que era necesaria la elaboración de una normativa contable que tuviera aceptación internacional de forma generalizada, ante esa situación el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) toma un papel protagónico importante.

---

<sup>12</sup> Norma de contabilidad Financiera Número 3 “Divulgación de las políticas de contabilidad y cambios contables párrafos 17, 42 y 43. Edición 1999.

Dicho comité es un organismo independiente, de carácter privado, cuyo objetivo es conseguir la uniformidad en los principios contables que utilizan las empresas y otras organizaciones para su información financiera en todo el mundo.

Se formó el 29 de junio de 1973, mediante un acuerdo realizado por Organizaciones de Profesionales Contables pertenecientes a Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos de América, Francia, Holanda, Japón, México, Reino Unido e Irlanda.

Desde 1983 los miembros del IASC son todas las organizaciones de profesionales contables que son a su vez miembros de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). En enero de 1999 éstos ascendían a 142 miembros en 103 países, representando a más de dos millones de profesionales contables.”<sup>13</sup>

“Actualmente el IASC cambia su estructura de gobierno, financiación, de administración y emisión de estándares para efectos del análisis sobre la técnica contable, por lo que a partir del 1 de abril de 2001 fue reemplazado por el International Accounting Standards Board (IASB).

El cambio no es solamente formal o jurídico. Conlleva la implementación de una nueva orientación fundamental. Pero entre los acuerdos tomados por le IASB está que todos los estándares e interpretaciones emitidos bajo constituciones anteriores continúan siendo

---

<sup>13</sup> International Accounting Standards Comité (IASC). Normas Internacionales de Contabilidad. Pags. 19-23. Edición 1999.

aplicables hasta que sean enmendados o retirados, por lo que las NIC siguen teniendo vigencia."<sup>14</sup>

#### **1.4.2. Corrección de Errores Fundamentales y Cambios en Políticas Contables**

La normativa contable internacional determina tratamientos para que los responsables de la información financiera realicen los ajustes correspondientes para una información lo más confiables posible, por lo que ambas correcciones deben realizarse de la siguiente manera:

- Tratamiento por punto de referencia
- Tratamiento alternativo permitido

##### **1.4.2.1. Corrección de Errores Fundamentales**

La corrección de errores fundamentales puede llevarse a cabo de la siguiente manera:

###### **1.4.2.1.1. Corrección de Errores Fundamentales por medio del Tratamiento por Punto de Referencia.**

---

<sup>14</sup> Estándares Internacionales Presentación de Reportes Financieros Página 15, presentado en: 13<sup>th</sup> Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues. "Emergence of the New Economy; Challenges for Accounting Education and Practice" 28-31 de Octubre 2001, Rio de Janeiro, Brasil.

Cuando se identifica un error fundamental en una empresa, la primera opción a seguir para realizar los ajustes correspondientes de acuerdo con normas internacionales de contabilidad por los responsables de la información financiera es el punto de referencia.

“Por medio de este tratamiento, la corrección de errores fundamentales se hace a través de las ganancias retenidas de ejercicios anteriores, ya que el importe, surgido de errores fundamentales, que se relacione con periodos anteriores debe constituir un ajuste contra los saldos de las ganancias retenidas al inicio del periodo. La información comparativa debe ser corregida, a menos que sea imposible llevar esto a cabo.

Cuando se haga uso de este tratamiento los estados financieros, dentro de los cuales debe incluirse la información comparativa de periodos anteriores, se presentan como si el error fundamental se hubiera corregido en el periodo en el que se originó. Es así, que el importe de la corrección que se refiere a cada uno de los periodos sobre los cuales se informa, se incluirá en los resultados netos de ese ejercicio o período.

El importe de la corrección referente a ejercicios o periodos anteriores a aquellos para los cuales se suministra información en los estados financieros, se debe ajustar contra el saldo inicial de ganancias retenidas del periodo más alejado en el tiempo sobre el que se presente información.

Aquellos ajustes que se efectúen en la información comparativa, no implican necesariamente que se deben de enmendar los estados financieros que han sido aprobados por los propietarios o registrados ante las autoridades a las que se les ha investido de poder regulador, a menos que las leyes nacionales exijan que tales estados financieros sean objeto de enmienda formal.

Con la aplicación de este tratamiento la empresa debe revelar información sobre los siguientes extremos:

- La naturaleza del error fundamental.
- El importe de la corrección en el periodo corriente y en cada uno de los precedentes sobre los que se presente información.
- El importe de la corrección relativa a periodos anteriores a los que se incluyen como información comparativa, y
- El hecho de que la información comparativa ha sido corregida, o bien una declaración sobre la imposibilidad de hacerlo.”<sup>15</sup>

#### **1.4.2.1.2. Corrección de Errores Fundamentales por medio del Tratamiento Alternativo Permitido.**

La técnica contable proporciona otra forma para los ajustes a los registros cuando no se tienen utilidades retenidas,

“Por medio de este tratamiento, el importe de la corrección referente a un error fundamental, debe de ser incluido en la determinación del resultado del periodo corriente. La información comparativa debe presentarse tal como se hizo en los estados financieros originales del periodo precedente. Además, debe de presentarse aparte información adicional corregida.

---

<sup>15</sup> International Accounting Standards Comité (IASC). Norma Internacional de Contabilidad Número 8, párrafos del 34 al 37. Edición 1999.

La corrección de un error fundamental se incluye en la determinación de los resultados netos del periodo corriente en el cual se ha detectado. No obstante se presenta información adicional, por lo general en columnas separadas, para mostrar la información referente al periodo corriente y a los anteriores, como si los errores fundamentales hubieran sido corregidos en el periodo en el que se cometieron.

Este tratamiento contable puede ser necesario aplicarlo en países donde los estados financieros tienen que incluir información comparativa que coincida con los estados presentados en periodos anteriores.

Con la aplicación de este método la empresa debe revelar información acerca de los siguientes extremos:

- La naturaleza del error fundamental
- El importe de la corrección reconocida en el resultado neto del periodo corriente, y
- El importe de la corrección incluida en cada uno de los periodos para los cuales se ha presentado información adicional, así como el importe relativo a los periodos previos a aquellos que comprende dicha información adicional; si fuera imposible revelar tal información adicional, este hecho debe ser puesto de manifiesto.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> International Accounting Standards Comité (IASC). Norma Internacional de Contabilidad Número 8, párrafos del 38 al 40. Edición 1999.

#### **1.4.2.1.3. Principales diferencias en la Aplicación de los Tratamientos para Corrección de Errores Fundamentales.**

El tratamiento por punto de referencia corrige un error fundamental por medio de ajustes contra los saldos de las ganancias de ejercicios anteriores y que para el inicio del periodo corriente se han registrado como ganancias retenidas; en cambio, el tratamiento alternativo permitido corrige el error fundamental por medio de ajustes que son incluidos en la determinación del resultado del periodo corriente sin afectar los resultados de ejercicios anteriores.

La información comparativa debe ser corregida de acuerdo con el tratamiento por punto de referencia a menos que esto sea imposible de llevarse a cabo; y de acuerdo al tratamiento alternativo permitido esta información debe presentarse tal como se hizo en los estados financieros originales del periodo precedente.

#### **1.4.2.2. Corrección de Cambios en las Políticas Contables**

La corrección de cambios en las políticas contables puede llevarse a cabo de la siguiente manera:

##### **1.4.2.2.1. Corrección de Cambios en las Políticas Contables por medio del Tratamiento por Punto de Referencia.**



“Por medio de este tratamiento, todos los cambios en las políticas contables deben ser aplicados retrospectivamente (aplicar la nueva política contable a los eventos y transacciones como si se hubiese estado usando siempre), a no ser que los importes de cualesquiera ajustes resultantes, relacionados con periodos previos, no puedan ser determinados razonablemente. Los ajustes que resulten deben de ser tratados como modificaciones de los saldos iniciales de las ganancias retenidas. Además, la información comparativa debe de corregirse, a menos que se determine que es imposible hacerlo.

Los estados financieros, los cuales incluyen la información relativa a ejercicio o períodos anteriores, se presentan como si la nueva política contable se hubiera estado usando siempre. Por lo tanto, se corrige la información comparativa para reflejar el efecto de la nueva política adoptada.

El valor del ajuste relativo a los periodos anteriores a aquellos cuyas cifras se contienen en los estados financieros presentados, se ajustará contra el saldo inicial de las ganancias retenidas del primer periodo del que se presenta información comparativa.

Aquellos ajustes efectuados en la información comparativa no lleva necesariamente a enmendar los estados financieros que previamente han sido aprobados por los propietarios o registrados ante las autoridades con poder regulador, a menos que las leyes nacionales exijan que tales estados financieros sean objeto de enmienda formal.

Se hará una aplicación prospectiva (utilización de la nueva política en los sucesos y transacciones que ocurran tras la fecha del cambio) del cambio en las políticas contables

cuando el importe de los ajustes de los saldos iniciales de las ganancias retenidas no pueda ser razonablemente determinado.

Si un cambio en las políticas contables causa un efecto importante sobre el periodo corriente y sobre cualquier otro anterior del que se informa en los estados financieros, o pueda tener un efecto importante sobre periodos posteriores, la empresa debe revelar información sobre los siguientes extremos:

- Las razones para haber hecho el cambio de política
- El importe alcanzado por la corrección en el periodo corriente y en cada uno de los precedentes sobre los que se informe
- El importe de la corrección relativa a periodos anteriores a los que se incluyen como información comparativa, y
- El hecho de que la información comparativa ha sido corregida, o bien una declaración sobre la imposibilidad de hacerlo.”<sup>17</sup>

#### **1.4.2.2.2. Corrección de Cambios en Políticas Contables por medio del Tratamiento Alternativo Permitido.**

“Por medio de este tratamiento, todos los cambios en políticas contables deben ser aplicados retrospectivamente, a menos que los importes de cualesquier ajustes resultantes, relacionados con periodos previos, no puedan ser determinados razonablemente.

---

<sup>17</sup> International Accounting Standards Comité (IASC). Norma Internacional de Contabilidad Número 8, párrafos del 49 al 53. Edición 1999.

Cualquier tipo de ajuste debe ser incluido como componente del resultado neto del periodo corriente.

La información comparativa debe presentarse tal como se hizo en los estados financieros originales del periodo precedente. Además debe de presentarse aparte información adicional corregida.

Los ajustes que resultan de un cambio en las políticas contables, se incluyen como componentes del resultado neto del periodo corriente. No obstante, se presenta información adicional, generalmente por medio de columnas separadas, para mostrar la información referente al periodo corriente y a los anteriores, como si la nueva política contable se hubiese utilizado siempre. Este tratamiento puede ser necesario aplicarlo en países donde los estados financieros tienen que incluir información comparativa que coincida con los estados presentados en periodos anteriores.

La aplicación prospectiva de un cambio en las políticas contables se aplicará cuando el importe del ajuste de los resultados netos del periodo corriente no pueda ser determinado razonablemente.

Si un cambio en las políticas contables tiene un efecto importante sobre el periodo corriente y sobre cualquier otro anterior del que se informa en los estados financieros, o puede tener un efecto importante sobre periodos posteriores, la empresa debe revelar información sobre los siguientes extremos:

- Las razones para hacer el cambio de política contable

- El importe de la corrección que se ha reconocido en el resultado del periodo corriente,
- El importe de la corrección incluida en cada uno de los periodos para los cuales se presenta información adicional separada, así como el importe relativo a los periodos previos a aquellos que comprende dicha información adicional.”<sup>18</sup>

#### **1.4.2.2.3. Principales diferencias en la Aplicación de los Tratamientos para Corrección de Cambios en Políticas Contables.**

Aunque ambos tratamientos establecen que todo cambio en política contable debe aplicarse de manera retrospectiva, el tratamiento por punto de referencia establece que los ajustes resultantes deben ser tratados como modificaciones de los saldos iniciales de las ganancias retenidas (afectando las utilidades de ejercicios anteriores); en cambio, el tratamiento alternativo permitido establece que cualquier tipo de ajuste debe ser incluido como componente del resultado neto del periodo corriente.

La información comparativa debe ser corregida de acuerdo al tratamiento por punto de referencia, y según el tratamiento alternativo permitido, dicha información debe presentarse tal como se hizo en los estados financieros originales del periodo precedente.

---

<sup>18</sup> International Accounting Standards Comité (IASC). Norma Internacional de Contabilidad Número 8, párrafos del 54 al 57. Edición 1999.

## **1.5. INCIDENCIA FINANCIERA Y FISCAL.**

### **1.5.1. INCIDENCIA FINANCIERA**

#### **1.5.1.1. Errores fundamentales**

Cuando los ajustes a los registros contables son debido a errores fundamentales las normas de contabilidad financiera no proporcionan un tratamiento específico que contribuya a dicha corrección por lo que este vacío aumenta el riesgo de aplicaciones erróneas en las cifras de los estados financieros; no así con las normas internacionales de contabilidad, ya que estas proporcionan una forma de registrar los ajustes, pero si se cometen errores fundamentales, financieramente la ganancia o pérdida neta del periodo actual y la de ejercicios anteriores no serían los que corresponden, lo cual implica que en determinado momento la gerencia tomará decisiones incorrectas sobre aspectos tales como:

- Distribución de utilidades.
- Proyección del crecimiento del negocio.
- Capacidad de endeudamiento.
- Inversión en activos fijos o títulos valores.
- Constitución de reservas legales, técnicas y laborales.
- Determinación de precios.
- Otros.

### **1.5.1.2 Cambios en Políticas Contables.**

Las normas de contabilidad financiera no especifican métodos para los ajustes por cambios en políticas contables, esta situación aumenta el riesgo para que los registros no sean los adecuados, afectando las cifras de los estados financieros. Las normas internacionales de contabilidad mencionan dos formas para dar tratamiento a los cambios en las políticas contables, las cuales se encuentran descritas en los ítems 1.4.2.2.1. y 1.4.2.2.2. de este capítulo, de tal manera que los estados financieros proporcionen registros adecuados.

### **1.5.1.3 Cambios en Estimaciones Contables.**

El efecto financiero de aplicarse las NCF y las NIC sería el mismo, ya que ambas normativas técnicas establecen los mismos tratamientos para los cambios en las estimaciones contables, tal y como se explica en el ítem 1.1.10. de este capítulo, y es que dichos registros no inciden retrospectivamente sino que solamente el ejercicio o período corriente y los futuros.

