

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Contaduría Pública



"APLICACIONES PRÁCTICAS DE LAS NIF ES, DE LA NIC 01 A LA 21 Y NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA 1 Y 3, COMO UN DOCUMENTO DE CONSULTA PARA EL PROCESO DE APRENDIZAJE Y DE EDUCACIÓN CONTINUADA EN LA CARRERA DE CONTADURIA PUBLICA"

TRABAJO DE INVESTIGACION PRESENTADO POR:

DE PAZ CRUZ, ANA RUTH
GARCIA PEREZ, CARLOS MAURICIO
HERNÁNDEZ MIRANDA, OSCAR MAURICIO

PARA OPTAR AL GRADO DE
LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

ASESOR ESPECIALISTA: LIC. JORGE ENRIQUE SERRANO ORELLANA
ASESOR METODOLÓGICO: LIC. MAURICIO ERNESTO MAGAÑA

JUNIO DE 2007

SAN SALVADOR,

EL SALVADOR,

CENTROAMÉRICA

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rectora : Dra. María Isabel Rodríguez
Secretario General : Licda. Lidia Margarita Muñoz
Vela

Facultad de Ciencias Económicas

Decano : Lic. Emilio Recinos Fuentes
Secretaria : Licda. Vilma Yolanda Vásquez
de Del Cid

Director de Escuela : Lic. Juan Vicente Alvarado
Hernández

Coordinador de Seminario : Lic. Héctor Alfredo Rivas
Núñez

Asesor Especialista : Lic. Jorge Enrique Serrano
Orellana

Asesor Metodológico : Lic. Mauricio Ernesto Magaña

Junio de 2007

SAN SALVADOR,

EL SALVADOR,

CENTROAMÉRICA

DEDICATORIAS

A Dios Todopoderoso por darme la vida para culminar mis estudios; a mi querida madre Esperanza, por todo su apoyo, comprensión y por confiar en mí; a mi hermana Karla y a mí adorado hijo por su paciencia, ayuda, sacrificio y apoyo durante toda mi carrera; a mis compañeros de grupo que en todo momento me apoyaron y me fortalecieron a seguir adelante.

Ana Ruth de Paz Cruz

Al creador, fuente de todo conocimiento y esperanza; a mis padres José Antonio y María Julia por darme la vida, sacrificios y consejos; a mis hermanos (as) (Saúl, Oscar, Ana, Rutilio, Norma, Miguel, Liseth, Rocío) por darme fuerzas y estar siempre disponibles para apoyarme; a José Dolores y María Marta por apoyarme en los primeros años de mi carrera - Dios los bendiga; a Ana Ruth y Mauricio Hernández, porque encontré en ustedes un gran apoyo, gracias; al Lic. Serrano, por sus conocimientos, apoyo y consejos; a Rosy, Iris, Judith, Silvia, Beatriz y Maribel por su amistad, apoyo y confianza; a la UES, que me dió la oportunidad de iniciar y terminar mi carrera.

Carlos Mauricio García Pérez

A Dios Todopoderoso; a mi maravillosa esposa Ana Ruth por su apoyo y paciencia; a mi hijo Mauricio Alejandro que es la luz de mis ojos; a mi madre Maria Argentina por el apoyo y la formación que me dio; a mi padre Oscar Arias por su comprensión y consejos; a nuestro Asesor Especialista Lic. Enrique Serrano, por su apoyo durante todo el proceso; a todos los que han tenido que ver en mi vida por el apoyo, dedicación, consejos recibidos y principalmente por creer en mí.

Oscar Mauricio Hernández Miranda

INDICE

CONTENIDO	PÁGINA
Resumen Ejecutivo	i
Introducción	iv
CAPITULO I	
1 MARCO TEÓRICO-CONCEPTUAL	1
1.1 Antecedentes	2
1.1.1 Antecedentes de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's)	2
1.1.2 Antecedentes de la Carrera en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador	5
1.1.3 Antecedentes de las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES)	7
1.2 Conceptos Básicos	11
1.3 Alcance de las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES)	13
1.3.1 Alcance en General	13
1.3.2 Alcance del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF)	14
1.3.3 Importancia de su Eficiente Aplicación	15
1.3.4 Importancia de la Aplicación de NIIF 1 y 3	16
CAPITULO II	
2 METODOLOGÍA Y DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN	18
2.1 Objetivo General de la Investigación	18
2.2 Tipo de Estudio	19
2.3 Universo y Muestra de la Investigación	19
2.3.1 Universo	19
2.3.2 Muestra	20
2.4 Recolección de Datos	21
2.4.1 Técnicas e Instrumentos Utilizados	21
2.4.2 Investigación de Campo	21

INDICE

CONTENIDO	PÁGINA
2.5 Diagnóstico	21
2.6 Procesamiento y Análisis de la Información	24
CAPITULO III	
APLICACIONES PRÁCTICAS DE LAS NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA ADOPTADAS EN EL SALVADOR (NIF ES) DE LA NIC 01 A LA 21 Y NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA 1 Y 3 (NIIF 1 Y 3).	25
Presentación de Estados Financieros (NIF ES N°1)	26
Inventarios (NIF ES N°2)	37
Estado de Flujos de Efectivo (NIF ES N°7)	44
Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores (NIF ES N°8)	51
Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance (NIF ES N°10)	59
Contratos de Construcción (NIF ES N°11)	65
Impuestos a las Ganancias (NIF ES N° 12)	72
Información Financiera por Segmentos (NIF ES N° 14)	79
Propiedades, Planta y Equipo (NIF ES N° 16)	86
Arrendamientos (NIF ES N° 17)	93
Ingresos Ordinarios (NIF ES N° 18)	105
Beneficios a los Empleados (NIF ES N° 19)	112
Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información a Revelar Sobre Ayudas Públicas (NIF ES N° 20)	118
Efecto de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera (NIF ES N° 21)	125
Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF 1)	130
Combinaciones de Negocios (NIIF 3)	137

INDICE

CONTENIDO	PÁGINA
CAPITULO IV	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
Conclusiones	150
Recomendaciones	152
BIBLIOGRAFIA	154
ANEXOS	
1. Normas de Internacionales de Información Financiera (NIIF, Edición 2005).	
2. Normas de Contabilidad Financiera de El Salvador (NCF).	
3. Plan Escalonado para la Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad.	
4. Tabla de Amortización de Arrendamiento Financiero.	
5. Cuestionario de Investigación.	
6. Procesamiento y Análisis de la Información.	

RESUMEN EJECUTIVO

La adopción de estándares internacionales como parte de la estandarización del reporte financiero a nivel mundial ha obligado al Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría de El Salvador a buscar mecanismos eficientes y eficaces que garanticen su implementación en los diferentes sectores de la actividad empresarial del país.

El Salvador aplicó hasta 1982 principios de contabilidad basado en las leyes mercantiles y leyes tributarias, o bien, principios de contabilidad establecidos por el Instituto Americano de Contadores Públicos y/o el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

En enero de 1983 se creó el Comité Técnico, que estableció las Normas de Contabilidad Financiera (NCF) que deben observarse en la preparación y revisión de los estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

No obstante el trabajo que se había realizado por parte del Comité Técnico, es hasta septiembre de 1999 que el Consejo de Vigilancia hace sus primeras manifestaciones respecto de la necesidad de Aplicar Normas Internacionales de Contabilidad como parte del marco de referencia para la preparación y presentación

de los estados financieros, recomendando a las gremiales de contadores promover la difusión de las referidas normas.

En octubre de 2003 el Consejo de Vigilancia acordó establecer un plan escalonado para la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad vigentes a esa fecha, acordando además, mantener el marco de referencia de las Normas Internacionales de Contabilidad, así como sus revisiones y actualizaciones, mencionando que en el país, las NIC's serían conocidas como "Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF-ES)".

Desde esa fecha, las gremiales de profesionales, escuelas y departamentos de contaduría pública de las diferentes universidades del país, profesionales y empresarios independientes han realizado numerosos esfuerzos en ese sentido, a efectos de que las NIF-ES sean de dominio de los contadores y profesionales de las distintas empresas del país, no obstante, existen limitantes, debido a los altos niveles teóricos de la normas, estas se vuelven complejas de asimilar principalmente por aspectos de comprensibilidad y aplicabilidad técnica.

Es por lo anterior que el presente trabajo de investigación se desarrolló, tomando como muestra de estudio 80 estudiantes que cursaban la materia Contabilidad Financiera IV, ciclo II-2006, de la carrera de Licenciatura de Contaduría Pública de la

Universidad de El Salvador, a efectos de evaluar los conocimientos técnicos que estos habían asimilado a ese nivel, encontrando fuertes deficiencias en la parte técnica y en muchos casos desconocimiento de la obligatoriedad que existe en El Salvador de Aplicar NIF-ES.

En tal sentido el desarrollo de Capítulo III, pretende dar respuesta a las necesidades encontradas, suministrando un instrumento técnico que recopila a manera de ejemplos, la aplicación práctica de las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF-ES) de la 1 a la 21 y Normas Internacionales de Información Financiera 1 y 3, como un documento de consulta para el proceso de aprendizaje y de educación continuada en la carrera de contaduría pública.

INTRODUCCION

Las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES) establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y sucesos económicos que son importantes en los estados financieros con propósitos generales. Pueden también establecer estos requisitos con relación a transacciones y sucesos que surgen en sectores específicos.

Los estados financieros tienen que presentar razonablemente la posición financiera, el desempeño financiero, los flujos de efectivo de una entidad y los cambios habidos en el patrimonio neto.

En consecuencia, los estados financieros dejaron de ser un objetivo en si mismo y se convirtieron en un medio muy apreciado para expresar información financiera de alta calidad, transparente y comparable, la cual sirve como herramienta para los diferentes usuarios de estos en la toma de decisiones.

El trabajo de investigación esta estructurado en cuatro capítulos, los cuales se han desarrollado sobre una base sistemática.

El Capítulo I contiene el Marco Teórico Conceptual, en el cual se aborda los antecedentes de la normativa técnica-contable, de la carrera de contaduría pública de la Universidad de El Salvador y antecedentes de las Normas de Información Financiera Adoptadas en el Salvador; se definen los conceptos básicos utilizados y se aborda el alcance del CINIIF y se hace un breve análisis sobre la importancia de la eficiente aplicación de NIF-ES.

El Capítulo II contiene la Metodología y Diagnostico de la Investigación; en el cual se define la ficha técnica sobre las variables, técnicas e instrumentos que se consideraron al desarrollar el presente trabajo; asimismo contiene el análisis e interpretación de los resultados obtenidos.

El Capitulo III contiene la aplicación práctica de las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador, de la 1 a la 21, y Normas Internacionales de Información Financiera 1 y 3; las cuales fueron desarrolladas en tres apartados: Alcance, Análisis y Aplicación Práctica.

Finalmente el Capítulo IV contiene las principales conclusiones y recomendaciones que el equipo de trabajo formuló al finalizar el presente trabajo de investigación.

CAPITULO I

MARCO TEORICO-CONCEPTUAL

Los estados financieros tienen que presentar razonablemente la posición financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de una entidad. La presentación razonable requiere la representación fiel de los efectos de las transacciones, los otros eventos y las condiciones de acuerdo con las definiciones y el criterio de reconocimiento que para activos, pasivos, ingresos y gastos se establece en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)¹.

En consecuencia los estados financieros dejaron de ser un objetivo en si mismo y se convirtieron en un medio (muy apreciado si están auditados independientemente) para expresar información financiera de alta calidad, transparente y comparable, la cual sirve como herramienta para los diferentes usuarios de estos en la toma de decisiones.

Por lo expuesto anteriormente, se hace necesario que para la preparación y presentación de los estados financieros, se tenga un amplio conocimiento de las técnicas utilizadas en la profesión contable.

¹ Mantilla B, Samuel Alberto. "Estándares / Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS / NIIF)" Primera Edición, Santa Fe, Bogotá, Año 2006, Pag 14.

1.1 Antecedentes

1.1.1 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's)

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's), han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros.

Todo inicia en Estados Unidos de América, cuando en 1957 nace el APB-Accounting Principles Board (Consejo de Principios de Contabilidad), este Consejo emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera, siendo desplazados sus miembros por conflictos de interés, debido a que convertían la elaboración de las normas en una forma de beneficiar las entidades donde laboraban.

En 1970 surge el FASB-Financial Accounting Standard Board (Comité de Normas de Contabilidad Financiera), Comité que logró gran incidencia en la profesión contable, emitiendo una cantidad innumerable de normas que transformaron la forma de ver y presentar la información financiera; sus miembros solo podían laborar en instituciones educativas como maestros. ²

² www.redcontable.com , Historia de nuestra profesión, El portal de los contadores públicos de habla hispana.

Con el transcurso del tiempo, las actividades comerciales se internacionalizaron, tal situación incidió en la forma en que las personas de diferentes países analizaban los estados financieros, es por tal situación que surgen las Normas Internacionales de Contabilidad, siendo su principal objetivo "la uniformidad en la presentación de la información en los estados financieros"³.

Es en 1973, con el consentimiento de los organismos profesionales de los países como: Australia, Canadá, Estados Unidos, México, Holanda, Japón y otros, nace el IASC-International Accounting Standard Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad), con sede en Londres, Europa, el cual asumió la responsabilidad de emitir las Normas Internacionales de Contabilidad, responsabilidad que conserva en la actualidad.

El Comité antes mencionado, desde su constitución, ha emitido 41 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's) de las cuales, a Diciembre de 2005, se encuentran vigentes 31 y ha emitido también 7 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), La NIIF 7 entrará en vigencia en Enero 2007. (Ver listado de dichas Normas en anexo N° 1).

³ Aliaga Riquelme, Marlene Analia "Antecedentes de las Normas Internacionales de Contabilidad", maliaga2100@hotmail.com, www.monografias.com; consultado el 23 de Mayo de 2006.

A finales de los años setenta, las prácticas, tradiciones y filosofías de los estados financieros se diferenciaron enormemente entre países claves en el denominado mundo desarrollado. Las raíces de estas diferencias pueden, en gran medida, ser explicadas por cuatro factores generales, a saber:

1. La importancia relativa de la Ley de cada país.
2. Prescripción o flexibilidad.
3. Los proveedores de recursos económicos.
4. La influencia de los impuestos.

El más fuerte de estos factores que crea y explica al mismo tiempo diferencias históricas es casi con seguridad las fuentes de financiamiento o recursos económicos.

Es discutible que el mismo factor anterior esté ahora manejando el movimiento hacia la internacionalización del reporte financiero y su regulación.

Una diferencia es clara, por lo menos al momento de la emisión de los Estándares Internacionales descritos y discutidos, están inevitablemente diseñados para ser "generalmente aceptados" en una variedad de contextos distintos, legales y culturales.⁴

El IASC, en 1981, lleva a cabo un convenio con la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants, IFAC, fundado en 1977 y que organizó las actividades

⁴ Miller, "Guía de NIC/NIIF", Alexander ,Archer, 2005-2006, Capítulo 1, Pag. 1.06.

profesionales de los organismos contables), convenio en el cual el IASC obtenía total y completa autonomía en el establecimiento de las NIC's y en la emisión de documentos para comentarios sobre temas contables internacionales.

Países importantes, como Estados Unidos de América, aplica de forma combinada las NIC's y PCGA (US GAAP), como sus normas de presentación de la información financiera.

El actual Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), es el resultado de una reestructuración completa hecha en el año 2001 del anterior Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC)⁵.

El objetivo del IASB es alcanzar la convergencia en los principios de contabilidad que son utilizados por negocios y otras organizaciones para el reporte financiero alrededor del mundo⁶.

1.1.2 Antecedentes de la Carrera en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

Hasta el año de 1940, los estudios de contabilidad tenían una duración de tres años y se obtenía el título de Contador de Hacienda, Tenedor de Libros y otros, a partir de ese año, con las

⁵ Miller, "Guía de NIC/NIIF", Alexander ,Archer, 2005-2006, Capítulo 1, Pag. 1.01.

⁶Miller, "Guía de NIC/NIIF", Alexander ,Archer, 2005-2006, Capítulo 1, Pag. 1.02.

reformas educativas, la carrera contable se estudió en dos sistemas: uno el de Contaduría, estudio diurno y por espacio de tres años, y otro el de Teneduría de Libros, de cuatro años nocturno⁷.

En 1968 se da el nacimiento de la profesión universitaria con la creación de la Escuela de Contaduría Pública en la Universidad de El Salvador y surge con el auge y evolución que tuvo el país a finales de esta década.

En la actualidad, la carrera de Contaduría Pública tiene una duración de cinco años, en los cuales se cursan cuarenta y cuatro materias bajo el sistema de medición de Unidades Valorativas.

Los estudios de Contaduría Pública persiguen formar profesionales con amplio dominio de la técnica, sistemas contables y conocimientos legales que se utilizan modernamente, para examinar y dictaminar sobre los resultados reales de las operaciones de las empresas, y además dotarlos de conocimientos suficientes, para analizar y presentar las bases que permitan orientar eficientemente las políticas financieras de la empresa y así encaminar su ejercicio profesional al mejor desarrollo de la

⁷ Marroquín, Víctor René "Quincuagésimo Aniversario de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador (1946-1996)", Abril de 1996, Pág. 6

sociedad salvadoreña, procurando un conocimiento científico y objetivo de la realidad.⁸

La Escuela de Contaduría Pública no tiene especializaciones; pero en el campo profesional se puede especializar en áreas como: Contabilidad, Auditoría, Consultoría, Legal, "Revaluación de activos y pasivos de empresas, Certificaciones y rendiciones de cuentas en administración de bienes, Realización de compulsas de libros y documentos en la dilucidación de asuntos contables, relacionadas con toda clase de juicios, a petición del juez de la causa o las partes en conflicto; dictaminar o certificar liquidaciones para el pago de regalías, entre otras"⁹.

1.1.3 Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES).

Hasta 1982, El Salvador aplicó principios de contabilidad basado en las leyes mercantiles y leyes tributarias, o bien, principios de contabilidad establecidos por el Instituto Americano de Contadores Públicos y/o el Instituto Mexicano de Contadores Públicos; todo ello debido a la carencia de un ordenamiento sistemático propio que estipulara los principios de contabilidad aplicables a El Salvador.

⁸ www.ues.edu.sv/facultades/economia/infoeco.html, consultada el 22 de Julio de 2006

⁹ Art. 17, "Atribuciones del Contador Público", Capítulo I, Título II, Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, D.L.828, D.O. N° 42, Tomo 346, 2000.

En enero de 1983, se inició un plan de divulgación científica y cultural de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Para tal efecto, se creó el Comité Técnico, cuyo objetivo primordial fué establecer las Normas de Contabilidad Financiera (NCF) que deben observarse en la preparación y revisión de los estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Durante las diferentes convenciones celebradas en los años de 1983 a 1996, el Comité Técnico sometió a consideración y se aprobó 28 Normas de Contabilidad Financiera (Ver Anexo N° 2)¹⁰.

No obstante el trabajo realizado, es hasta el 2 de Septiembre de 1999, que el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, que en lo sucesivo se denominará "Consejo de Vigilancia", acordó entre otras cosas, que en la preparación de los estados financieros deberían usarse las Normas Internacionales de Contabilidad, recomendando a las gremiales de contadores promover la difusión de las referidas normas.

El 15 de Diciembre de 2000, el Consejo de Vigilancia acordó, a título de rectificación que la preparación y presentación de los estados financieros de las empresas con base a Normas

¹⁰ Colegio de Contadores Públicos Académicos de El Salvador, Corporación de Contadores de El Salvador, Asociación de Contadores Públicos de El Salvador, IV Convención de Contadores Públicos de El Salvador: "La Armonización Contable y Unidad Gremial: Un Reto Imperativo ante la Globalización", El Salvador, año 1990.

Internacionales de Contabilidad, serían de carácter obligatorio a partir del 1 de Enero de 2002.

Desde el año 2001 a la fecha, las diferentes entidades gremiales y educativas han desarrollado, diferentes programas de entrenamiento y eventos que han contado con el apoyo del Consejo de Vigilancia para facilitar el conocimiento y aplicabilidad de las Normas Internacionales de Contabilidad, logrando una participación efectiva de los contadores de las empresas e instituciones de los diferentes sectores de la economía nacional.