#### **1.5.1.4 Partidas Extraordinarias.**

Anteriormente se definieron las partidas extraordinarias como los ingresos y gastos de sucesos que no forman parte de la operatividad de la empresa, y la técnica contable internacional establece que dichos registros deben revelarse por separado y pueden ser hechos en el cuerpo principal del estado de resultados o presentar el monto total y detallar en las notas a los estados financieros el concepto que integra dicho valor, no proporcionando mayor detalle al respecto.

#### **1.5.2. INCIDENCIAS FISCALES.**

##### **1.5.2.1. Errores Fundamentales**

Fiscalmente dependiendo del tipo de error fundamental que se haya cometido, las empresas estarían incumpliendo aspectos tributarios tales como:

- No enterar completamente el pago de impuesto.
- Deducir gastos en forma indebida.
- Efectuar incorrectamente provisión para cuentas incobrables.
- La reserva legal se estaría calculando sobre utilidades no reales.

Como ya fueron definidos en el apartado del marco conceptual los errores fundamentales son aquellos producto de errores aritméticos, errores al aplicar las políticas contables, problemas de interpretación de los hechos y son de una importancia

tal que los estados financieros de uno o más periodos no pueden ser considerados como fiables para las fechas en que fueron emitidos.

El tratamiento por punto de referencia señalado por la norma internacional de contabilidad establece que el importe que se relacione con periodos anteriores debe constituir un ajuste contra los saldos de las ganancias retenidas al inicio del periodo. Si como resultado de este ajuste resulta un incremento en la ganancia de la empresa deberá además ajustar aquellas cuentas que se relacionen con las utilidades después de ajustes. En este sentido la reserva legal para ese año deberá incrementarse en proporción a la nueva utilidad obtenida la cual no será un gasto deducible de renta para el ejercicio corriente, tampoco para el ejercicio en que se origino el error fundamental. De igual forma el impuesto sobre la renta se incrementará, producto del aumento en las utilidades después de la corrección del error fundamental, debiendo la empresa modificar la declaración de ese año, toda vez que no hayan transcurrido más de dos años de presentada la declaración.

De no poder aplicarse el tratamiento por punto de referencia establecido en la Norma Internacional de Contabilidad podrá aplicarse el tratamiento alternativo permitido, el cual señala que el importe de la corrección, referente a un error fundamental debe ser incluido en la determinación del resultado del periodo corriente. Lo cual para efectos tributarios los ajustes a los gastos operativos de ejercicios anteriores no serán deducibles de la renta obtenida en el ejercicio corriente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.



El impacto con respecto a los efectos fiscales que podrían darse con las normas de contabilidad financiera sería importante, pues esta normativa no proporciona una forma específica para realizar los ajustes, por lo que deja vacíos que aumentan la posibilidad de cometer inadecuados registros, teniendo incidencias en las obligaciones sustantivas y formales de los impuestos internos a que están sujetos los contribuyentes.

#### **1.5.2.2. Cambios en las Estimaciones Contables**

Como resultado de las incertidumbres inherentes a las actividades operativas, muchas de las partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino solo a través de estimaciones que implica la utilización de suposiciones, basadas en la información disponible más reciente.

En El Salvador un cambio en la estimación contable puede estar motivado por disposiciones legales, y será esta nueva reglamentación la que determinará la forma en que deba aplicarse el cambio en la estimación contable respecto al período en que tenga lugar si afecta uno solo, o el período de cambio y los futuros, si este afectara a varios.

Para efectos del impuesto sobre la renta existen gastos que por su naturaleza se basan en estimaciones y que son deducibles del mencionado impuesto, de tal forma que para estimar el valor probable a depreciar del activo fijo con base a su vida útil se tomaran los porcentajes señalados por la ley hasta al final de su vida útil.

Pero si se tratare de maquinaria o bienes muebles usados el valor sujeto o depreciación será el precio del bien nuevo al momento de su adquisición ajustado de acuerdo al porcentaje del precio de maquinaria o bien mueble usado.

Dicho efecto fiscal no tiene diferencia si se aplican las NCF o las NIC, ya que ambas proponen el mismo método para el registro de los cambios en las estimaciones contables, por lo que las empresas no tendrán problema por diferencias en la forma de dicho tratamiento.

### **1.5.2.3. Partidas Extraordinarias**

Prácticamente, todas las partidas de gastos e ingresos, que se incluyen en la determinación de la ganancia o pérdida neta del periodo surgen en el transcurso de las actividades ordinarias de la empresa. Por tanto, solo en raras circunstancias se producen sucesos o transacciones que dan lugar a partidas extraordinarias.

Ejemplos de sucesos o transacciones que, generalmente, dan lugar a la aparición de partidas, extraordinarias son las siguientes:

La expropiación de activos o un terremoto u otro desastre natural.

La expropiación o venta de activos fijos por parte de una empresa de servicios constituye una partida extraordinaria, puesto que, el giro o la actividad económica de la empresa, no es vender bienes muebles o inmuebles. Pero para efectos fiscales o tributarios la expropiación de activos adquiridos sin ánimos de revenderlos genera los efectos legales siguientes:

- Cuando se trate de personas naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos, que no se dediquen habitualmente a la compraventa o permuta de bienes inmuebles, constituirán rentas gravables cuando realice el valor de dichos bienes en un plazo no menor de tres años a partir de la fecha de adquisición de conformidad al artículo 4, numeral 12 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, calculando el impuesto conforme al procedimiento señalado en los artículos 14 y 42 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y los artículos 15, 16 y 17 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.
- Si se tratase de la venta de un bien mueble, el producto o ganancia obtenida, constituirá renta gravable en concepto de ganancia de capital, independientemente de los años de posesión del bien por parte del sujeto pasivo, calculando el impuesto conforme a lo expresado anteriormente.

La ganancia obtenida por una empresa de servicio que no se dedique habitualmente a la compraventa, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, constituye ganancia de capital y se gravará de acuerdo con las siguientes reglas.

En cada transacción la ganancia o pérdida de capital se determinará deduciendo del valor de la transacción el costo básico del bien el importe de las mejoras efectuadas para conservar su valor y el de los gastos necesarios para efectuar la transacción. Cuando el valor de la transacción, sea mayor que las deducciones habrá ganancia de capital, si las deducciones son mayores que el valor de la transacción, habrá pérdida de capital.

La pérdida de capital no constituye gasto deducible del impuesto sobre la renta pero sí de la ganancia de capital.

Si la ganancia excede a la pérdida, el excedente, o sea la ganancia neta de capital, se agregará a la renta obtenida.

En caso de que la pérdida exceda a la ganancia, el saldo podrá ser deducido contra futuras ganancias de capital dentro de los cinco años siguientes.

En cuanto que no se trate de la venta de un bien que forma parte del giro o la actividad económica del contribuyente o responsable del pago del impuesto y carecen de habitualidad, no constituye un hecho generador del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, la transferencia de dominio de bienes del activo fijo, a menos que esa transferencia se efectúe antes de los dos años de estar los bienes afectos a dicho activo, de conformidad a lo establecido en el artículo 71 de dicha ley.

Las partidas extraordinarias que surjan como resultado de un terremoto u otro desastre natural por lo general afecta negativamente los resultados de operación de una empresa, en este sentido, la legislación tributaria salvadoreña regula algunas situaciones que puedan darse producto de un desastre natural. Así por ejemplo.

Para los efectos del impuesto sobre la renta las pérdidas de capital originadas como consecuencia de casos fortuitos o fuerza mayor no serán gastos deducibles de la renta obtenida. Si, lo serán las erogaciones efectuadas por el contribuyente con fines sociales, es decir desembolsos para la construcción, mantenimiento y operación de viviendas dañadas como consecuencia de un terremoto u otro desastre natural, siempre que tales prestaciones se proporcionen gratuitamente y en forma generalizada a sus trabajadores y dentro del territorio nacional, en este sentido, si la empresa decidiera brindar ayuda al

sector privado que no son sus trabajadores y que han sufrido daños producto de un desastre natural, tales erogaciones no serán deducibles de la renta obtenida. Para tener la calificación de gasto deducible el desembolso o la donación se debe hacer a las entidades a que se refiere el artículo 6 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Por otra parte no constituirán un hecho generador del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, todos los bienes que faltaren en los inventarios y cuya salida de la empresa se debiere a caso fortuito o fuerza mayor.

## **CAPITULO II**

### **2. DISEÑO METODOLOGICO Y RESULTADOS DE INVESTIGACIÓN DE CAMPO**

#### **2.1. DISEÑO METODOLOGICO**

##### **2.1.1. Tipo de Estudio**

La investigación se realizó bajo un objetivo definido que es proponer mediante el análisis de la norma internacional de contabilidad número 8, lineamientos para el adecuado tratamiento de errores fundamentales, cambios en políticas contables y cambios en estimaciones contables que contribuyan a evitar cuestionamientos financieros y fiscales.

Para lograr tal objetivo ha sido necesario obtener información a través de encuestas, luego tabularlas y finalmente analizar los resultados obtenidos.

Por lo anterior, hay que destacar que se da una combinación del tipo de estudio que se implementó en la investigación ya que es un estudio analítico y además un estudio correlacional ya que proporciona lineamientos de aplicación contable.

De acuerdo al tiempo de ocurrencia de los hechos el tipo de estudio aplicado en la investigación es de carácter prospectivo, ya que se pretende sea de utilidad a las gerencias de empresas y profesionales contables en general, cuando la aplicación de normas internacionales de contabilidad en El Salvador sea generalizada y obligatoria.

Aunque el estudio se ha llevado a cabo en empresas dedicadas a la prestación de servicios, esta investigación es válida o de aplicación a las gerencias de todas las empresas, ya que estas son las responsables de la elaboración y presentación de los estados financieros y además beneficiará a todos los profesionales en contaduría pública, ya que la aplicación de normas internacionales de contabilidad será para todas las entidades y se aplicará por toda persona involucrada en la profesión contable.

### **2.1.2. Universo de la Investigación**

El universo de la investigación está compuesto por 237 empresas dedicadas a la prestación de servicios en el Área Metropolitana de San Salvador, esto según los datos proporcionados por el Departamento de Registro de Empresas de la Alcaldía Municipal de San Salvador.

### 2.1.3. Tamaño de la Muestra

Se estableció una muestra que fuera suficientemente representativa del universo sujeto de estudio, mediante la siguiente fórmula estadística para poblaciones finitas:

$$n = \frac{Z^2 \cdot P \cdot Q \cdot N}{[(N - 1) e^2] + [Z^2 \cdot P \cdot Q]}$$

Donde:

n= Tamaño de la muestra determinada

N= Tamaño del Universo determinado = 237

Z= Nivel de Confianza = 1.96

P= Probabilidad de éxito = 0.80

Q= Probabilidad de fracaso = 0.20

e= Error muestral = 0.10

**Cálculo de la muestra:**

$$n = \frac{(1.96)^2 \cdot (0.80) \cdot (0.20) \cdot (237)}{[(237 - 1) (0.10)^2] + [(1.96)^2 \cdot (0.80) \cdot (0.20)]}$$

$$n = 145.673472$$

$$2.974656$$

$$n = 48.97 \approx 49 \text{ Empresas de Servicios}$$

#### **2.1.4. Recopilación de Datos**

Para llevar a cabo la investigación de campo fue necesario la utilización de las siguientes técnicas:

- La Observación: con ella se observó el tratamiento que dan las empresas y los contadores de las mismas al surgimiento de errores fundamentales, cambios en políticas contables y cambios en estimaciones contables.
- La Entrevista: Esta se utilizó para sostener conversaciones con los Contadores de las Empresas acerca de la aplicación o no de Normas Internacionales de Contabilidad.
- La Encuesta: Con esta se estableció una guía de preguntas que fueron contestadas de forma escrita por los contadores de las empresas.
- Análisis de Documentos: fue necesaria la aplicación de esta técnica, ya que en el proceso de la investigación se tuvieron muchos documentos que aportaron datos útiles acerca de la utilización o no de normas internacionales de contabilidad.



### **2.1.5. Procesamiento de la Información**

Para procesar la información recolectada por medio de las técnicas establecidas para tal efecto se utilizó el programa de cómputo llamado MYSTAC, al cual se incorporaron los datos recolectados con el objetivo de obtener elementos que permitieran interpretar la información obtenida.

Al procesar la información en este programa estadístico se obtuvo una tabla que permite visualizar las diferentes opiniones obtenidas por medio de la encuesta dirigida a los gerentes y contadores de empresas de servicios. De igual forma, se obtuvo otra tabla que nos indica en términos de porcentaje las opiniones recabadas en la investigación de campo para que esto facilite la interpretación de los resultados.

### **2.1.6. Análisis e Interpretación de los Datos**

El análisis consistió en examinar e interpretar los resultados de la investigación de campo que se llevó a cabo y llegar así a soportar el diagnóstico respecto al conocimiento y la aplicación que hacen las empresas acerca de Normas Internacionales de Contabilidad.

Es de hacer notar que las preguntas 5, 8, 13 y 14 fue necesario dividir las en cada uno de sus ítems para facilitar la tabulación de dichas interrogantes.

## 2.2. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN DE CAMPO

### 2.2.1. Tabulación de los Resultados

#### 2.2.1.1. Resultados de la Encuesta

PREGUNTA	Respuesta a)	Respuesta b)	Respuesta c)	Respuesta d)	Respuesta e)
1	11.00	38.00			
2	11.00	-	38.00		
3	32.00	17.00			
4	49.00	-			
5.a	44.00	5.00			
5.b	25.00	24.00			
5.c	20.00	29.00			
5.d	9.00	40.00			
6	22.00	10.00	12.00	5.00	-
7	49.00	-			
8.a	40.00	9.00			
8.b	26.00	23.00			
b.c	-	49.00			
8.d	-	49.00			
9	12.00	37.00			
10	12.00	37.00			
11	12.00	-	37.00		
12	12.00	-	37.00		
13.a	12.00	37.00			
13.b	12.00	37.00			

13.c	37.00	12.00			
14.a	12.00	37.00			
14.b	12.00	37.00			
14.c	37.00	12.00			
15	49.00	-	-		

### 2.2.1.2. Porcentaje de Resultados

PREGUNTA	Respuesta a)	Respuesta b)	Respuesta c)	Respuesta d)	Respuesta e)
1	22.45%	77.55%			
2	22.45%	0.00%	77.55%		
3	65.31%	34.69%			
4	100.00%	0.00%			
5.a	89.80%	10.20%			
5.b	51.02%	48.98%			
5.c	40.82%	59.18%			
5.d	18.37%	81.63%			
6	44.90%	20.41%	24.49%	10.20%	0.00%
7	100.00%	0.00%			
8.a	81.63%	18.37%			
8.b	53.06%	46.94%			
b.c	0.00%	100.00%			
8.d	0.00%	100.00%			
9	24.49%	75.51%			
10	24.49%	75.51%			
11	24.49%	0.00%	75.51%		
12	24.49%	0.00%	75.51%		

13.a	24.49%	75.51%			
13.b	24.49%	75.51%			
13.c	75.51%	24.49%			
14.a	24.49%	75.51%			
14.b	24.49%	75.51%			
14.c	75.51%	24.49%			
15	100.00%	0.00%	0.00%		

### 2.2.1. Análisis de Resultados

A continuación se expondrán los comentarios de las preguntas en el mismo orden del cuestionario, así:

1. ¿ Ha recibido capacitación sobre la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad?

#### **Objetivo:**

Obtener información acerca del grado de concientización existente a la fecha sobre la capacitación que debe de haber para la implementación de las normas internacionales de contabilidad.

**Análisis:**

Al interrogar a los entrevistados acerca de si han recibido capacitación sobre la implementación de las normas internacionales de contabilidad, se observa que solamente un 22.45% de ellos ha recibido algún tipo de capacitación, y lo alarmante es que un 77.55% expresa que no ha tenido capacitación alguna sobre el tema.

**Conclusión:**

Estos resultados confirman el hecho de que a estas alturas los gerentes y los contadores de las empresas de servicios no tienen la base teórica ni el conocimiento básico para la aplicación de las normas internacionales de contabilidad.

2. ¿ A través de que medio?

Empresa o instituciones

Autorizadas al efecto \_\_\_\_\_

Auto capacitación \_\_\_\_\_

**Objetivo:**

Conocer de qué forma han obtenido capacitación de normas internacionales de contabilidad aquellos gerentes y contadores que la hayan recibido.

**Análisis:**

Tomando en cuenta que el 77.55% de los entrevistados no ha recibido capacitación sobre la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, se procedió a interrogar a aquellos que sí habían recibido esta capacitación a través de que medio la recibieron, obteniendo como resultado que la totalidad del 22.45% se han capacitado a través de empresas o instituciones autorizadas al efecto.

**Conclusión:**

Todo gerente o contador que desea capacitarse sobre las normas internacionales de contabilidad confía en aquellas instituciones que dan algún tipo de orientación en cuanto a la adopción que se hará de la normativa internacional.

3. La institución a que pertenece ¿ha implementado o proyectado implementar la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad?

**Objetivo:**

Obtener información acerca del porcentaje de empresas que a la fecha ya emplea las normas internacionales de contabilidad o que por lo menos ha pensado aplicarlas.

**Análisis:**

Al momento de cuestionar a los gerentes o contadores de empresas de servicios sobre si la empresa para la cual labora ha implementado o proyecta implementar las normas internacionales de contabilidad, un 65.31% manifestaron que efectivamente su empresa proyecta implementar dichas normas, en cambio un 34.69% dice que su empresa no ha pensado llevar a cabo esta implementación.

**Conclusión:**

Estos resultados indican que si bien la mayoría de empresas proyecta implementar las normas internacionales de contabilidad, no todas han comenzado a capacitar a su personal o a prestarle la atención debida al tema.

4. ¿ Considera que la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad contribuirán a mejorar la técnica contable?

**Objetivo:**

Obtener información acerca del criterio que tienen los gerentes o contadores de empresas de servicios sobre si las normas internacionales de contabilidad ayudarán a mejorar la técnica contable con que se cuenta en la actualidad en El Salvador.

**Análisis:**

Es de hacer notar que la totalidad de entrevistados opinan que la implementación de normas internacionales de contabilidad contribuirá a mejorar la técnica contable actualmente aplicada.

**Conclusión:**

Si se aplicarán las normas internacionales de contabilidad, es bueno tener la seguridad que esto tendrá un beneficio para mejorar la técnica contable que se emplea en El Salvador.

5. Marque con una “X” las opciones que usted considera como beneficios de la aplicación de las NIC en El Salvador.

- Armonización de la técnica contable \_\_\_\_\_
- Comparabilidad de estados financieros \_\_\_\_\_
- Mejor comprensibilidad de los registros \_\_\_\_\_
- Otros \_\_\_\_\_



**Objetivo:**

Conocer la opinión de contadores y gerentes de empresas de servicios sobre los beneficios de la aplicación de normas internacionales de contabilidad en El Salvador.

**Análisis:**

Para facilitar este análisis, se procede a analizar cada uno de las opciones propuestas al entrevistado, así tenemos:

**Ítem A**

Un 89.80% de los entrevistados considera que la aplicación en El Salvador de la normativa contable internacional traería como beneficio la armonización de la técnica contable, es decir que al darse esta implementación se lograría estandarizar los registros contables. Un 10.20% no consideró que se logre armonizar la técnica contable si se aplican las normas internacionales de contabilidad.

**Ítem B**

De los 49 encuestados, un 51.02% opinan que con la aplicación de las normas internacionales de contabilidad se obtendría como beneficio la comparabilidad de los estados financieros, es decir que si se aplican estas normas se mejoraría la comparabilidad entre estados financieros que permita analizar los resultados de mejor manera.

### Ítem C

Se consultó a los entrevistados si consideran que con la aplicación en El Salvador de las normas internacionales de contabilidad se obtendría como beneficio una mejor comprensibilidad de los registros, obteniendo como resultado que un 40.82% opinan que si se obtendría ese beneficio y un 59.18% no consideraron que se de ese beneficio.

### Ítem D

Solamente un 18.37% de los entrevistados opinaron que con la aplicación de normas internacionales de contabilidad en El Salvador se obtendrían otros beneficios diferentes a los analizados anteriormente, un 81.63% no consideraron que se pueden obtener otros beneficios cuando se de la aplicación de estas normas en El Salvador.

### **Conclusión:**

Se tiene la certeza que la aplicación en El Salvador de las normas internacionales de contabilidad traerá consigo ciertos beneficios dentro de los cuales podemos destacar el hecho de lograr la armonización de la técnica contable, la comparabilidad de los estados financieros y una mejor comprensibilidad de los registros.

6. Enumere según prioridad las dificultades que a su criterio implica el empleo de la normativa contable internacional.

Costo económico y de tiempo

No se cuenta con personal capacitado

Desconocimiento de la normativa

Cultura de practica contable no adecuada a NIC

Otros

**Objetivo:**

Obtener la opinión de contadores y gerentes acerca de las dificultades que se tendrían al emplear las normas internacionales de contabilidad.

**Análisis:**

En su mayoría, un 44.90%, los encuestados opinaron que la mayor dificultad que se tendría que afrontar al aplicar las normas internacionales, sería el costo económico y de tiempo en que se tiene que incurrir para implementar esta normativa; un 24.49% manifestaron que el desconocimiento que se tiene de la normativa que se implementará es el mayor problema a enfrentar. El hecho de no contar con personal capacitado en el área de las normas internacionales de contabilidad fue considerado por el 20.41% de las opiniones como la mayor dificultad al momento de la adopción de las NIC, además, el hecho de que la cultura de práctica contable en la actualidad no se adecua al ambiente de normas internacionales de contabilidad también fue considerada por el 10.20% de entrevistados como dificultad.

**Conclusión:**

El empleo o implementación de normas internacionales de contabilidad traerá consigo una serie de dificultades que deben evaluarse, estas dificultades en parte pueden atribuirse a la novedad que implica este tema, la dificultad que más preocupa a gerentes y contadores de empresas de servicios, es el hecho del costo económico y de tiempo en que se tiene que incurrir para hacer frente a esta situación.

7. ¿ Considera usted que la cultura de práctica contable del país se puede adecuar a los lineamientos que establece la NIC?

**Objetivo:**

Conocer por medio de la opinión de gerentes y contadores de empresas de servicios, si creen que la cultura de práctica contable con que cuenta actualmente el país se puede adecuar a los lineamientos establecidos por las normas internacionales de contabilidad.

**Análisis:**

Al cuestionar a los entrevistados si consideran que la práctica contable del país puede adecuarse a los lineamientos de la normativa contable internacional, el 100% manifestó

que sí es factible la adecuación que permita adoptar dicha normativa como la base técnica que rija la práctica contable en El Salvador.

**Conclusión:**

De acuerdo a la opinión de los encuestados, no se duda que los lineamientos establecidos por las normas internacionales de contabilidad puedan adecuarse a la cultura de práctica contable con que se cuenta actualmente en El Salvador.

8. ¿ Para el tratamiento de los registros contables, que base técnica utiliza actualmente?

A. NCF

B. PCGA

C. NIC

D. OTROS

**Objetivo:**

Conocer la base técnica utilizada actualmente por contadores y gerentes de empresas de servicios para el tratamiento de los registros contables y además si alguien utiliza actualmente normas internacionales de contabilidad para ese propósito.

## **Análisis:**

Para un mejor análisis de esta interrogante, fue necesario el dividirla en cada una de las opciones propuestas, para obtener una mejor idea de los resultados, así tenemos:

### **Ítem A**

Un 81.63% de los entrevistados manifestó que en la actualidad utiliza como base técnica para el tratamiento de los registros contables las normas de contabilidad financiera emitidas en la IV convención nacional de contadores. Solamente un 18.37% no manifestó la utilización de las normas de contabilidad financiera con este propósito.

### **Ítem B**

Esta opción proponía la utilización de los principios de contabilidad generalmente aceptados para el tratamiento de los registros contables y un 53.06% expresó la utilización de estos principios, el resto de los encuestados, es decir el 46.94% no manifestó utilizar los principios de contabilidad generalmente aceptados para el registro de los asientos contables.

### **Ítem C**

De la totalidad de entrevistados nadie manifestó utilizar actualmente el contenido de las normas internacionales de contabilidad para el tratamiento de los registros contables.

### **Ítem D**

El 100% de la muestra a quienes se consultó sobre la utilización de otra base técnica utilizada para el tratamiento de los registros contables se abstuvo de dar su opinión al respecto.

**Conclusión:**

En el Salvador se cuenta con base técnica ampliamente utilizada para el tratamiento de los registros contables de las operaciones, dentro de la que podemos mencionar las normas de contabilidad financiera y los principios de contabilidad generalmente aceptados, y aunque está muy próxima la adopción de las normas internacionales de contabilidad en la actualidad nadie está aplicando dicha normativa para el registro de los asientos contables.

9. ¿ Tiene conocimiento sobre el contenido de la Norma Internacional de Contabilidad Numero 8?

**Objetivo:**

Contar con la opinión de gerentes y contadores de empresas de servicios sobre el conocimiento que tienen del contenido de la norma internacional de contabilidad número 8 y así poder emitir un juicio acerca de la problemática planteada que radica en el hecho del desconocimiento de esta norma.

**Análisis:**

De las 49 opiniones recabadas, únicamente 12 respondieron afirmativamente a la interrogante, constituyendo un 24.49% los gerentes o contadores que tienen conocimiento de la norma internacional número 8 denominada “Ganancia o pérdida neta del período, errores fundamentales y cambios en las políticas contables”. El 75.51% manifestó que desconoce el contenido de la norma en estudio.

**Conclusión:**

En su mayoría, los gerentes y contadores que están al frente de las empresas de servicios desconocen el contenido de la norma internacional de contabilidad número 8, con lo que se puede manifestar que efectivamente se tiene poco o nulo conocimiento acerca de la aplicación de esta norma referente al tratamiento que debe dársele al surgimiento de errores fundamentales, cambios en las políticas y estimaciones contables.

10. ¿ Aplica el contenido de la norma antes mencionada en los registros contables de la empresa para la cual labora en cuanto a errores fundamentales, cambios en políticas y estimaciones contables?



**Objetivo:**

Cuestionar y obtener la opinión de gerentes y contadores que conocen el contenido de la norma internacional de contabilidad número 8, acerca de si el contenido de ésta aplica en los registros contables de la empresa para la cual presta sus servicios.

**Análisis:**

Teniendo en cuenta que únicamente un 24.49% de los entrevistados tienen conocimiento del contenido de la norma internacional de contabilidad número 8 puede manifestarse que la totalidad de dicho porcentaje manifestó que dicha norma aplica en los registros contables de su empresa.

**Conclusión:**

Efectivamente, la norma internacional de contabilidad número 8 aplica en los registros contables de las empresas de servicios que cuentan con personal con conocimiento del contenido de dicha norma referente a errores fundamentales, cambios en políticas y estimaciones contables.

11. ¿ Considera que la NIC 8 contribuirá a la estandarización de los registros de partidas referentes a errores fundamentales, cambios en políticas y estimaciones contables?

**Objetivo:**

Conocer si el contenido de la norma internacional de contabilidad número 8 permitiría la estandarización de los registros y el tratamiento que deba dársele al surgimiento de errores fundamentales, cambios en políticas y estimaciones contables.

**Análisis:**

Para esta pregunta se contó con la opinión del 24.49% de entrevistados que manifestaron conocer la norma internacional de contabilidad número 8 y todos expresaron que esta norma estandarizaría los registros contables en cuanto al tratamiento que debe dársele a la presencia de errores fundamentales, cambios en políticas y estimaciones contables.

**Conclusión:**

Además de que esta norma aplica en los registros contables de empresas de servicios, contribuiría a estandarizar los registros que deban realizarse cuando se den las situaciones planteadas en la norma.

12. ¿ La aplicación de la NIC 8 incide en las obligaciones formales y sustantivas tributarias de la empresa para la cual presta sus servicios?

**Objetivo:**

Sustentar, en base a la opinión de los entrevistados el hecho de que la aplicación de la norma internacional de contabilidad número 8 trae consigo incidencia en las obligaciones formales y sustantivas de carácter tributaria.

**Análisis:**

Las 12 personas que tienen conocimiento del contenido de la norma internacional de contabilidad número 8 manifestaron que la aplicación de esta norma incidirá en las obligaciones formales y sustantivas de carácter tributario, el resto de los entrevistados manifestaron no saber sobre el tema, ya que no tienen conocimiento de la normativa.