El 01 de Enero de 2002, el Consejo de Vigilancia ratificó la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad y amplió el plazo de la obligatoriedad para su entrada en vigencia, a partir del ejercicio económico del 1 de Enero de 2004.¹¹

El 31 de Octubre de 2003, el Consejo de Vigilancia, tomó el acuerdo de establecer un plan escalonado para la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (Anexo 3).¹²

El 29 de Diciembre de 2004, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, tomó el acuerdo de mantener vigente el plan escalonado para la implementación de

¹¹ Acuerdo N° 1 del acta 1 del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, 5 de Diciembre de 2003.

¹² Corporación de Contadores de El Salvador, SEMINARIO TALLER: " Adopción de NIF/ES por Sectores" Expositores: Lic. Héctor Alfredo Rivas Núñez..., 21 de Julio de 2006.

Normas Internacionales de Contabilidad que fué aprobada en Octubre de 2003.

Este último acuerdo expresa también que para la implementación de las referidas normas, se mantendrá el marco de referencia de las Normas Internacionales de Contabilidad, así como sus revisiones y actualizaciones, acordando que en el país, las NIC's serían conocidas como "Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES)". Conforme al referido plan escalonado, existen un grupo de entidades que debieran presentar sus primeros estados financieros con base al marco de referencia de tales normas por el ejercicio que comenzó el 01 de Enero de 2005.¹³

El 18 de Enero de 2006, el Consejo de Vigilancia, reiteró a los auditores externos sobre su obligación, conforme a las Normas Internacionales de Auditoría, de valorar la adecuada aplicación de las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador, por parte de aquellas entidades que están obligadas a preparar sus primeros estados financieros, con base a las referidas normas por el ejercicio que inició el 01 de Enero de 2005.

Además, indica que los auditores externos deberán incorporar un párrafo de énfasis en su dictamen de auditoría, en aquellos casos

¹³ Acuerdo del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, publicado en el Diario Oficial N° 12, Tomo N° 366 de fecha 18 de Enero de 2005.

donde la entidad, estando obligada a presentar sus primeros estados financieros con base a Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador, por el ejercicio que inició el 1 de Enero de 2005, no haya completado el proceso de implantación del marco de referencia a la fecha de su dictamen. Por consiguiente, para evitar un dictamen modificado, mediante un párrafo de énfasis, es imperativo que el contador aplique las NIF ES.

El párrafo de énfasis deberá indicar que la entidad aún se encuentra en el proceso de implantación de las referidas normas y además deberá hacer una referencia específica a una nota a los estados financieros donde se presenten las diferencias entre las normas contables utilizadas para la presentación de los estados financieros y el marco de referencia adoptado por el Consejo.¹⁴

1.2 Conceptos Básicos.

Para efectos de mejor comprensibilidad de los términos utilizados en el presente trabajo de investigación, los conceptos siguientes se deben entender así:

- ✓ Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF): Son normas e interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas normas comprenden:

¹⁴ Acuerdo del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, Publicado en el Diario Oficial N° 15, Tomo N° 370, de fecha 23 de Enero de 2006.

- a. Normas Internacionales de Información Financiera (Ampliaciones a las NIC's)
 - b. Normas Internacionales de Contabilidad; y
 - c. Las Interpretaciones Elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (INIIF) o el antiguo Comité de Interpretaciones SIC ¹⁵.
- ✓ Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES). Nombre que el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría dió a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's), adoptándolas como marco de referencia para la implementación del plan escalonado de dichas normas en El Salvador, así como sus revisiones y actualizaciones vigentes a Octubre de 2003¹⁶ y posterior adopción de la NIIF 1, "Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera".
- ✓ Norma: Regla a seguir o a la que se deben ajustar determinadas actividades.¹⁷
- ✓ Información Financiera: Información de carácter periódico sobre la posición financiera de una organización o de alguna de sus actividades, incluyendo la presentación de resultados, actividades desarrolladas, cifras de ventas, etc.¹⁸

¹⁵ Normas Internacionales de Información Financiera, International Accounting Standards Board, 2004. Pag.102.

¹⁶ Acuerdo del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, publicado en el Diario Oficial de Fecha 18 de Enero de 2005.

¹⁷ Análisis Teórico Práctico de las Normas Internacionales de Contabilidad de la 1 a la 22, su aplicabilidad e incidencia en los Estados Financieros, Trabajo de Graduación, Jorge Enrique Serrano,..., Abril, 1997, Pag.1.

¹⁸ Diccionario Contable, Pag 26, www.monografias.com/diccionariocontable.pdf

- ✓ Educación Continuada: Actualización de conocimientos por medio de un plan continuo de educación, mediante el cual se permita asegurar el nivel de cualificación de la profesión, a fin de conservar la confianza del público¹⁹.
- ✓ Contaduría Pública: Una profesión especializada de la contabilidad, sobre aspectos financieros de la actividad mercantil que incluye inspecciones y revisiones sobre los mismos. Las personas naturales o jurídicas que la ejercen, dan fe plena sobre determinados actos establecidos por la ley²⁰.

1.3 Alcance de las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES)

1.3.1 Alcance en General

Las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES) establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y sucesos económicos que son importantes en los estados financieros con propósitos generales. Pueden también establecer estos requisitos con relación a transacciones y sucesos que surgen en sectores específicos.

¹⁹ Norma de Educación Continuada 01 Ene.2004.

²⁰ Art. 1, "De la Profesión de Contaduría Pública y de la Auditoría", Capítulo I, Título I, Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, D.L.828, D.O. N° 42, Tomo 346, año 2000.

Las NIF ES, se basan en el Marco Conceptual, que se refiere a los conceptos subyacentes en la información presentada dentro de los estados financieros con propósitos generales. El Marco Conceptual también suministra una base para el uso de criterios al resolver problemas contables.

Las NIF ES, están diseñadas para ser aplicadas en los estados financieros con propósito general así como en otras informaciones financieras de todas las entidades con ánimo de lucro. Las NIF ES incluyen párrafos que aparecen en letra negrita y otros que aparecen en letra normal, pero ambos poseen la misma autoridad. Los párrafos en letra negrita indican los principios importantes. Cada norma individual debe ser leída en el contexto del objetivo establecido en las propias normas y en el prólogo de las NIF ES. Cualquier limitación en el alcance de una NIF ES se aclara en el texto de las propias normas.²¹

1.3.2 Alcance del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF)

Es un comité del IASB que ayuda a este organismo en el establecimiento y mejora de las normas sobre contabilidad e información financiera para beneficio de usuarios, elaboradores y

²¹ Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) 2004, Pág. 46-48, Párrafo 7 al 17.

auditores de los estados financieros. El CINIIF fué establecido en Marzo de 2002 por los administradores de la fundación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, para reemplazar a un comité anterior, que tenía el nombre de Comité de Interpretaciones(SIC).

Uno de los papeles del CINIIF es el de suministrar las directrices oportunas sobre los nuevos problemas detectados referentes a la información financiera que no estén tratados específicamente en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El CINIIF ayudará al IASB ha obtener la convergencia internacional de las normas contables, mediante la colaboración con grupos similares patrocinados por los emisores nacionales de normas, para llegar a conclusiones similares sobre los problemas, siempre que la normativa aplicable sea, sustancialmente, similar.²²

1.3.3 Importancia de su Eficiente Aplicación.

Dada la complejidad que presentan las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES) en cuanto a su comprensibilidad y aplicabilidad, considerando además los efectos que tiene la mala aplicación de normativa técnica en los estados financieros, se hace necesario que se fortalezca el proceso de enseñanza-aprendizaje para estudiantes y una educación continuada

²² Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) 2004, Pág. 1365, Párrafo 1-2.

para profesionales de la contaduría pública, que les permita hacer una correcta y eficiente aplicación de las referidas normas.

Lo anterior considerando que las NIF ES establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y sucesos económicos que son importantes en los estados financieros con propósitos generales y sectores específicos.

1.3.4 Importancia de la Aplicación de NIIF 1 y 3.

La importancia de la aplicación de la NIIF 1 (Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera), se debe a que el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, la incorporó como parte del marco de referencia de las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES).

Lo anterior con el "objeto de asegurar que los primeros estados financieros con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera, contengan información de alta calidad y, entre otras cosas, sea transparente y comparable, suministre un punto de partida adecuado y que el costo no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios".²³

²³ Resolución N° 69-bis/ 2005. Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría de fecha 23 de Agosto de 2005, publicado en el Diario Oficial N° 193, Tomo N° 369 de 18 de Octubre de 2005.

La NIIF 1 explica como una entidad debería efectuar la transición de las políticas contables aplicadas a las NIC's/ NIIF en los elementos de sus estados financieros. Intenta lograr la comparabilidad de la información financiera de las empresas al aplicar por primera vez los estándares internacionales de contabilidad.

Con respecto a la NIIF 3 (Combinaciones de Negocios), se aborda en el presente trabajo debido a que ésta deroga la Norma Internacional de Contabilidad 22, con vigencia hasta el 30 de marzo de 2004, Norma que fué adoptada por el Consejo de Vigilancia como parte del marco de referencia para la preparación y presentación de estados financieros; NIIF 3, explica el tratamiento contable que debe darse a las Combinaciones de Negocios, estableciendo como único método de contabilización el método de la compra, el método de unión de intereses que se utilizaba en virtud de la NIC 22 queda prohibido.²⁴

No se aborda la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones, NIIF 4 Contratos de Seguros , NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas, NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales y NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar, debido a que no forman parte del marco de referencia de las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador.

²⁴ Guía Rápida NIC/NIIF, Septiembre 2006 Deloitte, IAS PLUS Spain Auditoria, <http://iasplus.deloitte.es>, www.deloitte.com.

CAPITULO II

METODOLOGÍA Y DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN

En toda investigación existe un proceso sistemático para la recopilación de información, a fin de soportar el contenido del trabajo a desarrollar. Este proceso comienza desde el momento en que se tiene conocimiento del tema a abordar; posteriormente inicia la etapa de recopilación de datos, seguidamente pasa por una etapa de procesamiento, luego es analizada y resumida para presentar sus resultados a los diferentes usuarios de tal información.

2.1 Objetivo General de la Investigación.

Elaborar un instrumento técnico actualizado que sirva de apoyo a los alumnos de la carrera de Contaduría Pública en el proceso de aprendizaje de las aplicaciones contables contenidas en las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador, de la N° 1 a la 21 y Normas Internacionales de Información Financiera 1 y 3.

Lo anterior mediante la investigación y análisis de los diferentes instrumentos que aborden el análisis práctico de los diferentes procedimientos técnicos que de forma teórica establecen las NIF-ES de la 1 a la 21 y NIIF 1 y 3.

En la investigación se evaluó los niveles de aprendizaje que los alumnos de sexto ciclo de la Carrera de Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, están obteniendo con base a la información contable actual y las expectativas futuras respecto al mismo tipo de información ya actualizada, llegando a concluir y recomendar sobre los resultados de la investigación.

2.2 Tipo de Estudio.

La investigación se efectuó bajo el método Hipotético- Deductivo ó Cuantitativo, que parte de proposiciones generales para llegar a obtener proposiciones particulares, basado en la formulación de hipótesis que fueron comprobadas a través del análisis de datos proporcionados por la encuesta.

El tipo de investigación se hizo de forma analítica-descriptiva debido a que este enfoque parte de proposiciones generales hipotéticas, para llegar a obtener proposiciones particulares.

2.3 Universo y Muestra de la Investigación.

2.3.1 Universo.

La investigación fué orientada a todos los estudiantes que hubieran cursado y aprobado la asignatura de Contabilidad Financiera III, Ciclo I-2006 de la carrera Licenciatura en Contaduría Pública, de

la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador.

2.3.2 Muestra.

Para determinar el tamaño de la muestra se utilizó el Muestreo Aleatorio Simple, en donde cada uno de los elementos de la población tiene la misma probabilidad de ser elegidos. La fórmula estadística aplicable es:

$$n = \frac{Z^2 PQN}{[(N-1) e^2] + [Z^2 PQ]}$$

Donde:

n = Muestra determinada.....	¿?
N = Universo o población.....	486
P = Probabilidad de éxito.....	51%
Q = Probabilidad de fracaso.....	49%
Z = Nivel de confianza.....	1.96
e = Margen de error.....	10%

$$n = \frac{(1.96)^2 \times 0.51 \times 0.49 \times 486}{[(486 - 1) (0.10)^2] + [(1.96)^2 \times 0.51 \times 0.49]}$$

$$n = \frac{3.84 \times 0.51 \times 0.49 \times 486}{[(485) (0.01)] + [3.84 \times 0.51 \times 0.49]}$$

$$n = \frac{466.37}{5.80}$$

n = 80 Estudiantes

2.4 Recolección de Datos

2.4.1 Técnicas e Instrumentos Utilizados

Para realizar un análisis objetivo y confiable del tema en estudio se hizo uso de las técnicas e instrumentos siguientes:

Técnicas	Instrumentos
Sistematización estadística	Cuestionario
Muestreo	Fichas de Trabajo
Encuestas	
Indicadores	

2.4.2 Investigación de Campo

El trabajo de investigación se realizó en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador. Se utilizaron las técnicas e instrumentos de investigación siguiente: La investigación documental, observación, la entrevista y el cuestionario.

2.5 Diagnóstico

Con base al análisis de los resultados que se obtuvieron a través de las encuestas y observaciones durante la investigación de campo se determinó lo siguiente:

Los conocimientos técnicos que poseen los estudiantes de sexto ciclo de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, provienen principalmente de los

estudios universitarios, por lo que se hace necesaria la actualización constante del material bibliográfico utilizado en el proceso de enseñanza y aprendizaje, mejorando con ello, la calidad del conocimiento.

En la mayoría de los casos, los conocimientos que poseen los estudiantes respecto al contenido y existencia de la normativa técnica contable es desactualizada y muy general, lo cual puede incidir en la posibilidad de cometer errores en la preparación y presentación de los estados financieros; los estudiantes desconocen las implicaciones de la actuación del Consejo de Vigilancia, sus comunicados y la implantación del plan escalonado para adopción de NIF ES y de la obligatoriedad que existe de aplicar Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador.

Que la información técnica contable que posee la biblioteca de la facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador no es integral, principalmente porque se encuentra desactualizada y dispersa, existiendo el riesgo de no incluir aspectos de importancia tales como: las últimas actualizaciones de las normas, eliminación de tratamientos alternativos, nuevos lineamientos, etc. Lo anterior hace necesario que las autoridades universitarias en general elaboren y ejecuten proyectos de actualización bibliográfica con la finalidad de ofrecer información de calidad.

La población encuestada opina que ha tenido dificultades en el proceso de aprendizaje de la normativa técnica contable principalmente por aspectos de normativa técnica-teórica.

Que por la misma complejidad de las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES) en cuanto a comprensibilidad y aplicabilidad, se pueden cometer errores en la preparación y presentación de los estados financieros que repercutan en la oportuna y eficiente toma de decisiones por parte de los usuarios, lo anterior principalmente porque el contenido de las normas es ampliamente teórica y la mayoría de los casos prácticos planteados son de difícil comprensión.

Que a efectos de que los estados financieros que se preparan y presentan sean comparables, estos deben ser basados en Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador, independientemente que para otros fines legales, tributarios o mercantiles se requieran, prevaleciendo el principio contable SUSTANCIA MAS QUE FORMA.

Que tanto los estudiantes como futuros profesionales del ejercicio de la profesión de Contaduría Pública y Auditoría, deben procurar mantener un alto nivel de conocimientos actualizados, acordes con las necesidades empresariales, a efectos de ser competitivos y no caer en el anacronismo.

Los constantes cambios en el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, su reestructuración, metodología de trabajo, revisiones y emisión de nuevas normas conlleva a una actualización permanente que debe darse anualmente a fin de cumplir integralmente con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Por las razones anteriormente expuestas y con el afán de contribuir a generar juicios y criterios técnicos en la aplicación de NIF ES, este instrumento técnico integral que aborda de manera recopilada a través de ejemplos, las Aplicaciones Prácticas de las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador, de la 1 a la 21, incluyendo NIIF 1 y 3, servirá de apoyo en el proceso de enseñanza-aprendizaje para los estudiantes y de educación continuada a profesionales, de manera de proveer herramientas para dar respuesta a las necesidades planteadas.

2.6 Procesamiento y Análisis de la Información.

Los datos obtenidos de las encuestas fueron procesados en hojas electrónicas de Excel, en ambiente Windows XP, que permitieron presentar y apreciar los datos por medio de tablas y gráficos estadísticos.

Para una mejor comprensión y análisis se recomienda remitirse al anexo 5.

CAPITULO III

APLICACIONES PRÁCTICAS DE LAS NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA ADOPTADAS EN EL SALVADOR (NIF-ES), DE LA 1 A LA 21 Y NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA 1 Y 3 (NIIF 1 Y 3)

Los organismos y gremios internacionales presionan a los organismos y gremios locales para que aceleren el paso, de modo tal de aplicar NIIF en todo el mundo. Por su parte, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría de El Salvador, ha venido aplazando la aplicación del "Plan Escalonado" de Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES), quizás uno de los factores mas importantes, se deba por aspectos de comprensibilidad y aplicabilidad técnica de las NIF ES y resulte ser lo mas dificultoso en tal proceso.

Lo cierto es que en El Salvador, el proceso de implementación está bastante encaminado, se han hecho numerosos pronunciamientos al respecto. Es por ello, que el presente Capítulo se desarrolló, con el propósito de proveer de criterios técnicos, mediante la aportación de un instrumento teórico práctico, que sirva de apoyo al estudiante de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública en su proceso de enseñanza-aprendizaje y de educación continuada a profesionales y catedráticos en ejercicio.

NIF-ES N° 1**PRESENTACION DE ESTADOS FINANCIEROS****1. Alcance de la Norma.**

Esta norma debe aplicarse a todos los estados financieros con propósitos de información general, que sean elaborados y presentados conforme a las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES).

2. Análisis de la Norma.

Esta norma trata los principios fundamentales que subyacen a la preparación de estados financieros, incluyendo la hipótesis de negocio en marcha, la uniformidad de la presentación y clasificación, la hipótesis contable del devengo y materialidad.

Los activos y pasivos, los ingresos y gastos no pueden compensarse salvo que la compensación esté permitida o sea exigida en otra NIF ES.

La información comparativa correspondiente al ejercicio anterior debe presentarse para los importes incluidos en los estados financieros y notas.

Un conjunto completo de estados financieros incluye los siguientes componentes:

- ✓ Balance; (Cuadros 1 y 2)
- ✓ Estado de Resultados (Cuadros 3 y 4)
- ✓ Estado de Cambios en el Patrimonio Neto. Debe reflejar:
 - todos los cambios habidos en el patrimonio neto; o
 - los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de operaciones con socios que actúen en calidad de tales. (Cuadros 5 y 6)
- ✓ Estado de Flujo de efectivo
- ✓ Notas a los estados financieros, los cuales comprenden un resumen de políticas contables significativas y otras notas explicativas de segmentos de los estados financieros o información relevante que afecte la interpretación de los mismos.

Los Estados Financieros se elaborarán con una periodicidad anual. Si cambia la fecha de cierre del ejercicio y los estados financieros se presentan para un periodo distinto a un año, será necesario informar este hecho.

La distinción entre activos y pasivos corrientes y no corrientes es, por lo general, obligatoria (Cuadro 1). La presentación según el grado de liquidez se utilizará cuando proporcione una información relevante que sea más fiable (Cuadro 2).

En general, los hechos posteriores a la fecha del balance no se tienen en cuenta a efectos de clasificar partidas como corrientes o no corrientes. La entidad presentará un desglose de los gastos, utilizando para ello una clasificación basada en la naturaleza de los mismos (Cuadro 3) o en la función que cumplan dentro de la entidad (Cuadro 4), dependiendo de cual proporcione una información que sea fiable y más relevante.