**Conclusión:**

Teniendo conocimiento de la norma internacional de contabilidad número 8 se puede expresar con seguridad que esta norma acarrea una incidencia en las obligaciones formales y sustantivas de carácter tributario en las empresas de servicios.

13. Marque las opciones que a su criterio serian el aporte que la NIC 8 proporciona a la técnica contable.

A. Tratamiento contable de ajustes a periodos anteriores

- B. Presentación uniforme de la información financiera
- C. No sabe
- D. Otros

**Objetivo:**

Dar una opinión acerca del aporte que la norma internacional de contabilidad número 8 proporcionará a la técnica contable en El Salvador.

**Análisis:**

Es de hacer mención que para el análisis de esta interrogante el 24.49% constituye la totalidad de opiniones que se pueden recabar, ya que solamente ese porcentaje de entrevistados conocen la norma internacional de contabilidad número 8, así tenemos que el 100% de las opiniones manifestaron que los criterios de tratamiento contable de ajustes a períodos anteriores y la presentación uniforme de la información financiera, propuestos en las opciones A y B, serían los aportes que la norma proporcionaría a la técnica actual.

**Conclusión:**

Con la aplicación de la norma internacional de contabilidad número 8 en El Salvador, la técnica contable obtendría los siguientes aportes:

Tratamiento contable de ajustes a periodos anteriores

Presentación uniforme de la información financiera

14. Identifique las dificultades de la implementación de la NIC 8 con respecto a la normativa legal. ( tributaria, mercantil, etc.)

- A. Incidencia en los estados financieros
- B. Diferencias en el tratamiento contable
- C. No sabe
- D. Otros

**Objetivo:**

Que el entrevistado identifique entre las propuestas que se le proporcionan, las dificultades que tendría la implementación de la norma internacional de contabilidad en cuanto a la normativa legal.

**Análisis:**

El 100% de los entrevistados que dicen tener conocimiento de esta norma manifiestan que la incidencia en los estados financieros y las diferencias en el tratamiento contable, son las dificultades de la implementación de la norma en estudio con respecto a la normativa legal, sea esta tributaria, mercantil u otra.

**Conclusión:**

La aplicación de la norma internacional de contabilidad número 8 traerá consigo algunas dificultades respecto a la normativa legal existente, las diferencias más grandes sería la incidencia que tendría en los estados financieros y las diferencias en cuanto al tratamiento contable de los registros efectuados cuando surjan errores fundamentales, cambios en políticas y estimaciones contables.

15. ¿ Considera importante el contar con un documento que oriente sobre la forma de aplicar la NIC 8?

**Objetivo:**

Verificar la necesidad de contar con un documento que oriente o sirva de guía en cuanto a la forma de aplicar el contenido de la norma internacional de contabilidad número 8.

**Análisis:**

El 100% de los entrevistados manifestaron que sí es importante contar con un documento que oriente sobre la forma de aplicar la norma internacional de contabilidad número 8.

**Conclusión:**

Es necesario que exista un documento que guíe la forma de aplicación de la norma internacional de contabilidad número, tanto para aquellos que ya tienen cierto conocimiento de esta norma y mucho más para aquellos que no tienen dicho conocimiento y que deben tenerlo para estar acorde a la normativa que se adoptará en El Salvador.

**2.2.3. Comprobación de Hipótesis**

Luego de haber obtenido la información requerida y estando analizada se emite una opinión acerca del cumplimiento o no de la siguiente hipótesis planteada: “Una adecuada formulación y análisis de lineamientos respecto de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad número 8 contribuiría a una mejor valuación, registro y presentación de los errores fundamentales, cambios en las políticas contables y

estimaciones contables, contribuyendo así a evitar cuestionamientos financieros y fiscales”.

Al analizarla nos damos cuenta que para cumplir con dicho pronunciamiento es necesario contar con un documento que guíe la forma de tratar el surgimiento de errores fundamentales, cambios en políticas y estimaciones contables mediante lineamientos que ayuden al efecto. El análisis de la información obtenida nos indica la necesidad de contar con dicho documento para el conocimiento de la norma internacional de contabilidad número 8 para lograr el planteamiento de la hipótesis.

### **CAPITULO III**

#### **3. PROPUESTA**

La propuesta de la investigación realizada acerca de la norma internacional número 8 consiste en el desarrollo de un caso práctico para ilustrar la adecuada aplicación práctica de lo dispuesto en dicha norma.



### **3.1. CASO PRACTICO.**

Para efectos de ilustrar adecuadamente el tratamiento contable para la corrección de errores fundamentales y cambios en las políticas contables, sugerido por la Norma Internacional de Contabilidad # 8, se plantean seis ejercicios, que se desarrollaran de la manera siguiente:

Cada ejercicio se resolverá por medio de los métodos sugeridos por la normativa internacional; estos son: El Método por Punto de Referencia y el Método Alternativo Permitido.

En el caso de las estimaciones contables se resolverá afectando el período corriente, debido a que no hay un método específico para su tratamiento.

Se determinaran las incidencias financieras y fiscales que se originen producto del método aplicado por la empresa en ambos ejercicios.

Se efectuará el cálculo del impuesto para cada caso y un análisis comparativo de estados financieros en base a la NIC y para efectos fiscales.

#### **3.1.1. Planteamiento del Problema.**

Los ejercicios que se enuncian a continuación provienen de la práctica que se realiza en el país, como son:

## A. Errores fundamentales.

### A.1 Anulación de la Operación

Durante el ejercicio económico de 2001, la empresa XYZ, S.A. DE C.V. identificó que en sus ingresos provisionados en el año 2000, incluían por error una venta al crédito que fue anulada en su oportunidad por importe de \$ 15,000.00

Los registros contables de XYZ, S.A. DE C.V. para el año 2000 y 2001 presentaron la siguiente información.

#### “XYZ, S.A. DE C.V.”

##### Estado de Resultado del 01 de enero al 31 de diciembre de 2000

Ventas	\$ 3,491,930.99
Costo de Ventas	( 2,591,651.28)
Gastos de Operación	<u>( 431,136.15)</u>
Utilidad de Operación	469,143.57
Reserva Legal	<u>( 24,040.27)</u>
Utilidad antes de Impuesto	445,103.30
Gastos no Deducibles	<u>2,936.80</u>
Renta Imponible	448,040.10
Impuesto Sobre la Renta	<u>( 109,867.16)</u>
Ganancia Neta del Período.	<u>\$ 335,236.13</u>

Las utilidades retenidas al comienzo de 2000 son de \$ 201,141.68. y la tasa impositiva el 25% sobre el exceso de ¢ 75,000.00. ó \$ 8571.43.

“XYZ, S.A. DE C.V.”

Estado de Resultado del 01 de enero al 31 de diciembre de 2001

Ventas	\$ 4,503,310.16
Costo de Ventas	( <u>2,829,426.59</u> )
Utilidad Bruta	1,673,883.57
Gastos de Operación	( <u>518,854.39</u> )
Utilidad de Operación	1,155,029.18
Gastos no Deducibles	<u>156,095.00</u>
Renta Imponible	1,311,124.18
Impuesto Sobre la Renta	( <u>327,781.00</u> )
Ganancia Neta del Periodo.	<u>\$ 827,248.18</u>

**A.2 Depreciación no Registrada**

En el mes de agosto de 2002. el encargado del activo fijo de la empresa XYZ, identifico que el importe de la depreciación para el año 2000, incluía únicamente el valor de la depreciación sufrida por el edificio, la maquinaria y el equipo de transporte, no registrando contablemente la depreciación sufrida por el mobiliario y equipo de oficina.

El importe de la depreciación del mobiliario y equipo de oficina que la empresa no registró en el año 2000, asciende a \$ 11,428.57.

## **B. Cambios en Políticas Contables:**

### **B.1 Cambio de Método de Depreciación**

La empresa “XYZ, S.A. de C.V.” en el transcurso del año 2002 decidió cambiar de política contable respecto al método de depreciación utilizado por la empresa para la maquinaria. En ejercicios anteriores, para el cálculo de la cuota de depreciación de la maquinaria ha utilizado el método de línea recta e implementará el método de doble saldo decreciente a partir del año en mención.

Durante el año 2000 adquirió la siguiente maquinaria:

Camión furgón	\$ 4,488.00
Remolque	1,282.29
Camión perforadora	8,449.57
Remolque	3,627.11
Cabezal	<u>7,624.23</u>
Total maquinaria adquirida	<u>\$ 28,586.19</u>

Toda la maquinaria fue adquirida el 05 de enero del año 2000.

Los registros contables de “XYZ, S.A. de C.V.” muestran que el año 2000 obtuvo una ganancia neta de \$ 335,236.14, tenía ganancias retenidas de \$ 201,141.68 a principios de dicho ejercicio (las cuales se distribuyeron en el transcurso del año), gastos de operación de \$ 431,136.15.

En el año 2001, la empresa muestra resultados de \$ 827,248.18, gastos operativos de \$ 518,854.39 utilidades retenidas \$ 335,236.13.

## **B.2 Cambio de Método de Registro de Inversiones**

El 15 de marzo del año 2000 “XYZ, S.A. de C.V.” adquirió el 20% de las acciones de “Alpha, S.A. de C.V.”, los resultados de la empresa emisora reportan utilidades de \$11,428.57 al finalizar el periodo contable 2000 y decide capitalizarlas. El 18 de enero del año 2001 “XYZ, S.A. de C.V.” adquiere un 10% más de las acciones de “Alpha, S.A. de C.V.” con lo que alcanza un 30% de participación en dicha empresa, por ello “XYZ, S.A. de C.V.” decide adoptar un nuevo método para el registro de las inversiones, el método utilizado el año 2000 era el del costo y cambiará al método de participación, además decide aplicarlo de forma retrospectiva, es decir como si se hubiera utilizado el año 2000. “XYZ, S.A. DE C.V.” compró cada acción a \$ 34.29, las cuales tenían un valor contable de \$ 22.86.

## **C. Cambios en las Estimaciones Contables:**

### **C.1 Cambio en la Estimación para Cuentas Incobrables:**

Al 31 de diciembre de 2000, la empresa XYZ utilizaba el método de estimación sobre las ventas para el porcentaje de cuentas incobrables. Pero la administración decidió en el mes de junio de 2001 cambiar dicho método por el de porcentaje sobre la antigüedad de saldo de las ventas.

### **C.2 Cambio en la Estimación de la Vida Útil**

La empresa XYZ decide al 31 de diciembre de 2000 que un activo que se adquirió el 01 de enero de 1995 cambiar la vida útil estimada de un activo por tres años más, pero inicialmente dicha maquinaria tenía una vida útil de 10 años con un costo de adquisición de \$ 12,000, siendo el cálculo de su depreciación por el método de línea recta.

## **3.1.2. Desarrollo Financiero:**

### **A.1 Anulación de la Operación**

#### **A.1.1 Método Punto de Referencia**

A través de este método para la corrección de errores fundamentales, el importe del error que se relacione con periodos anteriores debe constituir un ajuste contra los saldos de las

ganancias retenidas al inicio del periodo. Según lo señalado en el párrafo 34 de la Norma Internacional de Contabilidad No. 8.

El asiento contable para corregir el error fundamental es el siguiente en el año 2002.

**Pda.X**

Utilidades Retenidas	\$ 15,000.00	
Clientes		\$15,000.00

V/ Ajuste a las utilidades retenidas  
al inicio del año, por corrección de error  
fundamental en las ventas al crédito  
registradas en el año 2000.

El asiento contable efectuado constituye un ajuste contra los saldos iniciales de las utilidades retenidas por la empresa XYZ, S.A. DE C.V. La cuenta por cobrar a clientes se disminuye debido a que la misma, presentaba un valor que corresponde a la venta al crédito anulada que dio origen al error fundamental. Además financieramente la reserva legal se ajusta a las utilidades reales obtenidas por la empresa.

El error fundamental cometido, genera los siguientes efectos financieros:

- La ganancia neta del ejercicio 2000, no corresponde a las realmente obtenidas.
- Se estaría presentando en el balance general una cuenta por cobrar inexistente.
- Que la reserva legal se haya obtenido sobre un valor que no es el correcto.

- Afecta a los usuarios de información financiera, para la toma de decisiones.

XYZ, S.A. DE C.V.

Extracto del Estado de Resultado,

elaborado conforme al tratamiento por punto de referencia

	<b>AÑO 2000</b>
Ventas	\$ 3,476,930.99
Costo de los Productos Vendidos	2,591,651.28
Gastos de Operación	431,136.15
<b>Utilidad de Operación</b>	<b>454,143.56</b>
Reserva Legal	23,271.62
Gastos no Deducibles	2,936.80
Impuesto sobre la Renta	106,309.33
<b>Ganancia Neta del Periodo</b>	<b>\$ 327,499.41</b>

XYZ, S.A. DE C.V.

Estado de Variación en las Ganancias Retenidas,

Elaborado conforme al Tratamiento por Punto de Referencia

	<u>AÑO 2000</u>
Ganancias retenidas iniciales	\$ 201,141.68
Corrección del error fundamental	<u>(15,000.00)</u>
Ganancias retenidas iniciales corregidas	\$ 186,141.68
Ganancias netas del periodo	<u>327,499.41</u>
Ganancias retenidas finales	\$ 513,641.09



Extracto de las notas a los estados financieros

1. En el año 2000 se realizó una venta al crédito por \$ 15,000 la cual posteriormente fue anulada y contablemente no se realizó esa anulación. El estado de resultados del año 2000 ha sido enmendado para corregir tal error.

**A.1.2 Método Alternativo Permitido.**

El registro contable para corregir el error fundamental es el siguiente:

<b>Pda.X</b>	
Gasto de Venta	\$ 15,000.00
Clientes	\$ 15,000.00
V/ Corrección de error fundamental cometido en los registros contables del año 2000.	

XYZ, S.A. DE C.V.

Extracto del Estado de Resultado,

elaborado conforme al tratamiento alternativo permitido

	AÑO 2001	AÑO 2000	AÑO 2001 (Corregido)	AÑO 2000 (Corregido)
Ventas	\$4,503,310.16	\$3,491,930.99	\$4,503,310.16	\$3,476,930.99
Costo Prod. Vendidos	2,829,426.59	2,591,651.28	2,829,426.59	2,591,651.28
Gastos de Operación	533,854.39	431,136.15	518,854.39	431,136.15
<b>Utilidad de Operación</b>	<b>1,140,029.18</b>	<b>469,143.56</b>	<b>1,155,029.18</b>	<b>454,143.56</b>
Reserva Legal		24,040.27		23,271.62
Gastos no Deducibles	171,095.00	2,936.80	156,095.00	2,936.80
Renta Imponible	1,311,124.18	448,040.09	1,311,124.18	433,808.74
Impuesto sobre la Renta	327,781.00	109,867.16	327,781.00	106,309.33
<b>Ganancia Neta Período</b>	<b>\$ 983,343.18</b>	<b>\$ 335,236.13</b>	<b>\$ 983,343.18</b>	<b>\$ 27,499.41</b>

El anterior cuadro presenta el extracto del estado de resultado elaborado conforme al tratamiento alternativo permitido, donde las primeras dos columnas muestran la información comparativa tanto del año 2001 (reflejando el efecto del error en el ejercicio corriente) y del año 2000 (tal y como se presentó originalmente), la tercera y cuarta columna muestran la información adicional que muestra como se hubieran presentado los estados financieros si el error se hubiera corregido en el año en que se cometió.

Al corregir el error fundamental en el periodo corriente los gastos no deducibles aumentan en \$ 15,000.00 ya que el gastos reconocido en este periodo del ejercicio anterior es no deducible para efectos de impuesto sobre la renta.

XYZ, S.A. DE C.V.

Estado de variación en las Ganancias Retenidas,

Elaborado conforme al tratamiento alternativo permitido

	AÑO 2001	AÑO 2000	AÑO 2001 (Corregido)	AÑO 2000 (Corregido)
Ganancias retenida iniciales \$	35,236.13	\$ 201,141.68	\$ 335,236.13	\$ 201,141.68
Corrección del error fund.	15,000.00			15,000.00
Gan. Ret. Inic. corregidas	320,236.13	201,141.68	335,236.13	186,141.68
Ganancias netas	983,343.18	335,236.13	983,343.18	327,499.41
Ganancias finales retenidas \$	1,203,579.31	\$ 536,377.81	\$ 1,318,579.31	\$ 13,641.09

Extracto de las notas a los Estados Financieros

1. En el año 2000 se realizó una venta al crédito por \$ 15,000 la cual posteriormente fue anulada y contablemente no se realizó esa anulación. La información adicional para el año 2000 se presenta como si el error se hubiese corregido en ese año.

**A.2 Depreciación no Registrada**

**A.2.1 Método por Punto de Referencia.**

El ajuste por el método de punto de referencia es contra el saldo de las utilidades retenidas al inicio del año:

Partiendo de que existen utilidades retenidas al inicio del año, el asiento contable a correr para corregir el error fundamental es el siguiente:

<b>Pda.X</b>	
Utilidades Retenidas	\$ 11,428.57
Deprec. Acumulada de Mob. y Equipo	\$ 11,428.57

V/ ajuste contra las utilidades retenidas al inicio del año 2000, por omitir registro de la depreciación

Bajo este método los estados financieros del año en que se cometió el error no sufren cambios, debido a que la norma técnica no es de aplicación retrospectiva.

### **A.2.2 Método Alternativo Permitido.**

Bajo el supuesto que la empresa XYZ, S.A. de C.V. no presenta utilidades retenidas. El tratamiento contable para corregir dicho error fundamental es el método alternativo permitido por la norma internacional de contabilidad # 8, el cual establece que la corrección de un error fundamental, debe ser incluido en la determinación del resultado del período corriente.

El registro contable para corregir el error fundamental en base al tratamiento alternativo permitido es el siguiente:

#### **Pda. X**

Gasto de Administración	\$ 3,296.02	
Deprec. Acumulada de Mob. y Eq. Oficina		\$ 3,296.02

V/ Corrección de error fundamental cometido  
en los registros contables del año 2000.

Extracto del estado de resultado, elaborado conforme al tratamiento alternativo permitido de la NIC No. 8, y estado de resultado elaborado para fines comparativos.

	<u>EJERCICIO 2000</u>		
	Valores	Valores	
	<u>Iniciales</u>	<u>Corregidos</u>	<u>Diferencias</u>
Ventas	\$ 3,491,930.99	\$ 3,491,930.99	
Costo de los Productos Vendidos	( 2,591,651.28)	(2,591,651.28)	
Gastos de Operación	(431,136.15)	(431,136.15)	
<b>Deprec. Mob. Y Eq. Oficina</b>	<hr/>	( <u>11,428.57</u> )	<u>(11,428.57)</u>
<b>Utilidad de Operación</b>	<b>469,143.57</b>	<b>457,715.00</b>	<b>1,1428.57</b>
Reserva Legal	(24,040.27)	(23,455.09)	(585.18)
Gastos no Deducibles	2,936.80	2,936.80	
Impuesto sobre la Renta	(109,867.16)	(107,156.32)	(2,710.84)
<b>Ganancia Neta del Período</b>	<b><u>\$ 335,236.14</u></b>	<b><u>\$ 327,103.59</u></b>	<b><u>8,132.55</u></b>

Como resultado de no aplicar la cuota de depreciación anual del mobiliario y equipo de oficina del período 2000, se determinaron las siguientes diferencias:

- Pago por valor de \$ 2,710.84 en concepto de impuesto sobre la renta de más.
- Destinar un valor mayor de reserva legal igual a \$ 585.18.

- Los \$ 11,428.57 es el importe de la depreciación del Mobiliario y Equipo de Oficina no registrado en el 2000.
- La diferencia entre la utilidad obtenida en el 2000 y la resultante después del ajuste al error fundamental es de \$ 8132.55

## **B.1 Cambio de Método de Depreciación**

### **B.1.1 Método por Punto de Referencia.**

A continuación se presentan los estados de resultados de los años 2000 y 2001 tal y como la sociedad los obtuvo calculando la cuota de depreciación por medio del método de línea recta.

“XYZ, S.A. de C.V.”

Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2000

	<u>Año 2000</u>
Ventas Brutas	\$ 3,491,930.99
Costo de Ventas	<u>(2,591,651.27)</u>
Utilidad Bruta	900,279.72
Gastos de Operación	<u>(431,136.15)</u>
Utilidad de Operación	469,143.57
Reserva Legal	<u>(24,040.27)</u>
Utilidad antes de Impuesto	445,103.30
Gastos no Deducibles	<u>2,936.80</u>
Renta Imponible	448,040.10
Impuesto sobre la Renta	<u>(109,867.16)</u>
Utilidad Neta	<u>\$ 335,236.14</u>

“XYZ, S.A. de C.V.”

Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2001

	<u>Año 2001</u>
Ventas Brutas	\$ 4,503,310.16
Costo de Ventas	<u>(2,829,426.59)</u>
Utilidad Bruta	1,673,883.57
Gastos de Operación	<u>(518,854.39)</u>
Utilidad de Operación	1,155,029.18
Gastos no Deducibles	<u>( 156,095.00)</u>
Renta Imponible	1,311,124.18
Impuesto sobre la Renta	<u>(327,781.00)</u>
Utilidad Neta	<u>\$ 983,343.18</u>

En el desarrollo financiero, se dará solución al problema planteado por medio del método por punto de referencia mencionado en la norma internacional de contabilidad número 8, tomando en cuenta que financieramente el método a utilizar tanto para ejercicios anteriores como para los posteriores, es el método de doble saldo decreciente.

Cálculo de la cuota de depreciación de acuerdo al método de doble saldo decreciente

$$100\%/5 = 20\% \times 2 = 40\% \text{ Tasa anual}$$

Cuadro de Depreciación

<u>Año</u>	<u>Valor en Libros</u>	<u>Deprec. anual</u>	<u>Dep. acumulada</u>
2000	\$ 28,586.19	\$11,434.48	\$ 11,434.48
2001	17,151.71	6,860.68	18,295.16
2002	10,291.03	4,116.41	22,411.57
2003	6,174.62	2,469.85	24,881.41
2004	3,704.77	3,704.77	28,586.19

La maquinaria adquirida a principios del año 2000 asciende a un monto de \$ 28,586.19, a continuación se presenta un cuadro comparativo del monto de la cuota de depreciación de acuerdo a los métodos de línea recta y doble saldo decreciente.

<u>Año</u>	<u>Línea recta</u>	<u>Doble Saldo Decreciente</u>
2000	\$ 5,717.24	\$ 11,434.48
2001	5,717.24	6,860.68
2002	5,717.24	4,116.41
2003	5,717.24	2,469.85
2004	5,717.24	3,704.77

Los ajustes se aplicarán a los gastos de operación, ya que a ellos se aplica la cuota de depreciación, estos cambios consisten en que se aplicará el monto obtenido por medio del método de doble saldo decreciente en lugar del monto obtenido por medio del método de línea recta, así:

	<u>Año 2000</u>	<u>Año 2001</u>
Gastos de Operación	\$ 431,136.15	\$ 518,854.39
(-) Línea Recta	5,717.24	5,717.24
(+) Doble saldo decreciente	<u>11,434.48</u>	<u>6,860.68</u>
Gastos de operación	<u>\$ 436,853.39</u>	<u>\$ 519,997.83</u>



La norma internacional de contabilidad número 8 en su párrafo número 49 dice que todo cambio en políticas contables debe ser aplicado retrospectivamente; a la vez el párrafo número 50 manifiesta que al aplicar el método por punto de referencia, los estados financieros, incluyendo la información relativa a periodos anteriores, se corrige como si la nueva política contable se hubiera estado usando siempre. Por lo que a continuación se corrige la información comparativa para reflejar el efecto de la nueva política adoptada; y se presentan los estados de resultados obtenidos al aplicar el método por punto de referencia.

“XYZ, S.A. de C.V.”

Estado de Resultados elaborado conforme al tratamiento por punto de referencia

	<u>Año 2000(corregido)</u>	<u>Año 2001(corregido)</u>
Ventas Brutas	\$ 3,491,930.99	\$ 4,503,310.16
Costo de ventas	<u>(2,591,651.27)</u>	<u>( 2,829,426.59)</u>
Utilidad Bruta	900,279.72	1,673,883.57
Gastos de Operación	<u>(436,853.39)</u>	<u>(519,997.83)</u>
Utilidad de Operación	463,426.33	1,153,885.74
Reserva Legal	<u>( 23,747.26)</u>	<u>0.00</u>
Utilidad antes de Impuesto	439,679.07	1,153,885.74
Gastos no Deducibles	<u>2,936.80</u>	<u>156,095.00</u>
Renta Imponible	442,615.87	1,309,980.74
Impuesto sobre la Renta	<u>(108,511.11)</u>	<u>(327,495.17)</u>
Utilidad Neta	<u>\$ 331,167.96</u>	<u>\$ 982,485.57</u>

Cuando se han obtenido el estados de resultado con el cambio surgido de aplicar el cambio de política contable, la norma internacional de contabilidad número 8 en su párrafo 49 manifiesta que los ajustes resultantes deben ser tratados como modificaciones de los saldos iniciales de las ganancias retenidas; a la vez el párrafo 50 de dicha norma establece que el importe del ajuste relativo a los periodos anteriores a aquellos cuyas cifras se contienen en los estados financieros presentados, se ajustará contra el saldo inicial de las ganancias retenidas, así tenemos:

“XYZ, S.A. de C.V.”

Estado de variación en las ganancias retenidas, elaborado conforme al tratamiento por punto de referencia.

	<u>Año 2000</u>	<u>Año 2001</u>
Ganancias retenidas iniciales	\$ 201,141.68	\$ 335,236.13
Cambio en criterio contable relacionado con cambio de método de depreciación	<u>(5,717.24)</u>	<u>(1,143.44)</u>
Ganancias retenidas iniciales corregidas	\$ 195,424.44	\$ 334,092.69
Ganancia neta del período	<u>331,167.96</u>	<u>982,485.57</u>
Ganancias retenidas finales	<u>\$ 526,592.40</u>	<u>\$ 1,316,578.26</u>

Si se diera el caso que no pudiera determinarse el importe del ajuste al que da lugar el cambio de método de depreciación o no existieran utilidades retenidas, tendrá que

aplicarse el método alternativo permitido por la norma internacional de contabilidad número 8 en los párrafos 54 al 57, bajo el cual el ajuste se realizaría afectando el resultado neto del período en el cual se adopte la nueva política.

## **B.2 Cambio de Método de Registro de Inversiones.**

Los registros contables de “XYZ, S.A. de C.V.” para el año 2000 muestran los siguientes resultados.

“XYZ, S.A. de C.V.”

Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2000

	<u>Año 2000</u>
Ventas Brutas	\$ 3,491,930.99
Costo de ventas	<u>(2,591,651.27)</u>
Utilidad Bruta	900,279.72
Gastos de Operación	<u>(431,136.15)</u>
Utilidad de Operación	469,143.57
Reserva Legal	<u>(24,040.27)</u>
Utilidad antes de Impuesto	445,103.30
Gastos no Deducibles	<u>(2,936.80)</u>
Renta Imponible	448,040.10
Impuesto Sobre la Renta	<u>(109,867.16)</u>
Utilidad Neta	<u>\$ 335,236.14</u>

Aspectos financieros a considerar de acuerdo a la norma de contabilidad financiera número 9:

Empresa no controladora es aquella inversionista que posee menos del 25% de las acciones de la empresa emisora.

Empresa controladora es aquella que posee más del 25% de las acciones de la empresa emisora.

En el método del costo los dividendos devengados antes de la adquisición se consideran parte del costo y los devengados después de dicha fecha se consideran como otros ingresos. Es decir que el valor de adquisición de la inversión permanece inalterado durante toda la inversión.

En el método del costo las utilidades en la emisora no generan registros, si se decide acumular utilidades no se hacen registros. Disminuye la inversión únicamente cuando hay pérdidas permanentes y se reconocen ganancias únicamente con los dividendos decretados y distribuidos de utilidades posteriores a la fecha de adquisición.

En el método de participación la inversión se ajusta periódicamente con los resultados de la emisora.

Cualquier diferencia que exista entre el costo de adquisición y el valor en libros debe dársele tratamiento contable.