Las entidades que clasifiquen sus gastos por función revelarán información adicional sobre la naturaleza de tales gastos, que incluirá al menos el importe de los gastos por depreciación y amortización y el gasto por beneficio a empleados. A continuación se presenta ilustraciones acerca de la aplicación de la NIF ES 1 Presentación de Estados Financieros sobre la estructura, componentes y requisitos mínimos en tal sentido, a continuación se exponen estados financieros tomando como base los requerimientos de dicha norma agregando a los mismos valores hipotéticos a fin de mejorar o facilitar la comprensibilidad de las notas explicativas.

El propósito es suministrar ejemplos de la forma en que estas informaciones mínimas requeridas en los estados financieros pueden ser presentadas; el orden y las descripciones utilizadas para las partidas deberán ser cambiados cuando sea necesario para lograr una presentación en base a NIF ES según las circunstancias particulares de cada empresa.

Cuadro 1 Balance General distinguiendo de activos y pasivos corrientes y no corrientes
--

COMPañÍA EJEMPLO, S.A. DE C.V.

BALANCE GENERAL

AL 31 DE DICIEMBRE DE 2006 Y 2005

(En Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)

	Notas	2006	2005
ACTIVOS			
ACTIVO NO CORRIENTE			
Propiedad, planta y equipo - neto	3	6,727,956	6,387,012
Propiedad revaluada		1,193,760	417,252
Depreciación revaluación		(6,480)	(2,160)
Propiedades de Inversión	4	144,000	136,908
Inversiones en asociadas	5	540,720	147,288
Arrendamientos Financieros por cobrar	6	1,379,244	1,253,868
Inversiones disponibles para la venta	7	727,392	596,760
Activos Intangibles		323,820	255,528
Derecho de llave negativo	8	(9,276)	(29,460)
Derecho de llave	8	14,460	30,456
Activo por impuesto sobre la renta diferido		31,932	40,800
Total activo no corriente		11,067,528	9,234,252
ACTIVO CORRIENTE			
Inventarios	9	1,416,780	1,304,376
Arrendamientos Financieros por Cobrar	10	656,556	596,088
Clientes y otras cuentas por cobrar	11	1,610,328	1,559,400
Efectivo y otros medios equivalentes	12	67,308	14,100
Total activo corriente		3,750,972	3,473,964
TOTAL ACTIVOS		14,818,500	12,708,216
PASIVO Y PATRIMONIO			
PATRIMONIO			
Capital social	13	2,640,000	1,440,000
Reservas de capital	14	347,384	240,000
Superávit por Revaluación - neto	15	1,187,280	415,092
Utilidades o Perdidas del ejercicio	16	1,070,010	254,362
Utilidades acumuladas de ejercicios anteriores	17	678,560	1,684,678
Total patrimonio		5,923,234	4,034,132
PASIVO NO CORRIENTE			
Obligaciones bajo arrendamiento financiero	18	11,076	14,928
Provision Obligaciones Laborales		400,572	412,050
Deudas Convertibles	19	291,924	0
Prestamos bancarios a mas de un año	20	4,664,748	5,698,824
Pasivo por impuesto sobre la renta diferido		185,364	76,464
Total pasivo no corriente		5,553,684	6,202,266
PASIVO CORRIENTE			
Sobregiros bancarios y prestamos	21	1,343,172	1,230,444
Proveedores y otras cuentas por pagar	22	1,476,716	1,060,335
Impuesto sobre la renta por pagar - corriente		356,670	84,787
Obligaciones bajo arrendamiento financiero	23	17,640	17,796
Obligaciones por beneficios de retiro		44,784	53,676
Provisiones	24	102,600	24,780
Total pasivo corriente		3,341,582	2,471,818
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO		14,818,500	12,708,216

Representante Legal

Auditor Externo

Contador

Los valores plasmados son hipoteticos

Cuadro 2 Balance General presentado sin rubros de agrupación por grado de liquidez
--

COMPAÑÍA EJEMPLO, S.A. DE C.V.

BALANCE GENERAL

AL 31 DE DICIEMBRE DE 2006 Y 2005

(En Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)

	Notas	2006	2005
ACTIVOS			
Efectivo y otros medios equivalentes	3	67,308	14,100
Clientes y otras cuentas por cobrar	4	1,610,328	1,559,400
Arrendamientos Financieros por Cobrar	5	656,556	596,088
Inventarios	6	1,416,780	1,304,376
Inversiones disponibles para la venta	7	727,392	596,760
Arrendamientos Financieros por cobrar L.P.	8	1,379,244	1,253,868
Inversiones en asociadas	9	540,720	147,288
Activos Intangibles		323,820	255,528
Derecho de llave negativo	10	(9,276)	(29,460)
Derecho de llave	11	14,460	30,456
Propiedades de Inversión	12	144,000	136,908
Propiedad, planta y equipo - neto	13	6,727,956	6,387,012
Propiedad revaluada		1,187,280	415,092
Activo por impuesto sobre la renta diferido		31,932	40,800
TOTAL ACTIVOS		14,818,500	12,708,216
PASIVO Y PATRIMONIO			
Sobregiros bancarios y prestamos	14	1,343,172	1,230,444
Proveedores y otras cuentas por pagar	15	1,476,716	1,060,335
Impuesto sobre la renta por pagar - corriente		356,670	84,787
Obligaciones bajo arrendamiento financiero	16	17,640	17,796
Obligaciones por beneficios de retiro		44,784	53,676
Provisiones	17	102,600	24,780
Obligaciones bajo arrendamiento financiero	18	11,076	14,928
Obligaciones por beneficio de retiro		400,572	412,050
Deudas Convertibles	19	291,924	0
Prestamos bancarios a mas de un año	20	4,664,748	5,698,824
Pasivo por impuesto sobre la renta diferido		185,364	76,464
Total pasivo		8,895,266	8,674,084
PATRIMONIO			
Capital social	21	2,640,000	1,440,000
Reservas de capital	22	347,384	240,000
Superávit por Revaluación	23	1,187,280	415,092
Utilidades o Perdidas del ejercicio		1,070,010	254,362
Utilidades acumuladas de ejercicios anteriores	24	678,560	1,684,678
Total patrimonio		5,923,234	4,034,132
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO		14,818,500	12,708,216

Representante Legal

Auditor Externo

Contador

Los valores plasmados son hipoteticos

Cuadro 3 Ilustración de Estado de Resultados que contiene una clasificación por naturaleza de los gastos

COMPAÑÍA EJEMPLO, S.A. DE C.V.

ESTADO DE RESULTADOS
AÑOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006 Y 2005
(En Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)

	Notas	2006	2005
Ingresos	25	14,689,176.00	10,412,532.00
Otros ingresos de operación		121,800.00	80,940.00
Cambios en inventarios de productos terminado y trabajo en proceso		65,352.00	87,948.00
Consumo de materias primas y materiales		(9,221,492.00)	(6,674,936.00)
Costo de personal		(2,974,812.00)	(2,682,444.00)
Depreciación		(391,128.00)	(241,620.00)
Otros gastos operativos		(398,400.00)	(275,580.00)
Costos de reestructuración	26	(219,600.00)	0.00
Utilidad de operaciones	27	1,670,896.00	706,840.00
Gastos financieros	28	(440,160.00)	(395,940.00)
Participación en utilidad de compañías asociadas		153,156.00	32,700.00
Utilidad de inversiones	29	48,256.00	21,076.00
Utilidad en disposición de operaciones discontinuadas		101,916.00	0.00
Utilidad antes de impuestos		1,534,064.00	364,676.00
Reserva legal		(107,384.48)	(25,527.32)
Gasto en impuesto sobre la renta		(356,669.88)	(84,787.17)
Utilidad neta del año		<u>1,070,009.64</u>	<u>254,361.51</u>

Representante Legal

Auditor Externo

Contador

Los valores plasmados son hipotéticos

Cuadro 4 Ilustración de Estado de Resultados que contiene una clasificación por función de los gastos

COMPañÍA EJEMPLO, S.A. DE C.V.

ESTADO DE RESULTADOS
 AÑOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006 Y 2005
 (En Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)

	Notas	2006	2005
Ingresos	25	14,689,176.00	10,412,532.00
Costo de los ingresos		<u>(9,551,324.00)</u>	<u>(7,929,212.00)</u>
Utilidad bruta		5,137,852.00	2,483,320.00
Otros ingresos de operación		121,800.00	80,940.00
Costos de distribución		(1,299,576.00)	(632,256.00)
Gastos de administración		(1,788,780.00)	(1,012,476.00)
Otros gastos operativos		(280,800.00)	(212,688.00)
Costos de reestructuración	26	<u>(219,600.00)</u>	<u>0.00</u>
Utilidad de operaciones	27	1,670,896.00	706,840.00
Gastos Financieros	28	(440,160.00)	(395,940.00)
Participación en utilidad de compañías asociadas		153,156.00	32,700.00
Utilidad de Inversiones	29	48,256.00	21,076.00
Utilidad en disposición de operaciones discontinuadas		<u>101,916.00</u>	<u>0.00</u>
Utilidad antes de impuestos		1,534,064.00	364,676.00
Reserva legal		(107,384.48)	(25,527.32)
Gasto en impuesto sobre la renta		<u>(356,669.88)</u>	<u>(84,787.17)</u>
Utilidad neta del año		<u><u>1,070,009.64</u></u>	<u><u>254,361.51</u></u>

Representante Legal

Auditor Externo

Contador

Los valores plasmados son hipotéticos

Los ingresos de las entradas de efectivo que se reflejan en el estado de de flujos de efectivo están disminuidos por los aumentos de los clientes y otras cuentas por cobrar y arrendamientos financieros por cobrar.

Cuadro 5 Método alternativo para presentar los cambios habidos en el patrimonio neto

COMPañÍA EJEMPLO, S.A. DE C.V.

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO

AÑOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006 Y 2005

(En Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)

	Capital Social	Reservas de Capital	Superavit de Revaluación	Utilidades acumuladas	Total Patrimonio
Saldos al 1 de Enero de 2005	1,440,000	240,000	461,268	1,755,631	3,896,899
Disminucion en revaluacion de terrenos y edificaciones			(48,588)		(48,588)
Incremento en el valor justo de coberturas derivadas					0
Incremento en el valor justo de inversiones disponibles para la venta			2,412		2,412
Ganancia neta (Pérdida) no reconocida en el estado de resultados	0	0	(46,176)	0	(46,176)
Transferido al estado de resultados					0
Dividendos				(96,480)	(96,480)
Utilidad neta del año				279,889	279,889
Transferido a reserva legal		84,787		(84,787)	0
Saldos al 31 de Diciembre de 2005	1,440,000	240,000	415,092	1,939,040	4,034,132
Incremento en revaluaciones de terrenos y edificaciones			776,508		776,508
Incremento en el valor justo de inversiones disponibles para la venta			3,012		3,012
Diferencias de cambio reconocidas en la conversion de operaciones en el exterior					0
Ganancia neta (Pérdida) no reconocida en el estado de resultados	0	0	779,520	0	779,520
Realizado por la disposicion de inversiones disponibles para la venta			(7,332)		(7,332)
Transferido a los resultados					0
Transferido a inventarios					0
Capitalizacion de utilidades	1,200,000			(1,200,000)	0
Dividendos				(60,480)	(60,480)
Utilidad neta del ejercicio				1,177,394	1,177,394
Transferido a reserva legal		107,384		(107,384)	0
Saldos al 31 de Diciembre de 2006	2,640,000	347,384	1,187,280	1,748,570	5,923,234

Los valores plasmados son hipoteticos

Cuadro 6 Ilustración del Estado de cambios en el patrimonio

COMPañÍA EJEMPLO, S.A. DE C.V.

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO
 AÑOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006 Y 2005
 (En Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)

	2006	2005
Superavit (Deficit) de revaluacion de Propiedades	776,508	(48,588)
Superavit (Deficit) de revaluacion de Inversiones	3,012	2,412
Diferencias de conversión en los estados financieros de entidades extranjeras		
Ganancia netas no reconocidas en el estado de resultados	779,520	(46,176)
Ganancia neta del periodo	<u>1,070,010</u>	<u>254,362</u>
Total ganancias y perdidas reconocidas	<u>1,849,530</u>	<u>208,186</u>
Efectos de los cambios en las políticas contables		<u>0</u>

Los valores plasmados son hipoteticos

Este ejemplo recoge una metodología que presenta los cambios en el patrimonio, que son pérdidas y ganancias, en un componente separado de los estados financieros. Si se escoge esta forma de presentación, se ha de ofrecer además, a través de las notas a los estados financieros la conciliación de los saldos iniciales y finales del capital emitido, reservas y ganancias acumuladas.

El estado de flujo de efectivo se recopila en el desarrollo de la NIF ES 7 Estado de flujo de efectivo.

Aclaratoria sobre notas explicativas a los Estados Financieros:

(Las siguientes notas son solo un ejemplo ilustrativo no comprende el juego completo de notas, para ampliar la información sobre notas a los estados financieros se recomienda consultar la "Guía para la preparación de estados financieros con base a normas de información financiera adoptadas en El Salvador" emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría).

COMPAÑÍA EJEMPLO, S.A. DE C.V.**NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS AL 31 DE DICIEMBRE DE
2006 Y 2005**

(En Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)

NOTA No. 1: ENTIDAD QUE REPORTA

La Compañía Ejemplo, S.A. de C.V. (la Compañía) es una sociedad anónima constituida de conformidad con las leyes de la República de El Salvador; bajo el régimen de capital variable. Para los propósitos de la administración, la Compañía está actualmente organizada en dos divisiones operativas: a) Bienes eléctricos, y b) Arrendamientos. En años anteriores, la Compañía estaba también operando en la fabricación y venta de juguetes; esta operación fué discontinuada desde el 30 Noviembre de 2006.

Los estados financieros se presentan en Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica, moneda de curso legal en la República de El Salvador.

Cuadro 7 Modelo de ejemplo de anexo a los Estados Financieros

Nota 10 Propiedad Planta y equipo

	Terrenos y edificaciones	Propiedades en construccion	Mobiliario y equipo	Total
Valor en libros al 01 de Enero de 2006	5,305,188	932,400	1,246,440	7,484,028
Adiciones	0	207,120	407,268	614,388
Desapropiaciones	0	0	(76,956)	(76,956)
Incremento por revaluaciones	499,032	0	0	499,032
Valor en libros al 31 de Diciembre de 2006	5,804,220	1,139,520	1,576,752	8,520,492
Composición:				
Al costo	0	1,139,520	1,576,752	2,716,272
Revaluados	5,804,220	0	0	5,804,220
Depreciacion acumulada al 01 de Enero de 2006	118,800	0	563,124	681,924
Cargo a gastos por depreciacion del año	158,676	0	59,940	218,616
Perdida por deterioro	0	0	49,560	49,560
Eliminado en disposiciones	0	0	(67,368)	(67,368)
Eliminado por revaluacion	(277,476)	0	0	(277,476)
Al 31 de diciembre de 2006	0	0	605,256	605,256
Valor neto en libros al 31 de Diciembre de 2005	5,186,388	932,400	683,316	6,802,104
al 31 de Diciembre de 2006	5,804,220	1,139,520	971,496	7,915,236

La pérdida por deterioro es por el mobiliario que ocurre en conexión con la reestructuración y discontinuación en la división de juguetes.

Los montos de mobiliario y equipo incluyen un total de US\$255,000.00 (2005: US\$140,000.00) adquiridos bajo arrendamientos financieros.

La compañía ha dado en garantía los terrenos y edificaciones por un monto en libros de aproximadamente US\$4.440,000.00 para asegurar prestamos bancarios.

NIF-ES N° 2**INVENTARIOS****1. Alcance de la Norma.**

Esta Norma es de aplicación a todas las existencias adquiridas y/o producidas con el ánimo de vender, define los criterios a tomar en cuenta sobre los costos y gastos que deben formar parte de las existencias y en qué momento deben reconocerse como gasto. Esta norma no aplica a existencias que son tratadas específicamente por otras normas.

2. Análisis de la Norma.

Esta Norma prescribe el tratamiento contable de las existencias, permite identificar qué costos y gastos relacionados forman parte de los productos y artículos adquiridos o producidos con el ánimo de vender, de forma que se puedan diferir como un activo hasta el momento en que los correspondientes ingresos sean reconocidos, así como los gastos en que se puede incurrir en el ejercicio como en el deterioro de valor de los mismos.

Las existencias deben ser valoradas al costo o al valor neto realizable, según cuál sea menor; Los costos comprenden el precio de adquisición, el costo de transformación (materiales, mano de obra y costos indirectos de fabricación) y otros costos en los que

se haya incurrido para dar a las existencias su condición y ubicación actual, pero no las diferencias de cambio.

Para los elementos de existencias que no son intercambiables, se atribuyen costos específicos a los elementos individuales específicos que conforman las existencias; para los elementos intercambiables, el costo se determina usando las fórmulas de Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS)-(FIFO) o Costo Promedio Ponderado. La fórmula Ultimas Entradas, Primeras Salidas (UEPS)-(LIFO) no está permitida.

Cuando se venden las existencias, el valor contable de éstas debe reconocerse como costo de venta en el período en que se registra el ingreso correspondiente. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable (VNR), así como todas las demás pérdidas en los inventarios, serán reconocidas en el período en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el VNR, se reconocerá como un aumento en el valor de los inventarios, en el período en el que tal recuperación tenga lugar.

3. Aplicación Práctica.

Industrias de Ropa, S.A. de C.V. es una empresa salvadoreña, que opera en un mercado de temporada, durante los últimos tres meses

de cada año su volumen de ventas alcanza niveles de tres a cuatro veces más de lo que vende normalmente en los primeros nueve meses, la empresa se dedica a la manufactura y comercialización de prendas de vestir en general, específicamente, adquiere, produce y vende jeans para caballeros y damas; cuenta con una trayectoria de más de 20 años en el mercado, experiencia que le ha permitido obtener la representación de marcas extranjeras de prestigio.

Caso I: Artículos Producidos.

Para hacer frente a la demanda de sus productos en la línea de caballeros, durante la temporada año 2006, la empresa manufactura 50,000 unidades de jeans en dos pedidos:

Agosto 2006	Septiembre 2006
Pedido N° 84 por 40,000 unidades de jeans para caballeros.	Pedido N° 85 por 10,000 unidades de jeans para caballeros.

Los costos incurridos son:

Industrias de Ropa, S.A. de C.V.
Control de Ordenes de Producción

Costos Incurridos	Línea de Productos: Jeans-Caballeros		
	Agosto	Septiembre	Total
	Pedido N°84	Pedido N°85	
Materias Primas	\$ 244,000.00	\$ 61,610.00	\$ 305,610.00
Mano de Obra Directa	\$ 213,500.00	\$ 53,908.75	\$ 267,408.75
Costo Indirectos de Fabricación	\$ 152,500.00	\$ 38,506.25	\$ 191,006.25
Costo de Producción	\$ 610,000.00	\$ 154,025.00	\$ 764,025.00

Los costos indirectos de fábrica consisten en:

Concepto	Pedido N° 84	Pedido N° 85	Total
Materiales Indirectos	\$ 53,375.00	\$ 13,477.19	\$ 66,852.19
Mano de Obra Indirecta	\$ 45,750.00	\$ 11,551.88	\$ 57,301.88
Depreciación Acumulada	\$ 22,875.00	\$ 5,775.94	\$ 28,650.94
Otros Costos	\$ 30,500.00	\$ 7,701.24	\$ 38,201.24
Total	\$ 152,500.00	\$ 38,506.25	\$ 191,006.25

Se considera el supuesto que los costos del pedido n° 85 se incrementaron en 1% para el mes de Septiembre, razón por la cual el costo de producción varía.

El departamento de producción reporta desperdicio de materiales por un 0.5% de las materias primas para ambos pedidos, las unidades solicitadas por el departamento de ventas fueron entregadas a bodega en un 100%, según pedido.

Del pedido n° 84 se despachó al crédito el 98% de la mercadería hacia los puntos de venta de los clientes, a un precio de venta por unidad de \$26.00 más I.V.A.; para el pedido n° 85 solo se despachó el 80% de la mercadería y se vendió bajo las mismas condiciones que el pedido anterior.