Los dividendos obtenidos después de la fecha de adquisición disminuyen el valor de la inversión. Hasta recuperar la inversión se consideran como otros ingresos. La cuenta

inversiones se ajusta periódicamente para reflejar la participación del inversionista en utilidades de la emisora.

La participación en resultados de la emisora forman parte de los resultados del periodo para el inversionista, o sea que el inversionista reconoce su participación en los resultados de la compañía emisora en el mismo periodo en que son reportados por ésta.

#### Cálculo del costo

Total de acciones en la emisora:	1000 acciones	20% = 200 acciones
Pago por cada acción :	\$ 34.29	10% = 100 acciones
Valor contable de acción:	\$ 22.86	30% = 300 acciones

#### Método del Costo

Registro contable realizado el año 2000 por medio del método del costo

#### Partida No. X

<u>Inversiones</u>	\$ 6,857.14
<u>Efectivo</u>	\$ 6,857.14

V/ Registro de la adquisición

de 200 acciones.

#### Método de Participación

Al adoptarse el método de participación, se procedería a registrar la adquisición de la inversión de acuerdo a dicho método, y se realizarían los siguientes registros tomando en

cuenta que éstos se contabilizaron el año 2000 como ajustes de dicho año, ya que en ese año son decretados por la emisora.

Valor contable por acción \$ 22.86

Valor de adquisición (\$ 34.29 X 200 acciones) \$ 6,857.14

Valor en libros ( \$ 22.86 X 200 acciones ) 4,571.43

Exceso de costo sobre valor en libros \$ 2,285.71

Registro de la adquisición.

La norma de contabilidad financiera manifiesta que debe reconocerse la diferencia entre el costo de adquisición y el valor en libros de la inversión, así:

Partida No. 1

Inversiones \$ 6,857.14

Valor en libros \$ 4,571.43

Exceso costo 2,285.71

Efectivo \$ 6,857.14

V/ Registro de la adquisición

de 200 acciones.

Reconocimiento de la participación en los resultados de la emisora. De acuerdo a la norma de contabilidad financiera número 9 en los resultados del periodo del inversionista debe reconocerse la participación en los resultados de la emisora, así:

Partida No. 2

Inversiones	\$ 2,285.71	
Participación en result. después de fecha de adquisición		
Otros ingresos		\$ 2,285.71
V/ Obtención de utilidades en La empresa emisora.		

Partida No. 3

Cuentas por cobrar	\$ 2,285.71	
Inversiones		\$ 2,285.71
V/ Por la capitalización de las ganancias.		

El cambio de método de registro de inversiones se da para el año 2001 y los que le anteceden, por lo que se hace el siguiente cambio:

Los estados financieros del año 2000 no reportan los ingresos que se registran como ajustes de dicho año al utilizar el método de participación, los cuales ascienden a \$ 2,285.71 en concepto de utilidades reportadas por la emisora y se presentarán en el estado de resultados de la siguiente manera:

Utilidad de Operación	469,143.57
Otros ingresos	<u>2,285.71</u>
Utilidad antes de reserva e impuesto	<u>471,429.28</u>

### **Tratamiento a las Utilidades Retenidas**

De acuerdo a la norma internacional número 8 manifiesta que por medio del método por punto de referencia los ajustes resultantes deben ser tratados como modificaciones de los saldos iniciales de las ganancias retenidas, también dicha norma establece que el importe del ajuste relativo a los periodos anteriores a aquellos cuyas cifras se contienen en los estados financieros presentados, se ajustará contra el saldo inicial de las ganancias retenidas, así tenemos:

“XYZ, S.A. de C.V.”

Estado de Variación en las ganancias retenidas, elaborado conforme al tratamiento por punto de referencia.

	<u>Año 2000</u>
Ganancias retenidas iniciales	\$ 201,141.68
Cambio en criterio contable relacionado con cambio de método de registro de inv.	<u>2,285.71</u>
Ganancias retenidas iniciales corregidas	\$ 203,427.39
Ganancia neta del periodo	<u>337,037.61</u>
Ganancias retenidas finales	<u>\$ 540,465.00</u>



Si se diera el caso que no pudiera determinarse el importe del ajuste al que da lugar el cambio de método de registro de inversiones o no existieran utilidades retenidas, tendría que aplicarse el método alternativo permitido por la norma internacional de contabilidad número 8 bajo el cual el ajuste se realizaría afectando el resultado neto del periodo en el cual se adopte la nueva política.

### C.1 Cambio en la estimación para cuentas incobrables.

La estimación al 31 de diciembre de 2000 por medio del método de estimación sobre las ventas es: \$ 5,383.91

Método del Porcentaje sobre la Antigüedad de Saldo de IVentas.

#### CUADRO DE ANTIGÜEDAD DE SALDOS. AL 31 DE JUNIO DE 2001

CLIENTE	0-30	31-60	61-90	90 A MAS	SALDO
A	\$ 1.600				\$ 1.600
B		\$ 792			792
C				\$ 1.324	1.324
D			\$ 9.800		9.800
E		\$ 1.063			1.063
F			\$ 7.581		7.581
	\$ 1.600	\$ 1.855	\$ 17.381	\$ 1.324	\$ 22.160
Porcentaje	1	5	30	95	
Estimación	\$ 16	\$ 92,8	\$ 5214,3	\$ 1257,8	\$ 6580,9

El asiento contable a realizar tomando en cuenta lo señalado por la NIC en el párrafo 27, que menciona que el cambio en una estimación contable puede afectar sólo al período corriente o bien a éste y a los futuros:

Pda. N.1

Gasto de venta	\$ 6,580.90	
Estimación para cuentas incobrables		\$ 6,580.90
V/ajuste a la estimación para cuentas incobrables.		

El monto acumulado de la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 2001 es por \$ 11,964.81

Los aspectos financieros afectados por el cambio en la estimación para cuentas incobrables son los resultados y el activo corriente de la empresa, pero únicamente los del presente y futuro ejercicio, ya que financieramente la NIC en su párrafo 27 insiste en que un cambio en las estimaciones sólo afecta el período corriente y los futuros.

Asimismo la NIC en su párrafo 28 establece que el efecto del cambio debe ser presentado dentro del estado de resultados en la misma partida que usada previamente para reflejar la estimación.

## C.2 Cambio en la estimación de la Vida Útil.

Cuota de depreciación anual al año 2000:  $12,000 / 10 = \$ 1,200$

Depreciación acumulada al 31/12/00:  $1,200 \times 5 = \$ 6,000$

Importe pendiente a depreciar:  $12,000 - 6,000 = \$ 6,000$

Cuota depreciación del año 2000 hacia delante:  $6,000 / (5+3) = \$ 750$

El asiento contable a realizar tomando en cuenta lo señalado por la NIC es el siguiente:

Pda. N 1

Gasto de administración  $\$ 750$

Depreciación acumulada  $\$ 750$

V/ajuste por cambio en la  
estimación de vida útil del bien  
mueble.

Los aspectos financieros afectados por el cambio en la estimación para cuentas incobrables son los resultados y el activo corriente de la empresa, pero únicamente los del presente y futuro ejercicio, ya que financieramente la NIC en su párrafo 27 insiste en que un cambio en las estimaciones sólo afecta el período corriente y los futuros.

Asimismo la NIC en su párrafo 28 establece que el efecto del cambio debe ser presentado dentro del estado de resultados en la misma partida que usada previamente para reflejar la estimación.

### **3.1.3. Desarrollo Fiscal**

#### **Aplicación de la Norma Tributaria en el Tiempo.**

Por corresponder el ejercicio 2000, a un año que no ha caducado de conformidad a lo establecido en el artículo 120 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta actualmente derogado y retomado por el artículo 175 del Código Tributario. Y que los hechos económicos se realizaron antes de la entrada en vigencia del Código Tributario. Todos los hechos económicos sustantivos originados con anterioridad a la aplicación del mismo se regularan con base a la normativa vigente en el año 2000, de conformidad con lo establecido en el Art. 280 Lit. a) del Código Tributario en relación con el Art. 145 del reglamento de aplicación del Código Tributario.

Las normas relativas a procedimientos se aplicaran de manera inmediata una vez vigente, pero las actuaciones y etapas en trámites y los plazos que hubieren iniciado bajo la vigencia de la ley precedente, culminaran o concluirán de acuerdo con esta última. Según lo establecido en el Art. 280 Lit. b) del código tributario.

#### **A.1 Anulación de la Operación ( Incidencia Fiscal).**

##### **A.1.1 Método por Punto de Referencia:**

A través del método por punto de referencia, el registro contable para corregir el error fundamental detectado en el año dos mil uno y cometido en el ejercicio económico de

dos mil, constituye un ajuste contra el saldo inicial de las ganancias retenidas al inicio del año, es decir contra las utilidades finales del año dos mil. Por lo tanto el resultado económico del ejercicio corriente, cuando se utiliza este método para efectos fiscales no representa un ajuste que afecte los resultados obtenidos en el año en que se corrigió el error.

Por lo anterior si el error fundamental se hubiese detectado en el año dos mil, la empresa tendría que haber revertido la operación de venta al crédito en ese momento, lo cual no constituiría un ajuste que pudiera catalogarse como error fundamental, si por el contrario el error se detecta hasta el año dos mil dos, el ajuste contable a realizar no tiene incidencias de tipo fiscal, debido a que el ajuste bajo el tratamiento por punto de referencia no afecta los resultados del ejercicio dos mil dos.

Lo recomendable para la empresa es modificar extra contablemente la información comparativa en los estados financieros, para que estos sean presentados como si el error no se hubiese cometido, a fin de establecer los resultados reales de la empresa y determinar el importe por el que deberá modificar la declaración de Impuesto sobre la Renta del año dos mil y la declaración de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en el mes en que se cometió el error.

Es importante mencionar que la inclusión de la venta al crédito en los resultados económicos del año dos mil, originó pago en exceso de impuesto tanto de IVA como de Renta, por lo que la empresa deberá presentar declaraciones modificatorias solicitando en reintegro del pago en exceso en un plazo no mayor de dos años, contados a partir de la fecha de presentación de las declaraciones respectivas

### **Impuesto sobre la Renta.**

El impuesto sobre la renta declarado por la sociedad XYZ en el año 2000, fue de \$ 109,867.16 siendo lo correcto \$ 106,309.33. pagando la sociedad indebidamente \$ 3,557.63. En este sentido la empresa podrá presentar ante la Administración Tributaria declaración modificatoria en la que disminuirá el valor a pagar. Tal corrección deberá efectuarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, siempre que no se hubiere notificado auto que ordena la fiscalización.

Si la sociedad XYZ S.A. DE C.V. producto de la modificatoria presentada pretendiere la devolución correspondiente, deberá acompañar a la declaración modificatoria la solicitud de devolución respectiva, de acuerdo a lo establecido en el Art. 104 del Código Tributario.

### **Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.**

La venta al crédito anulada y registrada por error contable en el año dos mil dos, por valor es \$15,00.00, da lugar a un débito fiscal de \$ 1,950.00, lo que originó que la declaración de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios del mes en que se cometió el error, originó un pago de impuesto en exceso . Por lo que la sociedad podrá modificar su declaración de conformidad a lo establecido en el Art. 104 del Código Tributario.

### **A.1.2 Método Alternativo Permitido.**

Al utilizar el método alternativo permitido, la corrección del error fundamental constituye un ajuste contra los resultados del ejercicio corriente, castigando el gasto correspondiente, el cual para efectos de renta no constituye un gasto deducible de la renta obtenida, debido a que pertenece a ejercicios anteriores, esto último de conformidad con lo establecido en el artículo 13 literal d) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que señala que para efectos del cálculo de impuesto, cada ejercicio o periodo de imposición se liquidara de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de las ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores.

Es importante señalar que el ajuste realizado bajo el tratamiento alternativo permitido, constituye un gasto que financieramente compensa el ingreso contabilizado de más en el año dos mil. Pero que para efectos fiscales se debe considerar como gasto no deducible.

Sin embargo al igual que el método por punto de referencia, la sociedad podrá modificar la declaración de renta del ejercicio impositivo del año dos mil y la declaración de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios del año dos mil en el mes se cometió el error. Determinándose un Impuesto sobre la Renta e IVA, similar al obtenido bajo el método por punto de referencia.

Por lo anterior se concluye que para efectos fiscales, la corrección de errores fundamentales, independientemente del método que se adopte para corregir el error el efecto fiscal siempre será el mismo.

## **A.2 Depreciación no Registrada**

La depreciación constituye un gasto deducible de la renta obtenida, la deducción procede por la pérdida de valor que sufren los bienes e instalaciones por el uso, la acción del tiempo, la obsolescencia, la incosteabilidad de su operación o el agotamiento. Según lo establecido en el Art. 30 numeral 1) de la ley de impuesto sobre la renta.

Sin embargo para aquellos casos en que un contribuyente hubiere dejado de descargar en años anteriores la partida correspondiente a la cuota de depreciación de un bien o la hubiere descargado en una cuantía inferior, no tendrá derecho a acumular esas deficiencias a las cuotas de los años posteriores. De conformidad con el Art. 30 numeral 7) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Pero podrá modificar la declaración de renta del año 2000 por no haberse deducido íntegramente el importe de la depreciación permitida por la ley.

## **B.1 Cambio de Método de Depreciación.**

Para proceder al desarrollo fiscal debemos tener en cuenta lo que establece el artículo 30 numeral 3) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta:



Para el caso de la maquinaria nueva el contribuyente podrá aplicar otro método consistente en un porcentaje fijo y constante sobre el saldo decreciente del valor sujeto a depreciación.

Esto implica que el método de doble saldo decreciente puede aplicarse únicamente a la maquinaria nueva, y en este caso se trata con maquinaria adquirida el año 2000.

Una vez que el contribuyente haya adoptado un método para un determinado bien, no podrá cambiarlo sin autorización de la Dirección General de Impuestos Internos.

Este enunciado manifiesta que no puede llevarse a cabo cambio de método si no se cuenta con autorización de la Dirección General, aunque se logre esta autorización aplicaría desde la fecha en que se emita dicha autorización, es decir que para efectos fiscales no se haría cambio alguno (en cuanto al cálculo del impuesto), este cambio de política puede adoptarse financieramente, pero para efectos fiscales el importe del ajuste resultante por la adopción de la nueva política debe tratarse como un gasto no deducible y sumarse a la utilidad antes de impuesto para obtener la renta imponible.