El costo unitario de producción determinado por pedido es:

Industrias de Ropa, S.A. de C.V. Sistema de Producción por Ordenes Específicas		
Costos Incurridos	Línea de Productos: Jeans-Caballeros	
	Agosto	Septiembre
	Pedido N° 84	Pedido N° 85
Materias Primas	\$ 244,000.00	\$ 61,610.00
Menos:		
Desperdicios de Materias Primas 0.5%	\$ 1,220.00	\$ 308.05
Materias Primas (Atribuibles a producción)	\$ 242,780.00	\$ 61,301.95
Mano de Obra Directa	\$ 213,500.00	\$ 53,908.75
Costo Primo	\$ 456,280.00	\$ 115,210.70
Costo Indirectos	\$ 152,500.00	\$ 38,506.25
Costo de Producción	\$ 608,780.00	\$ 153,716.95
Unidades Producidas	40000	10000
Costo Unitario de Producción	\$ 15.21950	\$ 15.37170

Para registrar la producción en proceso²⁵:

Fecha	Descripción	Parcial	Debe	Haber
Ago-Sept. 2006	Partida N° 1			
	<u>Producción en Proceso-Materiales</u>			
	Pedido N° 84	\$ 244,000.00		
	Pedido N° 85	\$ 61,610.00		
	<u>Producción en Proceso-Mano de Obra</u>			
	Pedido N° 84	\$ 213,500.00		
	Pedido N° 85	\$ 53,908.75		
	<u>Producción en Proceso-C.I.F.</u>			
	Pedido N° 84	\$ 152,500.00		
	Pedido N° 85	\$ 38,506.25		
	<u>Inventario de Materiales</u>			
	Materias Primas	\$ 305,610.00		
	Materiales Indirectos	\$ 66,852.19		
	Depreciación Acumulada			\$ 28,650.94
	Planillas por Pagar *			\$ 324,710.63
	<u>Efectivo y Otros Medios Líquidos</u>			
	Bancos			\$ 38,201.24
	V/Registro de la producción en proceso según pedido n° 84 y 85			
	Totales		\$ 764,025.00	\$ 764,025.00

²⁵La finalidad de este caso práctico no es darle tratamiento contable a los costos de la producción, sin embargo, se considera oportuno la inclusión de este registro contable.

* Las retenciones legales de ISSS, AFP y RENTA no se han considerado para efectos de este registro contable, por tal razón la cuenta planillas por pagar en este caso representa el valor liquidado a favor de los empleados.

Por el registro de los desperdicios de materiales:

Fecha	Descripción	Parcial	Debe	Haber
Ago-Sept. 2006	Partida N° 1 <u>Gastos Extraordinarios</u> Desperdicios de Materiales <u>Productos en Proceso-Materiales</u> Pedido N° 84 Pedido N° 85 V/Registro de desperdicios de materiales en pedido n° 84 y 85 durante los meses de Agosto y Septiembre 2006		\$ 1,528.05	
		\$ 1,528.05		\$ 1,528.05
		\$ 1,220.00		
		\$ 308.05		
	Totales		\$ 1,528.05	\$ 1,528.05

Al valuar las existencias bajo la fórmula del costo medio ponderado:

Industrias de Ropa, S.A. de C.V.

Hoja de Control de Inventarios

Metodo de Valuación: Costo Medio Ponderado

Producto: Jeans-Caballeros

Fecha	Descripción	Entradas			Salidas			Existencias		
		Unidades	C.U.	Valor	Unidades	C.U.	Valor	Unidades	C.U.	Valor
Ago-2006	Producción Pedido N° 84	40000	\$15.21950	\$608,780.00				40000	\$15.21950	\$608,780.00
Ago-2006	Venta				39200	\$15.21950	\$596,604.40	800	\$15.21950	\$12,175.60
Sep-2006	Producción Pedido N° 85	10000	\$15.37170	\$153,717.00				10800	\$15.29560	\$165,192.48
Sep-2006	Venta				8000	\$15.29560	\$122,364.80	2800	\$15.29560	\$42,827.68
	TOTALES	50000		\$762,497.00	47200		\$718,969.20			

El valor al que quedan valuados los inventarios es:

$$\text{Jeans - Caballeros} = \frac{\$15.21950 + \$15.37170}{2} = \$ 15.29560$$

Las existencias finales de Jeans para Caballeros son de 2800 unidades a un costo unitario de \$15.29560 y un costo total de \$42,827.68

Al registrar la salida de los productos de bodega por las ventas realizadas, se tiene:

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
Ago-Sept. 2006	Partida N° 1 <u>Cuentas por Cobrar</u> Clientes Locales <u>Costo de Ventas</u> Jeans-Caballeros <u>Inventarios</u> Jeans-Caballeros Debito Fiscal-I.V.A. Ventas V/Registro de venta de 47200 unidades de Jeans para caballeros a \$26.00 más I.V.A. c/u.		\$ 1,386,736.00	
		\$ 1,386,736.00		
		\$ 718,969.20	\$ 718,969.20	
		\$ 718,969.20		\$ 718,969.20
				\$ 159,536.00
				\$ 1,227,200.00
	Totales		\$ 2,105,705.20	\$ 2,105,705.20

Nótese que el costo de salida de la hoja de Kárdex es igual al abono de la cuenta Inventarios.

Utilizando la fórmula PEPS, se tiene:

Industrias de Ropa, S.A. de C.V.
Hoja de Control de Inventarios Metodo de Valuación: P.E.P.S. Producto: Jeans-Caballeros

Fecha	Descripcion	Entradas			Salidas			Existencias		
		Unidades	C.U.	Valor	Unidades	C.U.	Valor	Unidades	C.U.	Valor
Ago-2006	Producción Pedido N° 84	40000	\$15.21950	\$608,780.00				40000	\$15.21950	\$608,780.00
								800	\$15.21950	\$12,175.60
Ago-2006	Venta				39200	\$15.21950	\$596,604.40	800	\$15.21950	\$12,175.60
								800	\$15.21950	\$12,175.60
								10000	\$15.37170	\$153,717.00
Sep-2006	Producción Pedido N° 85	10000	\$15.37170	\$153,717.00				10800		\$165,892.60
					800	\$15.21950	\$12,175.60			
	Venta				7200	\$15.37170	\$110,676.24	2800	\$15.37170	\$43,040.76
Sep-2006					8000		\$122,851.84	2800		\$43,040.76
	TOTALES	50000		\$762,497.00	47200		\$719,456.24			

El registro contable es idéntico al aplicar la formula del costo medio ponderado excepto por la variación del costo de ventas.²⁶

En el caso de productos terminados que son importados para la venta, el costo de adquisición se determina por medio de retaceo.

²⁶ En este apartado no se incluyen los registros contables necesarios para contabilizar las diferentes operaciones incurridas en el proceso de producción, ni su correspondiente traslado al inventario de producto terminado, debido a que el objetivo es ver el origen del costo de los artículos que son producidos para luego ser vendidos.

Caso II: Artículos Fuera de Línea.

Transcurrido cuatro temporadas después de que la producción de los pedidos 84 y 85 se efectuó, las proyecciones de la gerencia comercial han determinado que el saldo de las existencias, serán vendidas a un precio de venta del 60% del costo más I.V.A., y será necesario incurrir en el 1% de gastos de comercialización.

Los inventarios deben reconocerse al cierre contable al costo o al Valor Neto Realizable (VNR), el que sea menor.

AJUSTE DE INVENTARIOS AL VALOR NETO REALIZABLE		
Descripción	Costo Medio Ponderado	PEPS
Inventarios (al costo)	\$42,827.68	\$43,040.76
Valor Razonable (60% s/costo)	\$25,696.61	\$25,824.46
Gastos de Comercialización (1%)	\$256.97	\$258.24
Valor Neto Realizable (VNR)	\$25,439.64	\$25,566.21
Ajuste a Inventarios	\$17,388.04	\$17,474.55

El registro contable para ajustar los inventarios al VNR bajo la fórmula del Costo Medio Ponderado es²⁷:

Fecha	Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida N° 1			
	<u>Gastos de Venta</u>		\$ 17,388.04	
	Pérdidas por Obsolescencia	\$ 17,388.04		
	<u>Estimación para la Obsolescencia de Inventarios</u>			\$ 17,388.04
	Jeans-Caballeros	\$ 17,388.04		
	V/Ajuste de Inventarios al Valor Neto Realizable al cierre contable			
	Totales		\$ 17,388.04	\$ 17,388.04

²⁷ El ajuste de los inventarios bajo el método PEPS, es idéntico al ajuste bajo el costo medio ponderado, con la diferencia de las cantidades a ajustar.

NIF-ES N° 7**ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO****1. Alcance de la Norma.**

Las empresas deben preparar un estado de flujo de efectivo de acuerdo con los requisitos establecidos en esta Norma, como parte integral de los estados financieros, para cada periodo para el cual se presentan. Lo anterior con el propósito de que los usuarios conozcan como la empresa genera y utiliza el efectivo y los equivalentes de efectivo.

2. Análisis de la Norma.

La importancia de la elaboración del Estado de Flujos de Efectivo se debe a que éste permite evaluar la capacidad de la empresa para generar flujos de efectivo positivos y sus equivalentes; además permite conocer las necesidades de la empresa para utilizar dichos flujos de efectivo. Este estado financiero debe estar diseñado para enfocar la atención en el movimiento del efectivo y de liquidez.

Al preparar este estado financiero, se debe informar acerca de los flujos de efectivo habidos durante el ejercicio, clasificándolos en actividades de operación (explotación), de inversión y de financiamiento.

Los Flujos de Efectivo de las actividades de operación son derivados principalmente de las actividades principales de la entidad. Por lo tanto, ellos resultan generalmente de las transacciones y otros acontecimientos que entran en la determinación del beneficio o pérdida neta.

Las actividades de inversión consisten en pagos de dinero en efectivo y entradas del mismo causado por las ventas de propiedades, planta y equipo, entre otros valores productivos a largo plazo no incluidas en el efectivo y equivalente de efectivo.

Las actividades de financiamiento son aquellas que dan por resultado cambios en el tamaño y composición del capital contable de la empresa así como los préstamos asumidos por ella.

Las empresas pueden utilizar cualquiera de los dos métodos siguientes:

- a) El método directo, según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos
- b) El método indirecto, según el cual el beneficio o pérdida neta se ajusta por los efectos de transacciones de una naturaleza que no sea en efectivo, cualquier diferimiento o acumulación de cobros por efectivo operativos futuros o pasados o pagos en efectivo, y las partidas de ingresos y

gastos asociados con los flujos de efectivo de inversión o financiación.

No obstante lo anterior, se recomienda utilizar el método directo ya que proporciona mayores elementos de juicio para el análisis financiero de los usuarios.

3. Aplicación Práctica.

El Balance de Situación Financiera y el Estado de resultado para la Compañía "Práctica Moderna" son los siguientes:

Práctica Moderna, S.A. de C.V.		
Balance de Situación General al 31 de Diciembre de 2006		
(Cifras expresadas en Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)		
	2006	2005
ACTIVO		
<u>Activo Corriente</u>		
Efectivo y otros medios líquidos	\$ 178,000.00	\$ 175,000.00
Cuentas por Cobrar	678,000.00	740,000.00
Inventarios	1,329,000.00	1,235,000.00
Gastos pagados por anticipado	21,000.00	17,000.00
Pagos anticipados de impuestos	35,000.00	29,000.00
Total de activo corriente	2,241,000.00	2,196,000.00
<u>Activo no Corriente</u>		
Propiedad, Planta y Equipo	1,596,000.00	1,538,000.00
-Depreciación acumulada	(857,000.00)	(791,000.00)
Propiedad, Planta y Equipo - Neto	739,000.00	747,000.00
Inversiones a Largo plazo	65,000.00	-
Total de activo no corriente	804,000.00	747,000.00
TOTAL DE ACTIVO	3,045,000.00	2,943,000.00
PASIVO Y PATRIMONIO		
<u>Pasivo Corriente</u>		
Préstamos bancarios	448,000.00	356,000.00
Cuentas por pagar	148,000.00	136,000.00
Impuestos por pagar	36,000.00	127,000.00
Total de pasivo corriente	632,000.00	619,000.00
<u>Pasivo no Corriente</u>		
Cuentas por pagar a largo plazo	617,000.00	586,000.00
Total de pasivo no corriente	617,000.00	586,000.00
<u>PATRIMONIO</u>		
Capital Social	782,000.00	782,000.00
Utilidades Retenidas	1,014,000.00	956,000.00
Total de Patrimonio	1,796,000.00	1,738,000.00
TOTAL DE PASIVO Y PATRIMONIO	3,045,000.00	2,943,000.00

Práctica Moderna, S.A. de C.V.	
Estado de Resultados del 1 de Enero al 31 de Diciembre de 2006	
(Cifras expresadas en Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)	
VENTAS	\$ 3,992,000.00
Menos: COSTO DE VENTAS	2,680,000.00
UTILIDAD BRUTA EN VENTAS	1,312,000.00
Menos:	
GASTOS DE OPERACIÓN	912,000.00
UTILIDAD DE OPERACIÓN	400,000.00
Menos:	
GASTOS DE NO OPERACIÓN	
Intereses	85,000.00
Utilidad antes de impuestos	315,000.00
Menos: Impuestos Sobre la Renta	114,000.00
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO	201,000.00

Al preparar la hoja de trabajo para elaborar el estado de flujos de efectivo por el método directo se tiene:

"Práctica Moderna"													
HOJA DE TRABAJO PARA EL ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO (Metodo Directo)													
(Cifras expresadas en dolares de los Estados Unidos de Norteamerica)													
CUESTA	Saldos año 2006		Saldos año 2005		Variaciones		Ref.	Eliminaciones		Ref.	Varaciones en efectivo		Ref.
	Debe	Haber	Debe	Haber	Deudor	Acreedor		Deudor	Acreedor		Deudor	Acreedor	
Efectivo y equivalentes de efectivo	\$ 178,000.00		\$ 175,000.00		\$ 3,000.00						\$ 3,000.00		11
Cuentas por Cobrar	678,000.00		740,000.00			\$ 62,000.00	A	62,000.00					
Inventarios	1,329,000.00		1,235,000.00		94,000.00				94,000.00	B			
Gastos pagados por anticipado	21,000.00		17,000.00		4,000.00				4,000.00	C			
Pagos anticipados por impuestos	35,000.00		29,000.00		6,000.00				6,000.00	D			
Propiedad, Planta y Equipo	1,596,000.00		1,538,000.00		58,000.00				58,000.00	E			
Inversiones a Largo plazo	65,000.00		-		65,000.00				65,000.00	F			
Préstmos bancarios		448,000.00		356,000.00		92,000.00	G	92,000.00					
Cuentas por pagar		148,000.00		136,000.00		12,000.00	H	12,000.00					
Impuestos por pagar		36,000.00		127,000.00	91,000.00				91,000.00	I			
Cuentas por pagar a largo plazo		617,000.00		586,000.00		31,000.00	J	31,000.00					
Depreciación acumulada		857,000.00		791,000.00		66,000.00	K	66,000.00					
Capital Social		782,000.00		782,000.00		-							
Utilidades Retenidas		1,014,000.00		956,000.00		58,000.00	M	58,000.00					
SUMAS	3,902,000.00	3,902,000.00	3,734,000.00	3,734,000.00	321,000.00	321,000.00							
CAUSAS DE LOS CAMBIOS EN EL EFECTIVO													
<u>Estado de Resultados al 31 de Dic. De 2006</u>													
Ventas		3,992,000.00							62,000.00	A		4,054,000.00	1
Costo de Ventas	2,680,000.00						B	94,000.00	12,000.00	H	2,762,000.00		2
Gastos de Operación	912,000.00						C	4,000.00	66,000.00	K	850,000.00		3
Gastos de No Operación- Intereses	85,000.00										85,000.00		4
Impuesto Sobre la Renta	114,000.00								114,000.00	L			
SUMAS	3,791,000.00												
Utilidad Neta		201,000.00							201,000.00	M, N			
TOTALES	3,992,000.00	3,992,000.00											
OTRAS CAUSAS DE FLUJOS													
Pago de impuestos							D, I,	211,000.00			211,000.00		5
Adiciones a los activos fijos							E	58,000.00			58,000.00		6
Inversiones a largo plazo							F	65,000.00			65,000.00		7
Incremento a los préstamos a corto plazo									92,000.00	G		92,000.00	8
Incremento a los préstamos a largo plazo									31,000.00	J		31,000.00	9
Dividendos pagados							N	143,000.00			143,000.00		10
SUMAS								896,000.00	896,000.00		4,177,000.00	4,177,000.00	

METODO DIRECTO		
"Práctica Moderna"		REF
Estado de Flujos de Efectivo para el año que terminó el 31 de diciembre de 2006 (Cifras expresadas en dolares de los Estados Unidos de Norteamérica)		
FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN		
Efectivo recibdo de los cliente	\$ 4,054,000.00	1
Efectivo pagado a proveedores, acreedores y empleados	(3,612,000.00)	2, 3
Efectivo generado por las operaciones	442,000.00	
Intereses pagados	(85,000.00)	4
Impuestos pagados	(211,000.00)	5
Flujos de efectivo antes de operaciones extraordinarias (+) o (-) Operaciones extraordinarias	146,000.00	
Efectivo neto por Actividades de Operación	146,000.00	
FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE INVERSIÓN		
Adquisición de propiedad, planta y equipo	(58,000.00)	6
Inversiones a largo plazo	(65,000.00)	7
Efectivo neto por Actividades de Inversión	(123,000.00)	
FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO		
Incremento en los préstamos a corto plazo	92,000.00	8
Incremento en los préstamos a largo plazo	31,000.00	9
Dividendos pagados	(143,000.00)	10
Efectivo neto por Actividades de Financiamiento	(20,000.00)	
Incremento neto de efectivo y equivalentes de efectivo	3,000.00	11
Efectivo u equivalentes de efectivo al inicio del período	175,000.00	
Efectivo u equivalentes de efectivo al final del período	178,000.00	

Al preparar el estado de flujos de efectivo por el método indirecto se tiene que conciliar la utilidad neta con las partidas de ajuste que no representaron flujos de efectivo:

<u>Conciliación de la utilidad neta con el efectivo neto provisto por las actividades de operación</u>	
UTILIDAD NETA	\$ 201,000.00
Ajuste para conciliar la utilidad neta con las entidades de cajas provistas por las actividades operacionales	
Ajustes por depreciación	\$ 66,000.00
Decremento en cuentas por cobrar	\$ 62,000.00
Incremento en inventarios	\$ (94,000.00)
Incremento en gastos pagados por anticipado	\$ (4,000.00)
Incremento en impuestos pagados por anticipado	\$ (6,000.00)
Incremento en cuentas por pagar	\$ 12,000.00
Decremento en impuestos por pagar	\$ (91,000.00)
Total de los ajustes	\$ (55,000.00)
ENTRADAS DE EFECTIVO NETAS POR LAS ACTIVIDADES DE OPERACIÓN	\$ 146,000.00

Las variaciones en los flujos de efectivo se determinan a continuación:

"Práctica Moderna"			
Hoja de Trabajo Flujo de Efectivo Metodo Indirecto			
(Cifras expresadas en dolares de los Estados Unidos de Norteamerica)			
	Saldo Balance al 2006	Saldo Balance al 2005	Ref.
ACTIVO			
<u>Activo Corriente</u>			
Efectivo y otros medios líquidos	\$ 178,000.00	\$ 175,000.00	\$ 3,000.00
Cuentas por Cobrar	678,000.00	740,000.00	(62,000.00)
Inventarios	1,329,000.00	1,235,000.00	94,000.00
Gastos pagados por anticipado	21,000.00	17,000.00	4,000.00
Pagos anticipados de impuestos	35,000.00	29,000.00	6,000.00
Total de Activo Corriente	2,241,000.00	2,196,000.00	45,000.00
<u>Activo no Corriente</u>			
Propiedad, Planta y Equipo	1,596,000.00	1,538,000.00	58,000.00
(-) Depreciación acumulada	(857,000.00)	(791,000.00)	(66,000.00)
Propiedad, Planta y Equipo - Neto	739,000.00	747,000.00	(8,000.00)
Inversiones a Largo plazo	65,000.00	-	65,000.00
Total de activo no corriente	804,000.00	747,000.00	57,000.00
TOTAL DE ACTIVO	3,045,000.00	2,943,000.00	102,000.00
PASIVO Y PATRIMONIO			
<u>Pasivo Corriente</u>			
Préstamos bancarios	448,000.00	356,000.00	92,000.00
Cuentas por pagar	148,000.00	136,000.00	12,000.00
Impuestos por pagar	36,000.00	127,000.00	(91,000.00)
Total de pasivo corriente	632,000.00	619,000.00	13,000.00
<u>Pasivo no Corriente</u>			
Cuentas por pagar a largo plazo	617,000.00	586,000.00	31,000.00
Total de pasivo no corriente	617,000.00	586,000.00	31,000.00
<u>PATRIMONIO</u>			
Capital Social	782,000.00	782,000.00	-
Utilidades Retenidas	1,014,000.00	956,000.00	58,000.00
Total de Patrimonio	1,796,000.00	1,738,000.00	58,000.00
TOTAL DE PASIVO Y PATRIMONIO	3,045,000.00	2,943,000.00	102,000.00

"Práctica Moderna"

Estado de Resultados del 1 de Enero al 31 de Diciembre de 2006
(Cifras expresadas en dolares de los Estados Unidos)

VENTAS	\$ 3,992,000.00
Menos: COSTO DE VENTAS	2,680,000.00
UTILIDAD BRUTA EN VENTAS	1,312,000.00
Menos:	
GASTOS DE OPERACIÓN	912,000.00
UTILIDAD DE OPERACIÓN	400,000.00
Menos:	
GASTOS DE NO OPERACIÓN	
Intereses	85,000.00
Utilidad antes de impuestos	315,000.00
Menos: Impuestos Sobre la Renta	114,000.00
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO	201,000.00

Cada una de las variaciones tiene un efecto en los flujos del efectivo ya sea como un incremento o como un decremento, tal como se muestra a continuación:²⁸

METODO INDIRECTO		REF.
"Práctica Moderna"		
Estado de Flujos de Efectivo para el año que terminó el 31 de diciembre de 2006 (Cifras expresadas en dolares de los Estados Unidos)		
FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN		
UTILIDAD NETA	\$ 201,000.00	1
Ajustes por depreciación	\$ 66,000.00	2
Decremento en cuentas por cobrar	\$ 62,000.00	3
Incremento en inventarios	\$ (94,000.00)	4
Incremento en gastos pagados por anticipado	\$ (4,000.00)	5
Incremento por impuestos pagados por anticipado	\$ (6,000.00)	6
Incremento en cuentas por pagar	\$ 12,000.00	7
Decremento en cuentas por pagar	<u>\$ (91,000.00)</u>	8
Flujos de efectivo antes de operaciones extraordinarias	\$ 146,000.00	
(+) o (-) Operaciones extraordinarias	<u>\$ -</u>	
Efectivo neto por Actividades de Operación	\$ 146,000.00	
FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE INVERSIÓN		
Adquisición de propiedad, planta y equipo	\$ (58,000.00)	9
Inversiones a largo plazo	<u>\$ (65,000.00)</u>	10
Efectivo neto por Actividades de Inversión	\$ (123,000.00)	
FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO		
Incremento en los préstamos a corto plazo	\$ 92,000.00	11
Incremento en los préstamos a largo plazo	\$ 31,000.00	12
Dividendos pagados	<u>\$ (143,000.00)</u>	13,14
Efectivo neto por Actividades de Financiamiento	\$ (20,000.00)	
Incremento neto de efectivo y equivalentes de efectivo	<u>\$ 3,000.00</u>	
Efectivo u equivalentes de efectivo al inicio del período	<u>\$ 175,000.00</u>	
Efectivo u equivalentes de efectivo al final del período	\$ 178,000.00	

Las referencias (REF.) que se presentan en el desarrollo de los casos prácticos planteados anteriormente se hacen exclusivamente para fines de comprensión.

²⁸ Adaptación de Seminario Taller sobre Normas Internacionales de Contabilidad, Estado de Flujos de efectivo, Junio 2003, Lic. Rivas Nuñez.

NIF-ES N° 8**POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES****CONTABLES Y ERRORES.****1. Alcance de la Norma.**

Esta Norma prescribe en la aplicación y selección de políticas contables, así como la contabilización de cambios en estas y en las estimaciones contables, y en la corrección de errores de ejercicios anteriores.

2. Análisis de la Norma.

Prescribe una jerarquía para la selección y aplicación de políticas contables:

- A) Normas e interpretaciones del IASB, teniendo en cuenta cualquier directriz de implantación del IASB.
- B) A falta de una norma, buscar los requisitos y las directrices incluidos en las normas e interpretaciones del IASB que se refieren a cuestiones similares y relacionadas; y las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de valoración de activos, pasivos, ingresos y gastos que se recogen en el Marco Conceptual.
- C) La Dirección también puede tener en cuenta los pronunciamientos mas recientes de otros organismos contables que utilicen un marco conceptual similar al de las NIIF para crear principios

contables, otra literatura contable y prácticas aceptadas del sector.

Las entidades seleccionarán y aplicaran políticas contables atendiendo a criterios de uniformidad con operaciones similares.

Se deben realizar cambios de políticas contables solo si lo exige una norma o interpretación, o si producen información más relevante y fiable.

Si una norma o interpretación exige un cambio de política contable, es necesario seguir los requisitos de transición de dicho pronunciamiento. Si no se especifica ninguno, o si el cambio es voluntario, aplicar la nueva política contable con efecto retrospectivo mediante la reexpresión de periodos anteriores. Si la reexpresión es imposible, incluir el efecto acumulativo del cambio en los resultados. Si no es posible determinar el efecto acumulativo, aplicar la nueva política de forma prospectiva.

Los cambios en las estimaciones contables (por ejemplo, un cambio en la vida útil de un activo) se contabilizan en el ejercicio en curso, o en ejercicios futuros, o en ambos (Sin reformulación).

Todos los errores deben corregirse mediante la reformulación de los importes comparativos del ejercicio y si el error se produjo antes del primer periodo presentado, mediante la reformulación del balance inicial.

Son obligatorias las revelaciones sobre cambios contables, cambios en las estimaciones y correcciones de errores.

3. Aplicación Práctica.

Caso I: Cambio en las políticas contables

A inicios de 2006, Gamma S.A. cambió de política contable para el tratamiento de los costos por intereses que son directamente atribuibles a la adquisición de una central hidroeléctrica en curso de construcción, para su uso posterior por parte de la empresa. En periodos anteriores, Gamma había capitalizado tales costos con base al punto alternativo permitido por NIF ES 23, Costos por Intereses. La empresa ha decidido cargar a resultados, en lugar de capitalizar, tales costos, para cumplir con el tratamiento por punto de referencia fijado en la mencionada NIF-ES.

Tal cambio se debe a que los analistas financieros han visto en la evolución de la normativa contable, la posible eliminación en el futuro del mencionado método alternativo que afecta directamente el valor de la central hidroeléctrica y que en un futuro la depreciación podrían encarecer sus costos o gastos y distorsionar su información con respecto al mercado.

Gamma capitalizó US\$2,600.00 de costos por intereses en 2005, y US\$5,200.00 en periodos anteriores a ese año. Todos los costos por

intereses incurridos en periodos anteriores, con motivo de la construcción de la central hidroeléctrica, fueron capitalizados.

Los registros contables de Gamma, para 2006, muestran unos resultados de las actividades ordinarias, antes de intereses e impuestos, de US\$30,000.00; los gastos financieros son US\$3,000.00 debido al incremento de la línea de crédito y el avance de la construcción de la central (Todos relativos al periodo corriente), y los impuestos sobre las ganancias ascienden a US\$6,278.00

Gamma no ha cargado cantidad alguna en concepto de depreciación de la central, puesto que no esta todavía en uso.

En 2005, Gamma presento la siguiente información:

Ganancia de las actividades ordinarias, antes de Intereses e impuestos	18,000
Gasto por intereses	0
ACUMULADO INTERESES NO REGISTRADOS	
Ganancia de las actividades ordinarias antes de impuestos	18,000
Reserva legal (7%)	(1,260)
Impuesto a las ganancias (25%)	(4,185)
Ganancia neta del periodo	<u>12,555</u>

Las ganancias retenidas al principio de 2005 eran de US\$20,000.00 y al finalizar ese año de US\$32,555.00

Gamma, S.A.
Extracto del estado de resultados

	<u>2006</u>	<u>2005</u> (Corregido)
Ganancia de las actividades ordinarias, antes de Intereses e impuestos	30,000	18,000
Gasto por intereses	(2,600)	(3,000)
Ganancia de las actividades ordinarias antes de impuestos	27,400	15,000
Reserva legal	(1,918)	(1,050)
Impuesto a las ganancias	(6,371)	(4,185)
Ganancia neta del periodo	<u>19,112</u>	<u>9,766</u>

Gamma, S.A.

Estado de variación en las ganancias retenidas

	2006	2005 <u>(Corregido)</u>
Ganancias retenidas iniciales según, la información previa (años anteriores \$20,000 + 12,555 año 2005)	32,555	20,000
Cambio en criterio contable relacionado con capitalización de intereses (Ajustes netos por 2,481 en 2006 y por 1,573 en 2005) (Nota X)	<u>(6,417)</u>	<u>(3,627)</u>
Ganancias retenidas iniciales corregidas	26,139	16,373
Ganancia neta del periodo	<u>19,112</u>	<u>9,766</u>
Ganancia retenidas finales	<u>45,250</u>	<u>26,139</u>
Nota X	Costo por Intereses del 2005	Costo por Intereses Anteriores a 2005
	3,000	5,200
	<u>5,200</u>	<u>5,200</u>
Sub - Total	8,200	5,200
Tasa Reserva	0.07	0.07
(1)	(574)	(364)
Sub - Total Neto despues de reserva legal	7,626	4,836
Tasa impositiva	0.25	0.25
Sub - Total Neto despues impuestos (2)	(1,907)	(1,209)
Impuesto Fiscal pagado sin cambio de politica	4,185	
Impuesto Financiero con cambio de politica	(3,488)	
Sub - Total Neto despues de exceso de impuestos (3)	697	
(1)mas (2)mas (3)	(2,481)	(1,573)
Ajuste a las utilidades neto de reserva e impuestos	6,417	3,627

Este asiento contable se establece como un ajuste a finales del 2006 cuando ya el cierre del 2006 está elaborado por tal razón se ajusta el impuesto por pagar del ejercicio, las utilidades y la reserva; el ajuste de ejercicios anteriores se considera como gasto no deducible.

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
31-Dic-06	Partida N° 1		
	<u>Gastos No Deducibles</u>		
	Gastos de Ejercicios Anteriores	\$ 1,209.00	
	Utilidades Retenidas	\$ 3,627.00	
	Utilidades del Ejercicio	\$ 2,790.00	
	Reserva Legal	\$ 574.00	
	<u>Construcciones en Proceso</u>		\$ 8,200.00
	Planta		
	V/Registro de los efectos de cambio de politica contable al dejar de contabilizar intereses de la central hidroelectrica.		
	TOTALES	\$ 8,200.00	\$ 8,200.00

Extracto de las notas a los estados financieros

En 2006, Gamma ha cambiado de política contable respecto al tratamiento de los costos por intereses relacionados con la central hidroeléctrica en construcción, para su posterior uso por la propia empresa.

Caso II: Cambio en las Estimaciones Contables:

Una empresa posee al 01-01-2010 un activo fijo que se adquirió el 01-01-2000 por un costo de adquisición de \$12,000.00; la vida útil estimada en el momento de la adquisición fué 15 años, depreciándose linealmente. En el año 2010 se alarga la vida útil del activo en 3 años mas de lo previsto inicialmente, esto mediante la revisión de un técnico y su emisión de informe.

Debe contabilizar la cuota de depreciación del año 2010

- Cuota de depreciación anual, hasta el ejercicio 2009:

$$12,000 / 15 = 800$$

- Depreciación acumulada al 31-12-2009

$$800 \times 10 = 8,000$$

- Importe pendiente de depreciar:

$$12,000 - 8,000 = 4,000$$

- Cuota de depreciación ejercicio 2010 y siguientes:

$$4000 / (5 + 3) = 500$$

Fecha	Descripción	Parcial	Debe	Haber
31/12/2010	Partida N° 1			
	<u>Gastos</u>		\$500.00	
	Depreciacion	\$500.00		
	<u>Depreciacion acumulada</u>			\$500.00
	V/Registro depreciacion del año 2010			

Esta cuota se registrará del 2010 al 2017.

De acuerdo a la norma el cambio en una estimación contable, se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del periodo en que tiene lugar si solo afecta a un solo periodo; o en

el resultado del periodo en que tiene lugar el cambio y los futuros si afectase a varios periodos.²⁹

Caso III: Caso práctico de Errores:

A lo largo de 2006, Beta S.A. descubrió que ciertos productos, vendidos en 2005, fueron indebidamente incluidos en el inventario realizado al 31 de diciembre de 2005, por importe de US\$6,500.00 subvaluando el costo de ventas por el mismo valor; los registros contables de Beta para 2006 muestran que las ventas han sido de US\$104,000.00; el costo de los productos vendidos ha sido de US\$86,500.00 (Incluyendo por error los US\$6,500.00 más del inventario inicial), y el impuesto sobre las ganancias de US\$4,375.00

Al 31 de diciembre de 2005, Beta presento la siguiente información:

	Con error	Debio ser sin error
Ventas	73,500	73,500
Costo de los productos vendidos	(53,500)	<u>(60,000)</u>
Ganancias de las actividades ordinarias antes de impuestos	<u>20,000</u>	<u>13,500</u>
Reserva legal	(1,400)	(945)
Impuesto a las ganancias	<u>(4,650)</u>	<u>(3,139)</u>
Ganancia neta del periodo	<u>13,950</u>	<u>9,416</u>

Las ganancias de resultados retenidos al comienzo de 2005 eran US\$20,000.00; y el saldo final que exhibían las mismas fue de US\$33,950.00 (US\$20,000.00 acumuladas más \$13,950.00 año 2005 con error)

²⁹ Normas Internacionales de Información Financiera 2005, Nic 8, Pag. 396, Párrafo 36

BETA, S.A.
Extracto del estado de resultados 2005 y 2006

	2005	2006
	<u>(Corregido)</u>	
Ventas	73,500	104,000
Costo de los productos vendidos	(60,000)	(80,000)
Ganancias de las actividades ordinarias antes de impuestos	13,500	24,000
Reserva legal	(945)	(1,680)
Impuesto a las ganancias	(3,139)	(5,580)
Ganancia neta del periodo	9,416	16,740

BETA, S.A.
Estado de variación en las ganancias retenidas

	2005	2006
	<u>(Corregido)</u>	
Ganancias retenidas iniciales según, la información previa	20,000	33,950
Corrección del error fundamental (Neto de reserva e impuestos por 1,966) (Nota X)	0	(4,534)
Ganancias retenidas iniciales corregidos	20,000	29,416
Ganancia neta del periodo	9,416	16,740
Ganancia retenidas finales	29,416	46,156

Nota X

	Costo Incluido incorrectament en el 2005
Sub - Total	6,500
Tasa Reserva	0.07
(1)	(455)
Sub - Total Neto despues de reserva legal	6,045
Tasa impositiva	0.25
Sub - Total Neto despues impuestos	(1,511)
(1)mas (2)	(1,966)
Ajuste a las utilidades neto de reserva e impuestos	4,534

El asiento contable se establece como una corrección a las utilidades de ejercicios anteriores, la empresa por el impuesto sobre la renta pagado se considera no deducible para el presente ejercicio también existe una disminución de la reserva legal por el costo no reconocido en su momento.

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
31/12/2006	Partida N° 1			
	<u>Gastos No deducibles</u>		\$1,511.25	
	Gastos de ejercicios anteriores			
	<u>Utilidades retenidas</u>		\$4,533.75	
	<u>Reserva legal</u>		\$455.00	
	<u>Inventario</u>			\$6,500.00
	V/Registro de los efectos de correccion de errores en los inventarios			

Extracto de las notas a los estados financieros

Cierta cantidad de productos, vendidos en 2005, fueron incluidos incorrectamente en el inventario a 31 de diciembre de 2005 por importe de US\$6,500.00 Los estados financieros de 2005 han sido enmendados para corregir tal error.

NIF-ES N° 10

HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DE LA FECHA DEL BALANCE

1. Alcance de la Norma.

Esta Norma es aplicable a eventos que causan o no ajustes en los estados financieros, así como en la información a revelar correspondiente a los hechos producidos entre la fecha del balance y la fecha de autorización de los mismos.

2. Análisis de la Norma

Las empresas durante el desarrollo de sus operaciones, sean éstas o no del giro normal, muchas veces presentan situaciones en las cuales existe cierto grado de incertidumbre respecto a poder lograr recuperar un derecho explícito o implícito en cualesquiera de los rubros de sus activos o, por el contrario, si tales situaciones le producirá el constituir un pasivo y, consecuentemente, incurrir en gastos no previstos al momento del pago del pasivo constituido.³⁰

Debido a esta situación la norma en estudio nos dice cuándo un evento causa o no un ajuste, o simplemente se requiere de una divulgación al momento de elaborar los Estados Financieros para que éstos sean confiables para los usuarios.

³⁰ Análisis teórico práctico de las Normas Internacionales de Contabilidad de la 1 a la 22, su aplicabilidad e incidencia en los Estados Financieros; Jorge Enrique Serrano Orellana..., pág. 77

Los hechos posteriores a la fecha del balance son todos aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se han producido entre la fecha del balance y la fecha de autorización de emisión de los estados financieros.

Hechos que implican ajustes: ajustar los estados financieros para reflejar aquellos hechos que suministran evidencia de condiciones que existían en la fecha del balance, como la resolución de un juicio después de la fecha del balance.

Hechos que no implican ajustes: no ajustar los estados financieros para reflejar hechos que aparecieron después de la fecha del balance, tales como una reducción en los precios de mercado después del cierre del ejercicio, que no cambie la valoración de inversiones a la fecha del balance.

Los dividendos propuestos o declarados con respecto a instrumentos de capital después de la fecha del balance no deberán registrarse como pasivo en la fecha del balance. Es obligatorio revelar información al respecto.

Una entidad no deberá preparar sus estados financieros bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento si los hechos posteriores a la fecha del balance indican que esta hipótesis no es apropiada.

3. Aplicación Práctica.

Caso I: Hechos posteriores a la fecha del Balance y antes de la fecha de autorización de los estados financieros que requieren ajustes

a) El 31 de enero del 2006, la administración conoce la resolución de un juez en donde se condena a la empresa al pago de indemnizaciones, por un monto de \$ 20,000.00 al personal que dejó de laborar para la empresa en noviembre de 2005.

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
31-dic-05	Partida N° 1		
	<u>Costo o Gasto</u>	\$ 20,000.00	
	Indemnizaciones		
	<u>Provisión para Obligaciones Laborales</u>		\$ 20,000.00
	Indemnizaciones		
	V/Provisión al cierre contable de gasto por indemnización según resolución por litigio laboral		
	Totales	\$ 20,000.00	\$ 20,000.00

Al final del año esta cuenta de gastos es liquidada contra la cuenta de pérdidas y ganancias.

Nota: En este caso hay que hacer un ajuste en los estados financieros correspondientes al ejercicio que terminó en el 2005, debido a que este hecho ya estaba en proceso al terminar el año mencionado, solamente se esperaba la resolución del juez.