Por lo anterior se seguirá utilizando el método de línea recta para efectos fiscales.

Cálculo de la cuota de depreciación de acuerdo al método de línea recta

Total de activos    \$ 28,586.19=    \$ 5,717.24 Anual  
Vida útil                    5

Cuadro de Depreciación

<u>Año</u>	<u>Valor en Libros</u>	<u>Deprec. anual</u>	<u>Dep. acumulada</u>
2000	\$ 28,586.19	\$ 5,717.24	\$ 5,717.24
2001	22,868.95	5,717.24	11,434.48
2002	17,151.71	5,717.24	17,151.72
2003	11,434.47	5,717.24	22,868.96
2004	5,717.23	5,717.23	28,586.19

A continuación se presenta el estado de resultados obtenido por medio del método por punto de referencia (ya que el cambio de política si se aplica financieramente) al cual se hará el ajuste respectivo por el gasto no deducible consistente en el importe obtenido por el cambio de método.

	<u>Año 2000</u>	<u>Año 2001</u>
(+) Doble saldo decreciente	11,434.48	6,860.68
(-) Línea recta	<u>5,717.24</u>	<u>5,717.24</u>
Importe del ajuste	<u>\$ 5,717.24</u>	<u>\$ 1,143.44</u>

“XYZ, S.A. de C.V.”

Estado de Resultados elaborado conforme al tratamiento por punto de referencia

	<u>Año 2000(corregido)</u>	<u>Año 2001(corregido)</u>
Ventas Brutas	\$ 3,491,930.99	\$ 4,503,310.16
Costo de ventas	<u>(2,591,651.27)</u>	<u>(2,829,426.59)</u>
Utilidad Bruta	900,279.72	1,673,883.57
Gastos de operación	<u>(436,853.39)</u>	<u>(519,997.83)</u>
Utilidad de Operación	463,426.33	1,153,885.74
Reserva Legal	<u>(23,747.26)</u>	<u>0.00</u>
Utilidad antes de Impuesto	439,679.07	1,153,885.74
Gastos no Deducibles	2,936.80	156,095.00
<b>Ajuste cambio de método (no deducible)</b>	<u>5,717.24</u>	<u>1,143.44</u>
Renta Imponible	448,333.11	1,311,124.18
Impuesto sobre la Renta	<u>(109,940.42)</u>	<u>(327,781.05)</u>
Utilidad Neta	<u>\$ 338,392.69</u>	<u>\$ 983,343.13</u>

Puede observarse que para el año 2000 el monto del impuesto se ve aumentado en comparación al impuesto calculado inicialmente por la sociedad sin la aplicación de la norma en estudio.

Al aplicar la norma de contabilidad número 8 en lo relativo al cambio de políticas contables se deben de tomar en cuenta los siguientes aspectos:

En lo relativo a la aplicación de la cuota de depreciación, el artículo 30 de la Ley de Impuesto Sobre al Renta estipula que el costo de adquisición o de fabricación de los bienes aprovechados por el contribuyente para la generación de la renta computable es deducible de la renta obtenida.

El inciso tercero de dicho artículo estipula que en los bienes cuyo uso o empleo en la producción de la renta, se extienda por un periodo mayor de doce meses (como por ejemplo el caso en estudio), se determinará una cuota anual deducible de la renta obtenida.

El numeral 3 del artículo mencionado anteriormente establece que el porcentaje máximo de depreciación anual permitido para la maquinaria es del 20%.

El Artículo 86,párrafo 5 del Código Tributario, indica que “los contribuyentes deberán de informar a la Administración Tributaria todo cambio que ocurra en los datos básicos proporcionados en el registro, dentro de los cinco días hábiles siguientes de realizado el cambio”.

En el caso que se modifique el importe del impuesto sobre la renta, el Código Tributario en su artículo 101 manifiesta que “las declaraciones tributarias se considerarán definitivas, pero pueden ser modificadas en cualquier tiempo y circunstancia para

aumentar el impuesto o disminuir el excedente o remanente a favor del contribuyente, lo anterior sin perjuicio del derecho de fiscalización que compete a la administración tributaria y de la aplicación de las sanciones que corresponden por infracciones a las disposiciones legales contenidas en este código. En lo que respecta al plazo de presentación, las declaraciones tributarias que modifiquen saldos a favor del contribuyente se regirán por los plazos establecidos en este código para las devoluciones o reintegros”.

Cuando el monto del impuesto aumenta es tratado por el artículo 103 del Código Tributario que expresa que “cuando con posterioridad a la presentación de las declaraciones tributarias los sujetos pasivos modifiquen los valores contenidos en ellas y esto dé lugar al pago original o complementario del impuesto, se entenderá que las declaraciones originales han sido presentadas incorrectamente.

Si con la adopción del método de doble saldos decrecientes para el cálculo de la cuota de depreciación se disminuye el monto del impuesto que se debió pagar aplica lo dispuesto en el artículo 104 del Código Tributario que dice “el sujeto pasivo podrá presentar ante la Administración Tributaria declaración modificatoria en la que disminuya el valor a pagar o aumente el saldo a favor. Tal corrección deberá efectuarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar. Cuando el sujeto pasivo como producto de la modificatoria presentada pretendiere la devolución correspondiente, deberá acompañar a la declaración modificatoria la solicitud de devolución respectiva”

## B.2 Cambio de Método de Registro de Inversiones.

Para el desarrollo fiscal tomamos en cuenta que con el aumento de los ingresos aumenta la renta neta, por lo cual aumenta el impuesto a pagar lo cual se presenta en el siguiente estado de resultados:

“XYZ, S.A. de C.V.”

Estado de Resultados elaborado conforme al tratamiento por punto de referencia

	<u>Año 2000(corregido)</u>
Ventas Brutas	\$ 3,491,930.99
Costo de ventas	<u>(2,591,651.27)</u>
Utilidad Bruta	900,279.72
Gastos de Operación	<u>(431,136.15)</u>
Utilidad de Operación	469,143.57
Otros Ingresos	<u>2,285.71</u>
Utilidad antes de reserva e impuesto	471,429.28
Reserva Legal	<u>(24,157.36)</u>
Utilidad antes de Impuesto	447,271.93
Gastos no Deducibles	<u>2,236.80</u>
Renta Imponible	449,508.73
Impuesto sobre la Renta	<u>(110,234.32)</u>
Utilidad Neta	<u>\$ 337,037.61</u>

Para este caso también aplican los artículos 86, 101 del Código Tributario que se relacionaron en el caso de la depreciación.

Cuando el monto del impuesto aumenta es tratado por el artículo 103 del Código Tributario que expresa que “cuando con posterioridad a la presentación de las declaraciones tributarias los sujetos pasivos modifiquen los valores contenidos en ellas y esto dé lugar al pago original o complementario del impuesto, se entenderá que las declaraciones originales han sido presentadas incorrectamente.

El artículo 105 inciso segundo manifiesta que “vencidos los plazos concedidos por este código para presentar las declaraciones modificatorias correspondientes, estas se tendrán por definitivas y no podrán ser modificadas por los sujetos pasivos por ninguna circunstancia.

### **C.1 Cambio en la Estimación para Cuentas Incobrables.**

- a) En caso de que la empresa registre la estimación para cuentas incobrables.

El cambio en la estimación para cuentas incobrables incide únicamente en el cálculo del impuesto sobre la renta al 31 de diciembre de 2001, ya que de acuerdo con el art. 31, literal d) inciso 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; “cuando se compruebe que han transcurrido más de 12 meses desde la fecha de su vencimiento sin que el deudor haya verificado abono alguno” el gasto de esa cuenta será deducible.

Con el objeto de visualizar mejor el efecto, se presenta a continuación un cuadro que compara las cifras para el cálculo de la utilidad antes de reserva e impuesto bajo los siguientes supuestos:

Considerando que la sociedad tomó en cuenta que para períodos futuros se quiere deducir el gasto por el aumento en la estimación para cuentas incobrables; no deducible hasta que cumpla con requisitos de ley. Como se puede observar, para el cálculo de la utilidad fiscal o renta imponible, el monto del gasto de venta por la estimación para cuentas incobrables no se incluyó, pues se pretende que a medida que pase el período que determina la ley, cualquiera de las cuentas de los clientes cumpla los requisitos para considerar su monto como deducible.

La sociedad considera que dicho gasto se incluirá para el cálculo del impuesto sobre la renta.

CONCEPTO	UTILIDAD CONTABLE	UTILIDAD FISCAL	DIFERENCIA.
Utilidad bruta	\$ 1.673.883,00	\$ 1.673.883,00	\$ 0,00
(-)Gastos de operación			
Administración	-7.250,00	-7.250,00	0,00
Ventas	-459.827,00	-459.827,00	0,00
Financieros.	-51.778,00	-51.778,00	0,00
<b>Utilidad antes reserva e impuesto</b>	<b>\$ 1.155.028,00</b>	<b>\$ 1.155.028,00</b>	<b>\$ 0,00</b>
(-) Reserva legal	80.851,96	80.851,96	0,00
Utilidad antes de imp.	\$ 1.074.176,04	\$ 1.074.176,04	0,00
(+) Gastos no deducibles	0,00	6.580,85	-6.580,85
<b>Utilidad imponible</b>	<b>0,00</b>	<b>\$ 1.067.595,19</b>	<b>\$ 1.067.595,19</b>

Al incluir los \$ 6,580.85 en la utilidad fiscal, la sociedad ya no puede deducirse ese valor en períodos posteriores, perdiendo ese derecho que permite la ley. No obstante puede modificar la declaración de los periodos anteriores, atendiendo las restricciones establecidas en el Código Tributario.

b) En caso de no provisionarse la estimación para cuentas incobrables, la empresa tiene que ir reconociendo el gasto por incobrabilidad cuando lo determine la administración y en el momento en que esta ya no se recuperará, el asiento contable sería el siguiente:

Pda. N 1

Gasto de venta	\$	XXX	
			\$ XXX
V/registro de cuentas incobrables.			

Como no ha reconocido una estimación por incobrabilidad anteriormente, el gasto de la partida anterior sería deducible de impuesto sobre la renta, siempre que cumpla con los requisitos que establezca la ley .

## **C.2 Cambio en la Estimación de la Vida Útil.**

El cambio en la estimación de la vida útil del bien mueble incide únicamente en el cálculo de la utilidad para efecto de impuesto sobre la renta al 31 de diciembre de 2001, pues la ley considera el gasto por depreciación deducible de impuesto (art. 30 inciso 3 de la ley de impuesto sobre la renta), en la mencionada normativa no se determina algún tratamiento fiscal para un cambio en la vida útil de un bien, por lo que ese vacío permite que ese registro siga siendo un gasto deducible.



### 3.1.4. Cálculo del Impuesto.

#### A.1 Anulación de la Operación.

##### A.1.1 Método por Punto de Referencia.

#### Cálculo del Impuesto Sobre la Renta año 2000.

Como el ajuste contable de la corrección del error fundamental no obliga a enmendar los estados financieros que ya fueron emitidos, además que el asiento contable se efectúa contra las utilidades retenidas al inicio del año, el impuesto sobre la renta reflejado en los estados financieros no sufre cambios.

Sin embargo para efectos fiscales el valor a pagar si sufre cambios siendo este el siguiente:

<b>Año 2000</b>	<b>Financiero</b>	<b>Fiscal</b>
Ventas	\$ 3,491,930.99	\$ 3,476,930.99
(-)Costo de los Productos Vendidos	2,591,651.28	2,591,651.28
(-)Gastos de Operación	431,136.15	431,136.15
<b>Utilidad de Operación</b>	<b>469,143.57</b>	<b>454,143.56</b>
(-)Reserva Legal	( 24,040.27)	( 23,271.62)
(+)Gastos no Deducibles	2,936.80	2,936.80
Impuesto Sobre la Renta=25% sobre el exceso de ¢ 75,000.00	<b>\$ 109,867.16</b>	<b>\$ 106,309.33</b>

La corrección del error fundamental permite identificar fiscalmente que la empresa XYZ, S.A. DE C.V. pago indebidamente impuesto sobre la renta de más en el año 2000. por valor de \$ 3557.63 por lo que podrá modificar la declaración de renta dentro del plazo que la ley de impuesto sobre la renta señala.

### **A.1.2 Método Alternativo Permitido.**

Por medio de este tratamiento debe modificarse el cálculo de impuesto sobre la renta para el ejercicio 2000 y presentar declaración modificatoria solicitando el reintegro del impuesto pagado de más.

#### **Cálculo del Impuesto Sobre La Renta Año 2000.**

<b>Año 2000</b>	<b>Fiscal</b>
Ventas	\$ 3,476,930.99
(-)Costo de los Productos Vendidos	2,591,651.28
(-)Gastos de Operación	431,136.15
<b>Utilidad de Operación</b>	<b>454,143.56</b>
(-)Reserva Legal	( 23,271.62)
(+)Gastos no Deducibles	2,936.80
Impuesto Sobre la Renta=25%	
sobre el exceso de ¢ 75,000.00	<b>\$ 106,309.33</b>

Para el año 2001 el monto del ajuste por el error fundamental constituye un gasto no deducible para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta por lo cual el monto del impuesto no se vería afectado fiscalmente con la aplicación de este método. El cálculo sería el siguiente:

### **Año 2001**

Utilidad de Operación	\$ 1,140,029.18
Gastos no deducibles	<u>171,095.00</u>
Renta Imponible	\$ 1,311,124.18
Impuesto sobre la Renta	<u><b>327,781.00</b></u>

### **A.2 Depreciación no Registrada**

Para este supuesto se comparará el impuesto obtenido sin hacer el cambio de política y el obtenido con la adopción del cambio de política.

Año 2000

	Sin Nva. política	Con Nva. política
Utilidad de Operación	469,143.57	463,426.33
Reserva Legal	<u>(24,040.27)</u>	<u>(23,747.26)</u>
Utilidad antes de Impuesto	\$ 445,103.30	\$ 439,679.07
Gastos no Deducibles	2,936.80	2,936.80
<b>Ajuste cambio de método (no deduc)</b>	<u>0.00</u>	<u>5,717.24</u>
Renta Imponible	448,040.10	448,333.11
Impuesto sobre la Renta	<u>(109,867.16)</u>	<u>(109,940.42)</u>
Utilidad Neta	<u>\$ 335,236.14</u>	<u>\$ 338,392.69</u>

Puede observarse que debido a que en el año 2000 con la aplicación de la nueva política la utilidad de operación se ve disminuida al ver aumentados los gastos de operación la reserva legal disminuye en \$ 293.01. debido a que para efectos fiscales el cambio de método no aplica debe sumarse nuevamente el ajuste obtenido con lo cual la renta imponible debería igualarse a la obtenida sin el cambio de política, pero como ya se

mencionó la reserva legal que forma parte de los gastos deducibles ha disminuido la renta imponible aumenta en ese valor y por ello el impuesto a pagar aumenta.