Los saldos de la cuenta de pasivos laborales antes y después del ajuste sería:

Antes del ajuste		Después del ajuste	
Pasivos Laborales	75,000.00	Pasivos Laborales	75,000.00
		Pasivos Laborales	20,000.00
	75,000.00		95,000.00

b) Dentro de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 2005 se incluyen \$ 5,000.00 por ventas al cliente X. En el mes de febrero/06 al realizar la circularización de saldos, la Administración conoció que dicho cliente falleció en el mes de enero y no existen otros responsables solidarios.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31-Dic-05	Partida N° 2		
	<u>Gastos de Venta (o administración)</u>	5,000.00	
	Cuentas Incobrables		
	Cuentas por Cobrar		5,000.00
	V/ por el fallecimiento del cliente con referencia N°1592, y agotamiento de las garantías colaterales		

Nota: En esta situación la norma requiere que se realice un ajuste debido a que este saldo corresponde a operaciones realizadas en el 2005, aunque el cliente haya fallecido en Enero 2006.

Al igual que en el caso anterior esta cuenta es liquidada contra la cuenta contable pérdida y ganancias.

El saldo de las cuentas por cobrar antes y después del ajuste sería como sigue:

Antes del ajuste		Despues del ajuste	
Cuentas por Cobrar	100,000.00	Cuentas por Cobrar	100,000.00
		Cuentas Incobrables	(5,000.00)
	100,000.00		95,000.00

c) La revisión de estados financieros al 31 de diciembre de 2005 que desarrolla la firma auditoría "X" en febrero de 2006, ha identificado que el producto "Z" incluido en el inventario se está vendiendo a partir del mes de enero/06 por debajo del costo, debido a la introducción del producto Z+ el cual desplaza al

producto Z. El precio de costo es de \$ 50,000.00, el precio de venta neto es de \$ 35,000.00. Los gastos adicionales para realizar dicha venta fueron de \$ 2,000.00

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31-Dic-05	Partida N° 3		
	<u>Gastos de Venta</u>	17,000.00	
	Obsolescencia de Inventario		17,000.00
	Estimación para la Obsolescencia de Inventario		
	V/ ajuste a inventario a valor neto realizable que es menor que el costo de acuerdo a NIF ES 2		

Nota: En este caso hay que realizar un ajuste debido a que la NIF ES 2 establece que el valor al que debe quedar registrado el inventario es costo o valor neto realizable el que sea el menor.

Al igual que en el caso anterior al final del año esta cuenta es liquidada contra la cuenta de pérdidas y ganancias.

El saldo de la cuenta Inventarios antes y después del ajuste sería como sigue:

Antes del ajuste		Después del ajuste	
Inventarios	50,000.00	Inventarios	50,000.00
		Estimación por Obsolescencia	(17,000.00)
	50,000.00		33,000.00

Caso II: Hechos posteriores a la fecha del Balance y antes de la autorización de los de los estados financieros que no requieren ajustes (ejemplos).

a) La empresa ha conocido que el edificio de su propiedad sufrió algunos daños valorados en \$ 10,000.00, derivados de un terremoto ocurrido el 13 de enero de 2006. Los estados financieros al 31 de diciembre de 2005, aún no han sido autorizados. El costo de

adquisición del edificio es de \$1.000,000.00 y su valor neto al final del 2005 es de \$850,000.00

Comentario: Aplicando el principio de materialidad la operación anterior no requiere ajuste al 31 de diciembre de 2005, Suponiendo que los daños ascendieran a \$100,000.00 esto no requiere que los estados financieros sean ajustados porque es un suceso ocurrido en el siguiente año, solamente se requiere que en las notas a los estados financieros esta situación sea revelada.

b) Con fecha 20 de febrero de 2006 la empresa recibió notificación del Ministerio del Medio Ambiente de que las maquinarias utilizadas en la planta de producción en Santa Ana, cuyo costo representa el 35% de los activos totales de la Compañía, no podrán ser utilizadas a partir de la fecha de notificación debido a que no cumplen los requisitos de ley.

Comentario: No se requiere ajuste debido a que tal restricción comienza a partir de febrero de 2006 y corresponderá al período en que ocurre tal evento; Es necesario aclarar que una vez pasada la fecha del balance y la fecha de autorización de los mismos la NIF ES 10 ya no es aplicable debido a que no es posible aplicar mas cambios o revelaciones en los mismos para eventos que pudieran resultar, estos deberán ser tratados bajo la NIF ES 8, en lo que le fuera aplicable.

NIF-ES N° 11**CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN****1. Alcance de la Norma.**

Se aplica para contabilizar los contratos de construcción en los estados financieros de los contratistas.

2. Análisis de la Norma.

Generalmente en los contratos de construcción resulta difícil reconocer simultáneamente los ingresos y costos relacionados, debido a que muchas veces la ejecución de éstos abarca más de un ejercicio contable.

Bajo esta Norma se prescribe el tratamiento contable que debe dársele a los ingresos ordinarios provenientes de los contratos de construcción, así como sus costos y gastos relacionados, utilizando los criterios establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros.

La Norma establece el Método de Porcentaje de Terminación, como el método para tratar contablemente los contratos de construcción, el cual bajo condiciones definidas exige la asignación de los ingresos por ventas y gastos sobre los períodos contables respectivos.

No obstante, la norma establece que, cuando el desenlace final del contrato no se pueda estimar con suficiente fiabilidad, la empresa se abstendrá de reconocer beneficio alguno³¹, lo cual supone en la práctica, la aplicación del Método de Contrato Terminado, ya que este método difiere el reconocimiento de los beneficios hasta la finalización del proyecto.

Los ingresos del contrato deben comprender el importe acordado en el contrato inicial junto con cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos en la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso y siempre que sean susceptibles de valoración fiable.

Los costos del contrato deben comprender los costos que se relacionen directamente con el contrato específico, los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general y puedan ser imputados al contrato, y cualquier otro costo que se pueda cargar al cliente, según los términos pactados en el contrato.

Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos y los costos deben ser reconocidos en los resultados como tales, con referencia al estado de realización de la actividad consecuencia del contrato (método del porcentaje de realización o grado de avance).

³¹ Párrafo 33, NIF ES 11 Contratos de Construcción, Edición 2005.

Si el resultado no puede estimarse con suficiente fiabilidad, no deberá registrarse ningún beneficio. Por el contrario, los ingresos del contrato sólo deben reconocerse en la medida en que se prevea la recuperación de los costos incurridos por causa del contrato, y los costos del contrato deberán reconocerse en el ejercicio en que se incurran.

Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder de los ingresos totales derivados del contrato, la pérdida esperada deberá reconocerse inmediatamente en la cuenta de resultados del período en que tal situación se determine.

3. Aplicación Práctica.

Los siguientes datos pertenecen a un contrato de construcción a largo plazo, tratado contablemente por el método del porcentaje de realización y el método de contrato terminado. El valor del contrato es por \$2.000,000.00.

La siguiente tabla hace referencia a la forma en que evoluciona el desarrollo del proyecto.

Concepto	20x5	20x6	20x7	TOTALES
Costos Incurridos durante el año	\$ 500,000.00	\$ 700,000.00	\$ 300,000.00	\$ 1,500,000.00
Facturacion del año	\$ 400,000.00	\$ 700,000.00	\$ 900,000.00	\$ 2,000,000.00
Cobranzas del año	\$ 200,000.00	\$ 500,000.00	\$ 1,300,000.00	\$ 2,000,000.00

El grado de terminación de la obra se determina sobre la base de los costos incurridos, el beneficio bruto realizado es:

Valor contrato	\$2.000,000.00
Costos del proyecto	<u>\$1.500,000.00</u>
Beneficio bruto esperado	\$ 500,000.00

La distribución de los beneficios se hará de acuerdo con la proporción de los costos incurridos de la siguiente manera:

Año	Costos	Costos Acumulados	% Avance por Periodo	% Avance Acumulado	Beneficio Bruto Esperado	Beneficios por Periodo	Beneficios Acumulados
20x5	\$ 500,000.00	\$ 500,000.00	33.33%	33.33%		\$ 166,650.00	\$ 166,650.00
20x6	\$ 700,000.00	\$ 1,200,000.00	46.67%	80.00%	\$ 500,000.00	\$ 233,350.00	\$ 400,000.00
20x7	\$ 300,000.00	\$ 1,500,000.00	20.00%	100.00%		\$ 100,000.00	\$ 500,000.00
TOTAL	\$ 1,500,000.00		100.00%		\$ 500,000.00	\$ 500,000.00	

Registros contables bajo el Método del Porcentaje de Avance:

Año 20x5

Fecha	Descripción	Cargos	Abonos
	Partida N° 1		
	Construcciones en Proceso	\$ 500,000.00	
	Efectivo y Otros Medios Liquidados (o Pasivo)		\$ 500,000.00
	V/Costos del proyecto año 20x5		
	Totales	\$ 500,000.00	\$ 500,000.00

Fecha	Descripción	Cargos	Abonos
	Partida N° 2		
	Cuentas por Cobrar	\$ 400,000.00	
	Anticipo de Clientes-Proyectos		\$ 400,000.00
	V/Facturación anticipada del proyecto año 20x5		
	Totales	\$ 400,000.00	\$ 400,000.00

Fecha	Descripción	Cargos	Abonos
	Partida N° 3		
	Efectivo y Otros Medios Liquidados	\$ 200,000.00	
	Cuentas por Cobrar		\$ 200,000.00
	V/Cobro facturación proyecto año 20x5		
	Totales	\$ 200,000.00	\$ 200,000.00

Fecha	Descripción	Cargos	Abonos
	Partida N° 4		
	Construcciones en Proceso	\$ 166,650.00	
	Ingresos Corrientes		\$ 166,650.00
	V/Ingresos devengados proyecto año 20x5		
	Totales	\$ 166,650.00	\$ 166,650.00

Año 20x6

Año	Descripción	Cargos	Abonos
	Partida N° 1		
	Construcciones en Proceso	\$ 700,000.00	
	Efectivo y Otros Medios Liquidos (o Pasivo)		\$ 700,000.00
	V/Costos del proyecto año 20x6		
	Totales	\$ 700,000.00	\$ 700,000.00

Año	Descripción	Cargos	Abonos
	Partida N° 2		
	Cuentas por Cobrar	\$ 700,000.00	
	Anticipo de Clientes-Proyectos		\$ 700,000.00
	V/facturación anticipada del proyecto año 20x6		
	Totales	\$ 700,000.00	\$ 700,000.00

Año	Descripción	Cargos	Abonos
	Partida N° 3		
	Efectivo y Otros Medios Liquidos	\$ 500,000.00	
	Cuentas por Cobrar		\$ 500,000.00
	V/Cobro facturación proyecto año 20x6		
	Totales	\$ 500,000.00	\$ 500,000.00

Año	Descripción	Cargos	Abonos
	Partida N° 4		
	Construcciones en Proceso	\$ 233,350.00	
	Ingresos Corrientes		\$ 233,350.00
	V/Ingresos devengados proyecto año 20x6		
	Totales	\$ 233,350.00	\$ 233,350.00

Año 20x7

Año	Descripción	Cargos	Abonos
	Partida N° 1		
	Construcciones en Proceso	\$ 300,000.00	
	Efectivo y Otros Medios Liquidos (o Pasivo)		\$ 300,000.00
	V/Costos del proyecto año 20x7		
	Totales	\$ 300,000.00	\$ 300,000.00

Año	Descripción	Cargos	Abonos
	Partida N° 2		
	Cuentas por Cobrar	\$ 900,000.00	
	Anticipo de Clientes-Proyectos		\$ 900,000.00
	V/facturación anticipada del proyecto año 20x7		
	Totales	\$ 900,000.00	\$ 900,000.00

Año	Descripción	Cargos	Abonos
	Partida N° 3		
	Efectivo y Otros Medios Liquidos	\$ 1,300,000.00	
	Cuentas por Cobrar		\$ 1,300,000.00
	V/Cobro facturación proyecto año 20x7		
	Totales	\$1,300,000.00	\$1,300,000.00

Año	Descripción	Cargos	Abonos
	Partida N° 4		
	Construcciones en Proceso	\$ 100,000.00	
	Ingresos Corrientes		\$ 100,000.00
	V/Ingresos devengados proyecto año 20x7		
	Totales	\$ 100,000.00	\$ 100,000.00

Al realizar la mayorización de las cuentas se tiene:

Construcciones en Proceso		Anticipo de Clientes-Proyectos		Efectivo y Equivalentes de Efectivo				
(1)-2005	\$ 500,000.00		\$ 400,000.00	(2)-2005	(3)-2005	\$ 200,000.00	\$ 500,000.00	(1)-2005
(4)-2005	\$ 166,650.00		\$ 700,000.00	(2)-2006	(3)-2006	\$ 500,000.00	\$ 700,000.00	(1)-2006
(1)-2006	\$ 700,000.00		\$ 900,000.00	(2)-2007	(3)-2007	\$ 1,300,000.00	\$ 300,000.00	(1)-2007
(4)-2006	\$ 233,350.00	(5)-2007	\$ 2,000,000.00			\$ 2,000,000.00	\$ 1,500,000.00	
(1)-2007	\$ 300,000.00		\$ 2,000,000.00			\$ 500,000.00		
(4)-2007	\$ 100,000.00							
	\$ 2,000,000.00	\$ 2,000,000.00						
	\$ 2,000,000.00	\$ 2,000,000.00						

Cuentas por Cobrar		Ingresos Corrientes	
(2)-2005	\$ 400,000.00	\$ 200,000.00	(3)-2005
(2)-2006	\$ 700,000.00	\$ 500,000.00	(3)-2006
(2)-2007	\$ 900,000.00	\$ 1,300,000.00	(3)-2007
	\$ 2,000,000.00	\$ 2,000,000.00	

El siguiente registro contable se realiza para liquidar la cuenta construcciones en proceso y anticipo de clientes-proyectos.

Año	Descripción	Cargos	Abonos
	Partida N° 5		
	Anticipo de Clientes-Proyectos	\$ 2,000,000.00	
	Construcciones en Proceso		\$ 2,000,000.00
	V/Liquidación de cuenta construcciones en proceso y anticipo de clientes-proyectos		
	Totales	\$2,000,000.00	\$2,000,000.00

A finales de cada año durante el cual el contrato está en proceso, el exceso de la cuenta de Construcciones en Proceso sobre la cuenta de Anticipo de Clientes-Proyectos, se presenta como un activo corriente.

Al efectuar los registros contables bajo el Método de Contrato Terminado, la cuenta construcciones en proceso acumulará un saldo de \$1.500,000.00, lo que representa el valor del costo acumulado en dicha cuenta al finalizar el proyecto.

El registro contable para liquidar la cuenta es:

Año	Descripción	Cargos	Abonos
	Partida N° 1		
	Anticipo de Clientes-Proyectos	\$ 2,000,000.00	
	Construcciones en Proceso		\$ 1,500,000.00
	Ingresos Corrientes		\$ 500,000.00
	V/Liquidación de cuenta construcciones en proceso y reconocimiento de los ingresos del proyecto.		
	Totales	\$2,000,000.00	\$2,000,000.00

En la práctica, el tratamiento contable que se utiliza al aplicar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos (US GAAP, por sus siglas en Inglés) es generalmente similar al permitido por las NIF ES.

Bajo US GAAP, el método del porcentaje de terminación y el método del contrato terminado se permiten, el método del porcentaje de terminación se cita como el método preferido y generalmente utilizado; el método del contrato terminado; se utiliza solo en circunstancias cuando las estimaciones de costos a la terminación y extensión del progreso hacia la terminación no son razonablemente confiables³²

³² Caso práctico tomado de Miller, "Guía de NIC/NIIF", Alexander, Archer, 2005-2006, Capítulo 11, Págs. 11.03-11.08.

NIF-ES N° 12**IMPUESTOS A LAS GANANCIAS****1. Alcance de la Norma.**

Se debe aplicar en la contabilización del impuesto sobre las ganancias, lo que incluye todos los impuestos ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición, incluye otros tributos tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una empresa subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la empresa que presenta los estados financieros. Esta norma se ocupa también de la contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de tales subvenciones o deducciones fiscales.

2. Análisis de la Norma.

La aplicación del cálculo de impuesto sobre las ganancias (Renta) siempre se ha hecho en El Salvador, sin embargo lo que se ha omitido es el registro de los impuestos diferidos (activos o pasivos). El gasto por Impuesto Sobre la Renta incluye el Impuesto Corriente y el Impuesto Diferido.

El Impuesto Corriente se calcula conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y genera los registros contables habituales. Los activos y pasivos por impuestos corrientes deben reconocerse a

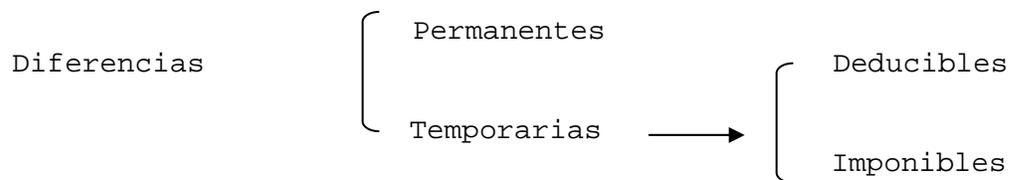
efectos de los impuestos del ejercicio en curso y de ejercicios anteriores, calculados según los tipos aplicables al período.

EL Impuesto Diferido se registra cuando existen diferencias temporarias entre el valor contable (o en libros) de un activo o pasivo y su base imponible.

Se registra un Activo por Impuesto Diferido para todas las diferencias temporarias Deducibles; se registra un Pasivo por Impuesto Diferido para todas las diferencias temporarias Imponibles (Gravables).

El efecto de Impuesto Diferido de las partidas que se registraron originalmente en el Patrimonio, se registra en el Patrimonio.

En nuestro país se dan dos clases de diferencias que son:



Permanentes: (nunca van a ser deducibles), son valores que no van a revertirse en un periodo futuro, es decir que puede haber una política no igual entre el tratamiento contable con el tratamiento fiscal, pero no existe posibilidad de revertir su efecto, por ejemplo: multa, depreciación de revaluaciones, amortización de derecho de llave, etc.

Temporarias: En un momento posterior pueden ser deducibles al cumplirse alguna situación en particular. Existen dos clases de diferencias temporarias que fueron mencionadas anteriormente.

Para identificar la naturaleza de las diferencias temporarias, es conveniente analizar el siguiente cuadro:

Casos que pueden darse al establecer el Impuesto Sobre la Renta Diferido	Diferencias Temporarias	
	Activos	Pasivos
Valor en libros = Valor fiscal	No hay diferencia	No hay diferencia
Valor en libros > Valor fiscal	Imponible = (ID pasivo)	Deducible = (ID activo)
Valor en libros < Valor fiscal	Deducible = (ID activo)	Imponible = (ID pasivo)

ID= Impuesto Diferido

El impuesto corriente, correspondiente al período presente o a los anteriores, debe ser reconocido como una obligación de pago en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al período presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.

3. Aplicación Práctica.

Desarrollo de supuestos y cálculos para el estado de resultados:

VENTAS DE CONTADO:

Costo de venta	\$ 200,000.00	40.00%
Utilidad Esperada	\$ 300,000.00	60.00%
Precio de venta	\$ 500,000.00	100.00%

VENTAS REALIZADAS A 20 MESES PLAZO EN EL EJERCICIO:

Costo de venta	\$ 262,500.00	35.00%
Utilidad Esperada	\$ 487,500.00	65.00%
Precio de venta	\$ 750,000.00	100.00%

Cobros efectuados: \$ 350,000.00
 Utilidad Realizada: \$ 350,000.00 X 65% = \$ 227,500
 Utilidad No realizada:

Utilidad Esperada	\$ 487,500.00
Menos :Utilidad realizada	\$ 227,500.00
Utilidad no realizada	\$ 260,000.00

De acuerdo a lo establecido en la legislación salvadoreña en el reglamento de la ley de impuesto sobre la renta, relacionado a la enajenación a plazos, en el art. 12 se establece que las utilidades podrán ser diferidas si ha sido obtenidas en operaciones de créditos cuyos plazos sean mayores a veinticuatro meses en la parte proporcional que corresponda al valor de las cuotas pendientes de cobro.

Por lo tanto la utilidad pendiente de las ventas a plazo de 40 meses se difiere.

VENTAS REALIZADAS A 40 MESES PLAZO EN EL EJERCICIO:

Costo de venta	\$ 75,000.00	30.00%
Utilidad Esperada	\$ 175,000.00	70.00%
Precio de venta	\$ 250,000.00	100.00%

Cobros efectuados: \$ 50,000.00
 Utilidad Realizada: \$ 50,000.00 X 70% = \$ 35,000
 Utilidad No realizada

Utilidad Esperada	\$ 175,000.00
Menos :Utilidad realizada	\$ 35,000.00
Utilidad no realizada	\$ 140,000.00

ESTIMACION PARA CUENTAS INCOBRABLES (CON VALORES SUPUESTOS):

Venta a 20 meses plazo	\$ 750,000.00
Menos cobros realizados	\$ 350,000.00
Saldo de cuenta a 20 meses	\$ 400,000.00

Venta a 40 meses plazo	\$ 260,000.00
Menos cobros realizados	\$ 50,000.00
Saldo de cuenta a 40 meses	\$ 210,000.00

Saldo de cuenta a 20 meses	\$ 400,000.00
Saldo de cuenta a 40 meses	\$ 210,000.00
Saldo total de cuentas por cobrar	\$ 610,000.00

ESTIMACION: \$ 610,000.00 X 3% = \$ 18,300

De acuerdo con lo dispuesto en la ley del impuesto sobre la renta art. 31 lit. 2 y su reglamento, art.37, la estimación por incobrabilidad no será deducible para fines del impuesto sobre la renta.

ESTIMACION DE OBSOLESCENCIA, PERDIDA O DAÑO A INVENTARIOS:

Saldo de inventarios: \$ 350,000.00

Estimación: \$ 350,000.00 x 2% = 7,000.00

La estimación por daño o pérdida de inventarios se convierte en una diferencia permanente ya que nunca será deducible.

En el caso de las depreciaciones, se presenta el siguiente análisis:

DEPRECIACIONES:

Fecha Adquisicion	Depreciacion de	Costo	Vida Util	V. L. Financiero	V.L. Fiscal	Diferencia
01-01-X6	Edificio	\$ 90,000.00	años			
	Financiero		25	\$ 3,600.00	\$ 4,500.00	-900.00
	Fiscal		20			
01-03-X6	Maquinaria y Eq.	\$ 60,000.00	años			
	Financiero		4	\$ 12,500.00	\$ 10,000.00	2,500.00
	Fiscal		5			
01-05-X6	Equipo de transporte	\$ 20,000.00	años			
	Financiero		5	\$ 2,666.67	\$ 3,333.33	-666.67
	Fiscal		4			
01-07-X6	Mobiliario y equipo	\$ 21,000.00	años			
	Financiero		1.5	\$ 7,000.00	\$ 5,250.00	1,750.00
	Fiscal		2			
	Gastos de depreciacion aplicados de mas					4,250.00
	Gastos de depreciacion aplicados de menos					-1,566.67

Para efectos del ejercicio en algunos rubros se ha considerado la depreciación proporcional de un año de acuerdo con su fecha de adquisición de la siguiente manera:

- Maquinaria y equipo 10 Meses
- Equipo de transporte 8 Meses
- Mobiliario y Equipo 6 Meses

Se vuelve una diferencia temporaria deducible la depreciación financiera que es mayor a la depreciación fiscal.

Valores del cuadro de decisión			
Utilidades no reales de ventas a plazo 2005 a 20 meses	\$ 260,000.00	\$ 65,000.00	Cuentas X Cobrar VL>BF Diferencia temporaria imponible
Gastos de depreciación aplicados de más	\$ 4,250.00	\$ 1,062.50	Depreciacion Acumulada VL>BF Diferencia temporaria deducible
Gastos aplicados de más cuentas incobrables	\$ 18,300.00	\$ 4,575.00	Cuentas Incobrables VL>BF Diferencia temporaria deducible
		\$ 70,637.50	Activo por impuesto diferido
Gastos de depreciacion aplicado de menos	\$ 1,566.67	\$ 391.67	Depreciacion Acumulada VL<BF Diferencia temporaria imponible
		\$ 391.67	Pasivo por impuesto diferido
		\$ 70,245.83	Total diferido del impuesto

El cuadro resume las diferencias entre lo financiero y lo fiscal estableciendo que estas multiplicadas por la tasa impositiva (25%) determinada el Impuesto sobre la renta diferido.

ABC, S.A. De C.V.
Estado de Resultados
Del 01 de Enero al 31 de Diciembre de 2XX6
(Cifras expresadas en dolares de Estados Unidos de America)

Ventas	\$ 1,510,000.00
De Contado	
A Plazo	
Menos: Costo de venta	\$ 537,500.00
De Contado	
A Plazo	
Utilidad sobre ventas	<u>\$ 972,500.00</u>
Menos: Utilidad no realizada	\$ 400,000.00
Ventas a 20 meses	
Ventas a 40 meses	
Utilidad neta sobre ventas	<u>\$ 572,500.00</u>
Menos:Gastos de operación	\$ 261,000.00
Gastos de administración	
Gastos de venta	
Gastos financieros	
Utilidad de operación	<u>\$ 311,500.00</u>
Menos: Otros Gastos	\$ 25,300.00
Estimación cuentas incobrables	
Estimación por obsolescencia Inventario	
UTILIDAD CONTABLE	<u>\$ 286,200.00</u>
Más: Utilidades no reales de ventas a plazo 2005 a 20 meses	\$ 260,000.00
Mas: Gastos de depreciación aplicados de más	\$ 4,250.00
Mas: Gastos aplicados de más cuentas incobrables	\$ 18,300.00
Menos: Gastos de depreciación aplicados de menos	\$ 1,566.67
Más: Otros gastos no deducibles obsolescencia Inventario	\$ 7,000.00
Utilidad antes de reserva e impuestos	\$ 574,183.33
Menos: Reserva Legal	<u>\$ 40,192.83</u>
Utilidad antes de impuesto	<u>\$ 533,990.50</u>
Menos: Impuesto sobre la renta	\$ 133,497.63
Utilidad neta del ejercicio	<u>\$ 400,492.88</u>

El presente estado de resultado establece la utilidad fiscal para la determinación del impuesto del ejercicio.

Utilidad Contable	1	\$	286,200.00
Menos: Reserva legal	2	\$	40,192.83
Más: Otros gastos no deducibles		\$	7,000.00
Menos: Impuesto sobre la renta	3	\$	63,251.79
Utilidad neta del ejercicio (1-2-3)		\$	182,755.38

Como puede observarse la diferencia entre la utilidad fiscal y la financiera generan impuesto sobre la renta diferente y es esa diferencia de los impuestos que generan, de acuerdo a su naturaleza, el activo o pasivo por impuesto sobre la renta diferido.

Impuesto contable	\$ 63,246.87
Impuesto fiscal	<u>\$ 133,562.96</u>
Diferencia de impuesto	<u>\$ (70,316.09)</u>

Debemos regresar al cuadro de decisiones para establecer qué corresponde de la diferencia del impuesto diferido al activo y pasivo.

Establecemos los asientos contables para su registro:

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
31/12/2XX6	Partida N° 1 <u>Perdidas y ganancias</u> <u>Impuesto por pagar renta</u> V/Registro del impuesto por pagar del 2XX6	\$133,497.63	\$133,497.63
31/12/2XX6	Partida N° 2 <u>Perdidas y ganancias</u> <u>Pasivo por ISR Diferido</u> V/Registro del pasivo por impuesto diferido del 2XX6	\$391.67	\$391.67
31/12/2XX6	Partida N° 3 <u>Activo por ISR Diferido</u> <u>Perdidas y ganancias</u> V/Registro del activo por impuesto diferido del 2XX6	\$70,637.50	\$70,637.50
31/12/2XX6	Partida N° 2 <u>Perdidas y ganancias</u> <u>Utilidad del ejercicio</u> V/Registro de la utilidad del ejercicio 2XX6	\$182,755.38	\$182,755.38

NIF-ES N° 14**INFORMACION FINANCIERA POR SEGMENTOS****1. Alcance de la Norma.**

Esta Norma se aplica a los estados financieros completos de empresas cuyas acciones y valores de deuda se cotizan públicamente, incluyendo a las empresas en proceso de emitir títulos de capital o de deuda en el mercado público. También aplica a las empresas que voluntariamente optan por la revelación de información segmentada en sus estados financieros, para lo cual deberá respetar íntegramente todos los requisitos establecidos en esta Norma.

2. Análisis de la Norma.

Identificar las oportunidades y riesgos que una entidad enfrenta en el desarrollo de sus operaciones de negocios, no resulta nada fácil, sobre todo cuando se requiere un análisis del funcionamiento financiero de la entidad en los diferentes segmentos de mercado en los que opera; es por ello que esta Norma permite al usuario de los estados financieros, observar el funcionamiento de la entidad por segmento de mercado, a nivel de ingresos, rendimientos, flujos de caja, entre otros aspectos.

Los segmentos en que opera una empresa deben entenderse como segmentos de negocios y segmentos geográficos.

Un segmento de negocios es un componente identificable de la empresa, encargado de suministrar un único producto o servicio, o bien un conjunto de ellos que se encuentran relacionados y que se caracteriza por estar sometidos a riesgos y rendimientos de naturaleza diferente a los que corresponden a otros segmentos del negocio dentro de la misma empresa.

Los factores que deben considerarse para determinar si los productos o servicios están relacionados son:

- a) La naturaleza de los productos o servicios;
- b) La naturaleza de sus procesos de producción;
- c) El tipo o categoría de cliente de los productos o servicios;
- d) Los métodos usados para distribuir los productos o prestar los servicios; y
- e) Si fuera aplicable, la naturaleza del entorno regulatorio en el que opera la empresa, por ejemplo bancario o de seguros.

Un segmento geográfico es un componente identificable de la empresa que suministra productos o servicios dentro de un entorno económico específico, y se caracteriza por estar sometido a riesgos y rendimientos de naturaleza diferente a los que corresponden a otros componentes operativos que desarrollan su actividad en entornos diferentes.

Un segmento geográfico puede estar constituido por un único país, un grupo de dos o más países, o bien una región dentro de un país.

Para identificar los segmentos geográficos se debe considerar los siguientes factores:

- a) La similitud de las condiciones económicas y políticas;
- b) Las relaciones entre las explotaciones de diferentes áreas geográficas;
- c) La proximidad de las actividades;
- d) Los riesgos especiales asociados con las explotaciones en áreas específicas;
- e) Las regulaciones sobre control de cambios; y
- f) Los riesgos de cambio subyacentes.

Un segmento sobre el cual la entidad debe informar es un segmento de negocio o geográfico, identificado como tal, para lo cual se exige revelar información financiera por segmentos.

La organización interna y la estructura de la gerencia de la empresa, así como su sistema interno de información al órgano de administración y al ejecutivo principal, constituirá, normalmente, la base para la identificación del origen y naturaleza predominante de los riesgos y diferentes tipos de rendimientos a los que se enfrenta la empresa, y por tanto, para determinar qué formato informativo es el principal y cual es el secundario, salvo las excepciones establecidas por NIC 14.

Un segmento de negocio o geográfico deberá ser identificado como un segmento sobre el que debe informarse en los estados

financieros si la mayor parte de sus ingresos ordinarios proceden de ventas a clientes externos y:

- a) Sus ingresos ordinarios procedentes de ventas a clientes y de transacciones con otros segmentos son iguales o superiores al 10% de los ingresos ordinarios totales, externos e internos, de todos los segmentos; o
- b) Su resultado, ganancia o pérdida, es igual o superior al 10% del resultado combinado de todos los segmentos con ganancias o del correspondiente a los que tienen pérdidas, el que fuere mayor en valor absoluto; o bien
- c) Sus activos son iguales o superiores al 10% de los activos totales de todos los segmentos.

Si el total de los ingresos ordinarios, asignados a los segmentos sobre los que se informe, constituyen menos del 75% del ingreso ordinario consolidado o individual de la empresa, deberán identificarse segmentos adicionales (incluso si estos no cumplen los límites de tamaño establecidos) hasta alcanzar como mínimo el 75% del total de los ingresos ordinarios, individuales o consolidados de la empresa.

3. Aplicación Práctica.

Distribuidora Hirsch, S.A. de C.V., es una empresa de nacionalidad salvadoreña, opera en El Salvador en dos segmentos principales que reflejan la organización interna y estructura directiva de acuerdo con la naturaleza de los productos que ofrece. La información por

segmentos para el ejercicio terminado el 31 de Diciembre de 2006 y 2005.

Formato de presentación primaria: Segmentos de Negocios

Al 31 de Diciembre de 2006, la empresa está organizada en dos principales segmentos de negocios:

- a. Wholesaling. Segmento de mercado de distribución mayorista, de una gama de jeans, tops y accesorios; está orientado a clientes sub-distribuidores.
- b. Retailing. Segmento de mercado orientado a la venta directa a consumidores de una gama de jeans, tops y accesorios a través de una cadena de tiendas.

Los siguientes cuadros presentan información relativa a los segmentos del negocio.

Concepto	(En Dólares de los Estados Unidos de Norte América)				Total Segmentos	
	Segmentos de Negocios					
	Wholesaling		Retailing			
	2006	2005	2006	2005	2006	2005
Ventas Brutas del Segmento	\$ 2,251,611.40	\$ 2,200,050.00	\$ 751,420.50	\$ 602,511.50	\$ 3,003,031.90	\$ 2,802,561.50
Ventas Entre Segmentos	\$ -151,600.00	\$ -186,000.00	\$ -	\$ -	\$ -151,600.00	\$ -186,000.00
Ventas Netas del Segmento	\$ 2,100,011.40	\$ 2,014,050.00	\$ 751,420.50	\$ 602,511.50	\$ 2,851,431.90	\$ 2,616,561.50
Utilidad Operativa	\$ 630,003.42	\$ 624,355.50	\$ 262,997.18	\$ 216,904.14	\$ 893,000.60	\$ 841,259.64
Costos Financieros					\$ -133,950.00	\$ -138,025.00
Utilidad Antes de Reservas e Impuesto Sobre la Renta					\$ 759,050.60	\$ 703,234.64
Reserva Legal (7%)					\$ 53,133.54	\$ 49,226.42
Gasto por Impuesto Sobre la Renta					\$ 203,046.03	\$ 188,115.27
Utilidad del Ejercicio					\$ 502,871.02	\$ 465,892.95

A continuación se muestran otras partidas de los segmentos incluidas en el estado de resultado.

(En Dólares de los Estados Unidos de Norte América)

Concepto	Segmentos de Negocios				Total Segmentos	
	Wholesaling		Retailing			
	2006	2005	2006	2005	2006	2005
Depreciación	\$ 174,011.00	\$ 166,888.00	\$ 62,264.10	\$ 48,200.70	\$ 236,275.10	\$ 215,088.70
Amortización	\$ 80,002.50	\$ 71,500.00	\$ 10,608.40	\$ 9,200.10	\$ 90,610.90	\$ 80,700.10

Los costos financieros incluyen los resultados de las operaciones de cobertura de flujos de efectivo de endeudamiento sujeto a intereses que han sido reportadas en el estado de resultado.

Las transferencias o transacciones entre segmentos se efectúan de acuerdo a términos y condiciones comerciales normales que también estarían a disposición de partes no vinculadas.

Los activos y pasivos por segmento al 31 de diciembre de 2006 y 2005 por los años terminados en esa fecha son los siguientes:

(En Dólares de los Estados Unidos de Norte América)

Concepto	Segmentos de Negocios				Total Segmentos	
	Wholesaling		Retailing			
	2006	2005	2006	2005	2006	2005
Activos	\$ 2,500,089.10	\$ 1,611,240.00	\$ 826,562.00	\$ 608,506.00	\$ 3,326,651.10	\$ 2,219,746.00
Activos Totales	\$ 2,500,089.10	\$ 1,611,240.00	\$ 826,562.00	\$ 608,506.00	\$ 3,326,651.10	\$ 2,219,746.00
Pasivos	\$ 925,002.00	\$ 823,653.00	\$ 76,144.00	\$ 96,401.00	\$ 1,001,146.00	\$ 920,054.00
Gasto de Capital	\$ 610,011.50	\$ 715,011.00	\$ 326,119.00	\$ 368,765.00	\$ 936,130.50	\$ 1,083,776.00

Los activos por segmento consisten principalmente de inmuebles, maquinaria y equipo, activos intangibles, derivados designados como coberturas de futuras transacciones comerciales, cuentas por cobrar y efectivo.

Los pasivos por segmento comprenden pasivos operativos (incluyendo los derivados designados como cobertura de transacciones comerciales futuras). Excluyen partidas tales como impuestos.

El gasto de capital comprende adiciones de inmuebles, maquinaria y equipo.

Formato de presentación secundaria-Segmentos Geográficos

El segmento de mercado de ventas al por mayor opera en las tres zonas geográficas del país.

Wholesaling	2006	2005
Clientes Zona Oriental	\$ 832,041.00	\$ 792,037.00
Clientes Zona Central	\$ 562,033.00	\$ 519,038.00
Clientes Zona Occidental	\$ 705,937.40	\$ 702,975.00
Total	\$ 2,100,011.40	\$ 2,014,050.00

Las ventas se asignan sobre la base de la zona donde se encuentra el cliente.

Las ventas al por menor se realizan a través de tiendas ubicadas principalmente en la zona central.

Retailing	2006	2005
Tienda Metrocentro, S.S.	\$ 195,020.00	\$ 208,025.00
Tienda Metrocentro, Santa Ana	\$ 142,118.00	\$ 138,042.00
Tienda Multiplaza	\$ 188,025.00	\$ -
Tienda Galerías Escalón	\$ 132,115.00	\$ 145,014.00
Tienda Plaza Mundo, Soyapango	\$ 94,142.50	\$ 111,430.50
Total	\$ 751,420.50	\$ 602,511.50

Al 31 de diciembre de 2006, la empresa cuenta con una nueva sala de ventas, ubicada en Centro Comercial Multiplaza.³³

³³ El formato ha sido tomado de PricewaterhouseCoopers "NIIF, Ilustración de Estados Financieros Consolidados", Presentación y exposición transparente a través de las NIIF. Nota 5, www.pwc.com/pe, Teléfono (511) 211-6500, EEUU.

NIF-ES N° 16**PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO****1. Alcance de la Norma.**

Esta norma se aplica en la contabilización de los elementos de propiedad, planta y equipo, salvo cuando otra Norma Internacional de Contabilidad exija o permita un tratamiento contable diferente.

2. Análisis de la Norma.

Los elementos de Propiedad, planta y Equipo deben registrarse como activos cuando es probable que la empresa obtenga beneficios económicos derivados del activo y el costo del activo pueda calcularse con suficiente fiabilidad.

El reconocimiento inicial ha de realizarse atendiendo al costo, que incluye todos los costos necesarios para preparar al activo para el uso al que está destinado. Si el pago se aplaza, deberán registrarse los intereses de acuerdo a lo prescrito en la NIC 23 Costos por intereses.

En la contabilización posterior a la adquisición, la NIC 16 permite elegir entre los siguientes métodos:

Método del costo: El activo se registra al costo de adquisición menos la depreciación acumulada y el deterioro del valor.

Método de revalorización: El activo se registra por el importe revalorizado, que es el valor contable en la fecha de revalorización menos la depreciación posterior.

Según el método de revalorización, deben efectuarse revalorizaciones regularmente. Todos los elementos de una determinada clase deben ser revalorizados.

Cuando el activo revalorizado es enajenado, la reserva de revalorización pasa a las ganancias acumuladas (Utilidades Retenidas) en el patrimonio neto y no pasaran por resultados del periodo.

Si se utiliza el método del costo, los componentes de un activo con distintos patrones de obtención de beneficios deben amortizarse por separado.

La depreciación se carga sistemáticamente a lo largo de la vida útil del activo. El método de amortización debe reflejar el patrón de consumo de los beneficios. El valor residual debe revisarse al menos anualmente. Si el funcionamiento de un elemento del inmovilizado material requiere grandes inspecciones regulares, cuando se realiza una gran inspección, su costo se registra en el valor contable del activo como sustituto si se cumplen los criterios de reconocimiento.