Año 2001

	Sin Nva. política	Con Nva. política
Utilidad de Operación	1,155,029.18	1,153,885.74
Reserva Legal	<u>0.00</u>	<u>0.00</u>
Utilidad antes de Impuesto	1,155,029.18	1,153,885.74
Gastos no Deducibles	156,095.00	156,095.00
<b>Ajuste cambio de método (no deduc)</b>	<u>0.00</u>	<u>1,143.44</u>
Renta Imponible	1,311,124.18	1,311,124.18
Impuesto sobre la Renta	<u>(327,781.05)</u>	<u>(327,781.05)</u>
Utilidad Neta	<u>\$ 983,343.13</u>	<u>\$ 983,343.13</u>

En este caso puede observarse que con la aplicación de la nueva política disminuye la utilidad de operación, pero debido a que no hay reserva legal, al aumentarse el ajuste obtenido de la aplicación del nuevo método por no aplicar fiscalmente obtenemos la misma renta imponible y el mismo impuesto sobre la renta calculado sin la aplicación del nuevo método para el cálculo de la cuota de depreciación.

## **B.2 Cambio de Método Registro de las Inversiones.**

En esta sección se hace una comparación del impuesto obtenido sin hacer el cambio de política y el obtenido con la adopción del cambio de política.

Ventas Brutas	\$ 3,491,930.99	\$ 3,491,930.99
Costo de ventas	<u>(2,591,651.27)</u>	<u>(2,591,651.27)</u>
Utilidad Bruta	900,279.72	900,279.72
Gastos de Operación	<u>(431,136.15)</u>	<u>(431,136.15)</u>
Utilidad de Operación	469,143.57	469,143.57
Otros Ingresos	<u>0.00</u>	<u>2,285.71</u>
Utilidad antes de Reserva e Impuesto	469,143.57	471,429.28
Reserva Legal	<u>(24,040.27)</u>	<u>(24,157.36)</u>
Utilidad antes de Impuesto	445,103.30	447,271.93
Gastos no Deducibles	<u>2,936.80</u>	<u>2,236.80</u>
Renta Imponible	448,040.10	449,508.73
Impuesto Sobre la Renta	<u>(109,867.16)</u>	<u>(110,234.32)</u>
Utilidad Neta	<u>\$ 335,236.14</u>	<u>\$ 337,037.61</u>

Es de mencionar que al aumentar los ingresos, aumentan las utilidades lo cual trae consigo el aumento del impuesto.

### **C.1 Cambio en la Estimación para Cuentas Incobrables.**

1) El cálculo del impuesto sobre la renta se ve afectado de la siguiente manera:

CONCEPTO	UTILIDAD CONTABLE	UTILIDAD FISCAL	DIFERENCIA.
Utilidad bruta	\$ 1.673.883,00	\$ 1.673.883,00	\$ 0,00
(-)Gastos de operación			
Administración	-7.250,00	-7.250,00	0,00
Ventas	-459.827,00	-453.246,15	-6.580,85
Financieros.	-51.778,00	-51.778,00	0,00
<b>Utilidad antes reserva e impuesto</b>	<b>\$ 1.155.028,00</b>	<b>\$ 1.161.608,85</b>	<b>\$ -6.580,85</b>
Reserva legal	80.851,96	81.312,62	<b>-460,66</b>
Utilidad antes impuesto	1.074.176,04	1.080.296,23	<b>-6.120,19</b>
Impuesto sobre la renta	268.544,01	270.074,06	<b>-1.530,05</b>

Como se puede observar en el cuadro comparativo al no tomar en cuenta el gasto por la estimación en la utilidad fiscal, la empresa pagará más impuesto, pues no se dedujo la parte correspondiente a la partida de estimación por incobrabilidad.

2) En este caso el cálculo del impuesto es como se detalla a continuación:

Al considerar el gasto por la estimación para cuentas incobrables en la utilidad fiscal éste por no cumplir con los requisitos que establece la ley de impuesto sobre renta es un gasto no deducible, por lo que el cálculo del impuesto sobre renta resulta mayor por sumarle el gasto no deducible.

## **C.2 Cambio en la Estimación de la Vida Útil.**

En este supuesto el cálculo del impuesto sobre la renta no tiene un impacto más que en el sentido de que el gasto por depreciación será menor, por lo que la variación por este gasto será una disminución, ya que el gasto sigue siendo deducible de renta.

## **CAPITULO IV**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **4.1 CONCLUSIONES**

La investigación realizada, permitió llevar a cabo los objetivos planteados al inicio de la misma, en ese sentido se plantean las siguientes conclusiones:

- 1) Un buen número del personal administrativo que labora en las empresas y que esta vinculado con la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad, no ha recibido capacitación sobre la implementación de dicha normativa.
- 2) No todas las empresas han implementado o proyectan implementar la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad, esto se debe en parte, a que la aplicación de dicha normativa no es de aplicación obligatoria en el país.
- 3) El personal encargado de aplicar adecuadamente la normativa contable en las empresas, consideran que la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad contribuirá a mejorar la técnica contable y traerá beneficios como la armonización de la técnica contable, la comparabilidad de los estados financieros, una mejor comprensibilidad de los registros y por ende mejora en la toma de decisiones.

- 4) Lo novedoso de las Normas Internacionales de Contabilidad es una limitante que tienen las empresas para su correcta aplicación, pero la mayor dificultad que enfrentaran serán los altos costos económicos en que incurrirán para capacitar a su personal y el tiempo que deberán emplear para efectuar el cambio de Normas de Contabilidad Financiera a Normas Internacionales de Contabilidad.
  
- 5) En su mayoría, los gerentes y contadores que están al frente de empresas de servicios desconocen el contenido de la Norma Internacional de Contabilidad número 8, lo que indica que efectivamente se tiene poco conocimiento acerca del adecuado tratamiento contable que se le debe dar al surgimiento de errores fundamentales, cambios en políticas y estimaciones contables.
  
- 6) El personal encargado de preparar los Estados Financieros, tiene conocimiento que la Norma Internacional de Contabilidad número 8, tiene incidencia en el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias formales y sustantivas, no obstante que desconocen cual es el tratamiento contable y la incidencias fiscales que tiene la aplicación de dicha normativa.
  
- 7) La aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad número 8, traerá consigo algunas dificultades respecto a la normativa legal existente, las dificultades más importantes serian la incidencia que tendría en los estados financieros y las



diferencias en cuanto al tratamiento contable de los registros efectuados cuando surjan errores fundamentales, cambios en las políticas y estimaciones contables.

#### **4.2 RECOMENDACIONES.**

Para que las empresas y el personal involucrado en aplicar adecuadamente la nueva normativa contable, no tengan inconvenientes para efectuar el cambio de normativa contable, se presentan a continuación algunas sugerencias útiles para solventar en alguna medida lo que se a concluido en la investigación.

- 1) Para aquellos profesionales que estando a menos de un año de la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad, no hayan recibido la capacitación adecuada y necesaria para efectuar la transición de Normas de Contabilidad Financiera a Normas Internacionales de Contabilidad, se les sugiere, en caso de no contar con el apoyo de sus patronos, buscar la forma de auto capacitarse por cuenta propia, a través de seminarios impartidos autorizados para ello.
  
- 2) No obstante que la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad no sean de aplicación obligatoria en el país, estas sí lo serán a partir del año dos mil cuatro, lo cual indica que es importante que el personal encargado de aplicar las políticas contables en las empresas que aún no han tomado conciencia de la importancia de dicho cambio, comiencen a planear adecuadamente como afectará el cambio de la normativa contable en las empresas para las que ellos laboran.

- 3) Para que los socios, puedan tomar adecuadas decisiones económicas, a partir de la información que brinden los estados financieros elaborados por el departamento de contabilidad, deben ejercer el requerimiento necesario, para que dicho departamento cumpla a cabalidad con lo establecido en las Normas Internacionales de Contabilidad, una vez que la referida normativa este vigente en el país.
- 4) Las empresas que no deseen contar con personal incapaz de aplicar adecuadamente la nueva normativa contable, tendrán la obligación de invertir en capacitar a su recurso humano, lo cual a la larga será un beneficio para la empresa, debido a que contarán con información confiable, rápida y oportuna que le será útil para tomar sus decisiones.
- 5) A los gerentes y contadores al frente de empresas de servicios que desconocen el contenido de la Norma Internacional de Contabilidad Número 8, se les sugiere, no obstante que la aplicación de dicha normativa técnica no es de aplicación obligatoria actualmente en nuestro país, sino hasta el año dos mil cuatro, que obtengan los conocimientos técnicos necesarios para resolver adecuadamente el surgimiento de errores fundamentales y cambios en las políticas y estimaciones contables.
- 6) Teniendo la certeza que personal encargado de preparar los Estados Financieros, desconoce cual es la incidencia fiscal que tienen en las empresas el surgimiento de

errores fundamentales y cambios en las políticas contables, se les aconseja obtener capacitación necesaria al respecto.

- 7) Conociendo que las empresas tendrán dificultades para preparar los Estados Financieros y aplicar adecuadamente los registros contables que surjan de errores fundamentales, cambios en las políticas y estimaciones contables, se reitera la importancia en que las empresas capaciten a su personal sobre Normas Internacionales de Contabilidad.

## ANEXOS

A continuación se presenta la encuesta por medio de la cual se obtuvieron los resultados presentados anteriormente.

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA  
GRUPO 09**

Fecha \_\_\_\_\_

Encuesta dirigida a gerentes y contadores de empresas de servicios.

Objetivo:

Obtener información sobre aspectos relacionados con la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad, específicamente la número 8.

¿ Ha recibido capacitación sobre la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad ?

Si \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_

¿ A través de que medio ?

Empresa o instituciones \_\_\_\_\_  
Autorizadas al efecto \_\_\_\_\_  
Auto capacitación \_\_\_\_\_

La institución a que pertenece ¿ha implementado o proyectado implementar la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad?

Si \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_

¿ Considera que la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad contribuirán a mejorar la técnica contable ?

Si \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_

Marque con una "X" las opciones que usted considera como beneficios da la aplicación de las NIC en El Salvador.

Armonización de la técnica contable \_\_\_\_\_

Comparabilidad de estados financieros \_\_\_\_\_  
Mejor comprensibilidad de los registros \_\_\_\_\_  
Otros \_\_\_\_\_

Enumere según prioridad las dificultades que a su criterio implica el empleo de la normativa contable internacional.

Costo económico y de tiempo \_\_\_\_\_  
No se cuenta con personal capacitado \_\_\_\_\_  
Desconocimiento de la normativa \_\_\_\_\_  
Cultura de practica contable no adecuada a NIC \_\_\_\_\_  
Otros \_\_\_\_\_

¿ Considera usted que la cultura de práctica contable del país se puede adecuar a los lineamientos que establece la NIC ?

Si \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_

¿ Por que ? \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

¿ Para el tratamiento de los registros contables, que base técnica utiliza actualmente ?

NCF \_\_\_\_\_  
PCGA \_\_\_\_\_  
NIC \_\_\_\_\_  
OTROS \_\_\_\_\_

¿ Tiene conocimiento sobre el contenido de la Norma Internacional de Contabilidad Numero 8 ?

Si \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_

¿ Aplica el contenido de la norma antes mencionada en los registros contables de la empresa para la cual labora en cuanto a errores fundamentales, cambios en políticas y estimaciones contables ?

Si \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_

¿ Considera que la NIC 8 contribuirá a la estandarización de los registros de partidas referentes a errores fundamentales, cambios el políticas y estimaciones contables ?

Si \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_ No Sabe \_\_\_\_\_

¿ Por que ? \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

¿ La aplicación de la NIC 8 incide en las obligaciones formales y sustantivas tributarias de la empresa para la cual presta sus servicios ?

Si \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_ No Sabe \_\_\_\_\_

¿ Por que ? \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Marque las opciones que a su criterio serian el aporte que la NIC 8 proporciona a la técnica contable.

Tratamiento contable de ajustes a periodos anteriores \_\_\_\_\_  
Presentación uniforme de la información financiera \_\_\_\_\_  
No sabe \_\_\_\_\_  
Otros \_\_\_\_\_

Identifique las dificultades de la implementación de la NIC 8 con respecto a la normativa legal. ( tributaria, mercantil, etc.)

Incidencia en los estados financieros \_\_\_\_\_  
Diferencias en el tratamiento contable \_\_\_\_\_  
No sabe \_\_\_\_\_  
Otros \_\_\_\_\_

¿ Considera importante el contar con un documento que oriente sobre la forma de aplicar la NIC 8 ?

Si \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_ No Sabe \_\_\_\_\_

¿ Por que ? \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

## BIBLIOGRAFÍA

Código Tributario

International Accounting Standards Committee (IASC). Normas internacionales de Contabilidad. Edición 1999. Traducción en Español publicada por el Instituto Mexicande Contadores públicos, con autorización del IASC.

Recopilación de Leyes Tributarias, Edición 2001.

Seminario Sobre Normas Internacionales de Contabilidad, Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, San Salvador 01 de septiembre de 2001.

Serrano Orellana, Jorge Enrique y Otros, Tesis “Análisis Teórico Práctico de las Normas Internacionales de Contabilidad, de la 1 a la 22, Su Aplicabilidad e Incidencia en los Estados Financieros. 1997. Universidad de El Salvador.

IV Convención nacional de Contadores, Normas de Contabilidad Financiera. Edición 1999. Talleres Gráficos UCA. El Salvador, Centro América.

13<sup>th</sup> Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues. “Emergence of the New Economy; Challenges for Accounting Education and Practice” 28-31 de Octubre 2001, Rio de Janeiro, Brasil. Estándares Internacionales Presentación de Reportes Financieros Página 15.  
~~~~~