Todos los intercambios de Propiedad, Planta y Equipo deben calcularse al valor razonable, incluyendo intercambios de elementos similares, salvo que la operación de intercambio carezca de contenido comercial o no pueda calcularse con suficiente fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni del activo entregado. El deterioro del valor de Propiedad, Planta y Equipo deben evaluarse de acuerdo con la NIF ES 36.

Las informaciones incluyen políticas contables; métodos de amortización y vidas útiles; adquisiciones, enajenaciones, deterioros de valor, y reversiones; importes y detalles de revalorizaciones; y compromisos.

3. Aplicación Práctica.

Ejercicio No. 1: El 1 Febrero de 20X1 la empresa "X", compra maquinaria industrial valorada en \$ 250,000.00 y para ponerla en condiciones de operación se incurre en los siguientes gastos:

a. Transporte	\$1,500.00
b. Acondicionamiento donde se instalará	<u>\$3,500.00</u>
	\$5,000.00

El asiento contable por la compra sería:

Fecha	Descripción	Parcial	Debe	Haber
Febrero 20X1	Partida N° X1			
	<u>Propiedad, planta y equipo</u>		\$255,000.00	
	Maquinaria industrial	\$255,000.00		
	Crédito Fiscal IVA		\$33,150.00	
	<u>Efectivo y otros medios equivalentes</u>			\$288,150.00
	Efectivo en Bancos			
	Banco Salvadoreño			
	Cuenta corriente N° XXX			
	V/ Registro de la compra de una maquina industrial.			

Ejercicio No.3: El 1 de Febrero de 20X6 la empresa "X" decide adquirir maquinaria industrial por un valor de \$400,000.00, pagaderos a 5 años, entregando a cambio a la empresa "Y" el equipo de producción, cuyo valor en libros a la fecha anteriormente expuesta es de \$122,400.00 y tiene una depreciación acumulada de \$81,600.00 dicha maquinaria fué recibida (o valorada) por la empresa "Y" con un valor de \$125,000.00; el saldo que se adeuda, se pagará en cuotas de \$4,583.33 mensuales más intereses.

El asiento contable sería como sigue:

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
	Partida N° X3-1		
	<u>Propiedad Planta Equipo</u>	\$400,000.00	
	Maquinaria Industrial		
	<u>IVA Credito Fiscal</u>	\$52,000.00	
	<u>Cuentas por pagar a corto plazo</u>		\$175,416.63
	<u>Cuentas por pagar a largo plazo</u>		\$276,583.37
	V/Reg. De adquisición de la maquinaria industrial adquirida a la empresa "Y"		

Se consideró a corto plazo la permuta de \$ 125,000.00 más \$50,416.63 que corresponde a \$4,583.23 de la cuota mensual por los once meses restantes de año.

La aplicación contable por la baja del activo por el cual estamos haciendo la permuta es el siguiente:

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
	Partida N° X3-2		
	<u>Depreciacion Acumulada</u>	\$81,600.00	
	Equipo de produccion		
	<u>Cuentas por pagar a corto plazo</u>	\$141,250.00	
	<u>Propiedad, Planta y Equipo</u>		\$204,000.00
	Equipo de produccion		
	<u>IVA Debito Fiscal</u>		\$16,250.00
	<u>Ingresos ganancia de venta equipo</u>		\$2,600.00
	V/Reg. Para dar de baja a la maquinaria entregada en pago		

Ejercicio No.4: El 16 de Marzo de 20X5 la empresa "X" tiene que dar mantenimiento rutinario por un valor de \$5,000.00 a una maquinaria industrial, además se decide añadir a la misma un turbo

y así aumentar su capacidad de producción, esta mejora asciende a \$60,000, el pago de dicho servicio es a 30 días plazo, y se depreciará en lo que resta la vida útil del bien.

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
	Partida N° X4-1		
	<u>Costos Indirectos de Fabricacion</u>	\$5,000.00	
	Mantenimiento de Maquinaria Industrial		
	<u>IVA Credito Fiscal</u>	\$8,450.00	
	<u>Propiedad, Planta y Equipo</u>	\$60,000.00	
	Mejoras Maquinaria Industrial		
	<u>Cuentas por pagar a corto plazo</u>		\$73,450.00
	V/Reg. Para dar de baja a la maquinaria entregada en pago		

Ejercicio No.5: El 1 de Febrero de 20X7 la empresa "X" realiza reevaluación de la maquinaria.

Costo del bien	\$ 400,000
Depreciación acumulada	(350,000)
Valor en libros	50,000
Valúo según perito	(200,000)
Revalúo real	\$ 150,000

Lo anterior puede ser tratado de dos formas

a) Reexpresado proporcionalmente

Factor = Depreciación / (Costo de adquisición + Revalúo real)

Factor = 350,000 / (400,000 + 150,000) = 350,000/550,000

Factor de la reexpresión = 0.636363...

La depreciación en base al factor sería el siguiente:

\$ 400,000 x 0.636363... = \$ 254,545.45

150,000 x 0.636363... = 95,454.55

Depreciación total \$ 350,000.00

Maquinaria \$ 400,000.00

(-)Depreciación (254,545.45) 145,454.55

Revalúo Maquinaria	150,000.00	
(-)Depreciación	<u>(95,454.55)</u>	<u>54,545.45</u>
Valor revaluado del bien		\$ 200,000.00

En este caso los \$145,454.55 representan el valor neto del activo y los \$54,545.45 el valor neto de la reevaluación.

El registro contable sería como sigue:

Fecha	Descripción	Parcial	Debe	Haber
Febrero 20X7	Partida N° X 5-1			
	<u>Revalúo de maquinaria</u>		\$150,000.00	
	Depreciación acumulada maquinaria		\$95,454.55	
	<u>Superávit por revalúo</u>			\$150,000.00
	Depreciación de revalúo			\$95,454.55
	V/ Reg.Superávit de revaluación de maquinaria y reexpresión proporcional de la depreciación.			

b) Compensado con el importe en libros bruto del activo, de manera que el valor neto resultante se re-exprese hasta alcanzar el importe revaluado del elemento. Tal método, se utiliza, por ejemplo, para edificios que se revalúan utilizando su valor de mercado.

Fecha	Descripción	Parcial	Debe	Haber
Febrero 20X7	Partida N° X 5-3			
	<u>Revalúo de maquinaria (activo Fijo)</u>		\$150,000.00	
	<u>Superávit por revalúo (patrimonio)</u>			\$150,000.00
	V/ Reconocimiento de revalúo de activo fijo			

De acuerdo a la NIF ES 16 en el párrafo 77 detalla la información a revelar cuando se contabilice por sus valores revaluados.

Si se revalúa un determinado elemento perteneciente a la propiedad, planta y equipo, deben también ser revaluados todos los activos que pertenezcan a la misma clase de activos.

NIF-ES N° 17**ARRENDAMIENTOS****1. Alcance de la Norma.**

Esta Norma será de aplicación a los acuerdos mediante los cuales se ceda el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quedara obligado a prestar servicios de cierta importancia en relación con la explotación o el mantenimiento de los citados bienes.

No se aplica en acuerdos de alquiler para explorar o usar gases naturales, tales como petróleo, gas, bosques, metales y otros yacimientos minerales; no se aplica en acuerdos sobre licencias para temas como películas, grabaciones en videos, funciones de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.

2. Análisis de la Norma.

Arrendamiento financiero, llamado también arrendamiento de capital, pone a las partes del arrendamiento (arrendatario y arrendador) en una relación que es, en esencia, la de comprador y prestatario (el arrendatario) y de vendedor y prestamista (el arrendador). Esta norma establece las políticas contables para registrar los arrendamientos operativos y arrendamientos financieros tanto para arrendatarios como para arrendadores, así como la información que debe revelarse al respecto.

Un arrendamiento es un contrato por el cual el arrendador transmite al arrendatario a cambio de un pago o serie de pagos el derecho de utilizar un activo por un espacio de tiempo acordado.

Un arrendamiento financiero es un arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y recompensas accesorias a la propiedad de un activo. El título puede o no ser transferido eventualmente; un arrendamiento operativo es un arrendamiento que no es un arrendamiento financiero.

3. Aplicación Práctica.

Caso I: Arrendamiento Operativo.

La administración de la empresa A & A, S.A. de C.V., planea abrir una "tienda de liquidación" de productos fuera de línea, razón por la cual el 1 de Septiembre de 2006, firma un contrato de arrendamiento operativo con la empresa MIES, S.A. de C.V. para 3 años, con cuotas anticipadas de \$2,000.00 más I.V.A., la cuota de arrendamiento no sufrirá incrementos para el segundo y tercer año; los gastos de agua potable, luz y teléfono corren por cuenta del arrendatario. Se deja \$2,000.00 como depósito el cual será reembolsado al arrendatario al final del contrato.

El 1 de Noviembre de 2006 la empresa abre la tienda al público, después de que en los meses de Septiembre y Octubre remodeló el local arrendado, instaló el equipo de cómputo necesario, trasladó

la mercadería que será comercializada en dicho punto de venta y además contrató al personal de tienda.

El giro principal del arrendador no es el arrendamiento de inmuebles, el costo de adquisición del edificio es \$80,000.00, depreciable a 15 años plazo según política de la empresa.

Registros Contables del Arrendador

Datos:

Valor cuota año 1 : \$ 2,000.00 + I.V.A. = \$ 2,260.00
 Depósito : \$ 2,000.00
 Depreciación Anual : \$80,000.00 / 15 años = \$ 5,333.33
 Depreciación Mensual : \$ 5,333.33 / 12 meses = \$ 444.44

El registro contable por el cobro del depósito y la primera cuota es:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01-sep-06	Partida N° 1		
	<u>Efectivo y Otros Medios Liquidos</u>	\$ 4,260.00	
	Caja		
	<u>Gasto de Venta</u>	\$ 444.44	
	Depreciacion		
	<u>Depreciación Acumulada de P.P. y E.</u>		\$ 444.44
	Depreciacion Acumulada de Edificios		
	<u>Débito Fiscal-I.V.A.</u>		\$ 260.00
	Débito Fiscal- Contribuyentes		
	<u>Ingresos no Corrientes</u>		\$ 2,000.00
Ingresos por Arrendamiento			
<u>Otras Cuentas por Pagar</u>		\$ 2,000.00	
A & A, S.A. de C.V.			
V/Cobro de depósito y alquiler de local X, Sept-2006			
	Totales	\$ 4,704.44	\$ 4,704.44

Para el registro de los cobros de cada una de las cuotas durante el año 2006 es conveniente ver la siguiente tabla:

Año	N° Cuotas	Período de Cálculo		Cuota Mensual	I.V.A.	Valor Total por Cuota
		Inicia	Vence			
2006	1	1-sep-06	30-sep-06	\$ 2,000.00	\$ 260.00	\$ 2,260.00
	2	1-oct-06	31-oct-06	\$ 2,000.00	\$ 260.00	\$ 2,260.00
	3	1-nov-06	30-nov-06	\$ 2,000.00	\$ 260.00	\$ 2,260.00
	4	1-dic-06	31-dic-06	\$ 2,000.00	\$ 260.00	\$ 2,260.00
Total				\$ 8,000.00	\$ 1,040.00	\$ 9,040.00

El siguiente registro contable resume (por efectos de espacio) el cobro de las cuotas 2, 3 y 4 como sigue:

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
	Partida N° 2		
	<u>Efectivo y Otros Medios Liquidos</u>	\$ 6,780.00	
	Caja		
	<u>Gasto de Venta</u>	\$ 1,333.32	
	Depreciacion		
	<u>Depreciación Acumulada de P.P. y E.</u>		\$ 1,333.32
	Depreciacion Acumulada de Edificios		
	<u>Débito Fiscal-I.V.A.</u>		\$ 780.00
	Débito Fiscal- Contribuyentes		
	<u>Ingresos no Corrientes</u>		\$ 6,000.00
	Ingresos por Arrendamiento		
	V/Cobro de alquiler de local X y registro de depreciación para los meses de Octubre, Noviembre y Diciembre 2006		
	Totales	\$ 8,113.32	\$ 8,113.32

Al finalizar el contrato, el arrendador debe devolver el valor del depósito al arrendatario y registrarlo de la siguiente manera:

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
	Partida N° 3		
	<u>Otras Cuentas por Pagar</u>	\$ 2,000.00	
	A & A, S.A. de C.V.		
	<u>Efectivo y Otros Medios Liquidos</u>		\$ 2,000.00
	Bancos		
	V/Reintegro deposito de local x, por terminación de contrato de arrendamiento		
	Totales	\$ 2,000.00	\$ 2,000.00

Registros Contables del Arrendatario

Registro de la cuota de Septiembre y valor de depósito.

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
01-sep-06	Partida N° 1		
	<u>Gastos de Venta</u>	\$ 2,000.00	
	Alquileres		
	<u>Otras Cuentas por Cobrar</u>	\$ 2,000.00	
	MIES, S.A. de C.V.		
	<u>Credito Fiscal-I.V.A.</u>	\$ 260.00	
	I.V.A. por compras locales		
	<u>Efectivo y Otros Medios Liquidos</u>		\$ 4,260.00
	Bancos		
	V/Deposito y alquiler de local X, Sept-2006		
	Totales	\$ 4,260.00	\$ 4,260.00

Registro de la cuota de Octubre a Diciembre 2006 (resumido).

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
	Partida N° 2		
	<u>Gastos de Venta</u>	\$ 6,000.00	
	Alquileres		
	<u>Credito Fiscal-I.V.A.</u>	\$ 780.00	
	I.V.A. por compras locales		
	<u>Efectivo y Otros Medios Liquidos</u>		\$ 6,780.00
	Bancos		
	V/Alquiler de local X, para los meses de Octubre, Noviembre y Diciembre 2006.		
	Totales	\$ 6,780.00	\$ 6,780.00

Por los pagos de las cuotas de arrendamiento por el tiempo que dure el contrato, los registros contables a efectuar son similares al registro anterior.

Al finalizar el contrato, se debe cobrar al arrendador el valor del depósito y proceder a registrarlo.

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
	Partida N° 3		
	<u>Efectivo y Otros Medios Liquidos</u>	\$ 2,000.00	
	Caja		
	<u>Otras Cuentas por Cobrar</u>		\$ 2,000.00
	MIES, S.A. de C.V.		
	V/Cobro deposito de local x, por terminacion de contrato		
	Totales	\$ 2,000.00	\$ 2,000.00

Caso II: Arrendamiento Financiero (Leasing).

Maquinaria Salvadoreña, S.A. de C.V. adquiere al crédito el 1 de Abril de 2006 para su departamento de arrendamiento, dos montacargas Hyster a su proveedor local por valor de \$39,000.00.

Los montacargas son dados en arrendamiento financiero en esa misma fecha a la empresa Dyameq, S.A. de C.V. para un plazo de 3 años, la cuota mensual es de \$1,513.02 más I.V.A. recibiendo la primera cuota el primer día de la firma del contrato; la opción de compra

es de \$1,513.02 más I.V.A. a un mes de finalizado el contrato. La tasa de interés por esta operación es del 9% anual.

Registros Contables por Parte del Arrendador.

Datos del ejercicio:		
Descripción	Símbolo	Valor Asignado
Valor del Bien	VB	\$39,000.00
Cuota Mensual	A	\$ 1,513.02 más I.V.A
Tasa de interés	i	9% anual
Opción de Compra	OC	\$ 1,513.02 más I.V.A
Plazo	n	3 años

El registro contable por la compra es:

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
1-abr-06	Partida N° 1 <u>Propiedades, Planta y Equipo</u> Maquinaria y Equipo para Arrendamiento	\$ 39,000.00	
	<u>Proveedores Locales</u> Empresa "X" V/Compra de dos montacargas Hyster para darlos en arrendamiento financiero.		\$ 39,000.00
	Totales	\$ 39,000.00	\$ 39,000.00

Si la empresa "Maquinaria Salvadoreña, S.A. de C.V." fuera el fabricante, el valor de la cuenta Propiedades, Planta y Equipo será cargada con el valor con el cual se haya ingresado al Inventario de Producto Terminado.

Paso 1: Determinación de la tasa mensual (tm):

$tm = (1+i)^{1/n} - 1$, donde n siempre es 12 meses del año.

$tm = (1+0.09)^{1/12} - 1$

$tm = 1.007207323-1$

$tm = 0.007207323$

Paso 2: Determinación del Valor Actual = VA

$$VA = A \times \left[\frac{(1+i)^n - 1}{i(1+i)^n} \right]$$

$$VA = \$1,513.02 \times \left[\frac{(1+0.007207323)^{36} - 1}{0.007207323 (1+0.007207323)^{36}} \right]$$

$$VA = \$1,513.02 \times \left[\frac{0.295028985}{0.009333692} \right]$$

$$VA = \$1,513.02 \times 31.609033703$$

$$VA = \$47,825.10$$

Paso 3: Determinación del Valor Actual del Contrato = VAC

$$VAC = VA + \text{Cuota de Contado}$$

$$VAC = \$47,825.10 + \$1,513.02$$

$$VAC = \$49,338.12$$

Paso 4: Determinación del Valor Nominal del Contrato = VNC

$$VNC = \text{Cuotas} + \text{Opción de Compra}$$

$$VNC = (\$1,513.02 \times 36) + \$1,513.02$$

$$VNC = \$54,468.72 + \$1,513.02$$

$$VNC = \$55,981.74$$

Paso 5: Determinación de los Intereses Diferidos = ID

$$ID = VNC - VAC$$

$$ID = \$55,981.74 - \$49,338.12$$

$$ID = \$6,643.62$$

Paso 6: Determinación de la utilidad o pérdida en el momento delcontrato = +/-R

+/-R = VAC - VB

+/-R = \$49,338.12 - \$39,000.00

+R = \$10,338.12

Paso 7: Cálculo de los Intereses Diferidos por Percibir= IDPP

IDPP = ID + (+/- R)

IDPP = \$6,643.62 + \$10,338.12

IDPP = \$16,981.74

Por la firma del contrato de arrendamiento.

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
1-abr-06	Partida N° 2		
	<u>Cuentas por Cobrar - Corto Plazo</u> Dyameq, S.A. de C.V.	\$ 18,156.24	
	<u>Cuentas por Cobrar - Largo Plazo</u> Dyameq, S.A. de C.V.	\$ 37,825.50	
	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u> Maquinaria y Equipo para Arrendamiento		\$ 39,000.00
	<u>Intereses Diferidos por Percibir</u> Dyameq, S.A. de C.V.		\$ 16,981.74
	V/Firma de contrato de arrendamiento financiero a 3 años plazo con nuestro cliente Dyameq, S.A. de C.V.		
	Totales	\$ 55,981.74	\$ 55,981.74

Al registrar la utilidad (pérdida) por financiamiento de activos.

(+/- R).

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
1-abr-06	Partida N° 3		
	<u>Intereses Diferidos por Percibir</u> Dyameq, S.A. de C.V.	\$ 10,338.12	
	<u>Utilidad por Financiamiento de Activos</u> Arrendamiento Financiero		\$ 10,338.12
	V/Registro de utilidad por financiamiento de dos montacargas Hyster a nuestro cliente Dyameq, S.A. de C.V.		
	Totales	\$ 10,338.12	\$ 10,338.12

Para comprender la evolución que tiene la cuenta del cliente a medida cancela cada una de las cuotas es conveniente remitirse a la tabla de amortización del anexo 4.

El registro contable del cobro de cuota de contado (cuota 1) es:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
1-abr-06	Partida N° 4		
	<u>Efectivo y Otros Medios Liquidos</u>	\$ 1,709.71	
	Caja		\$ 1,513.02
	<u>Cuentas por Cobrar - Corto Plazo</u>		
	Dyameq, S.A. de C.V.		\$ 196.69
	<u>Debito Fiscal-I.V.A.</u>		
	Débito Fiscal-Contribuyentes		
	V/Cobro de cuota n° 1 a nuestro cliente Dyameq, S.A. de C.V.		
	Totales	\$ 1,709.71	\$ 1,709.71

Reconocimiento de los intereses devengados por cobro de la primera cuota:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
1-abr-06	Partida N° 5		
	<u>Intereses Diferidos por Percibir</u>	\$ 344.69	
	Dyameq, S.A. de C.V.		\$ 344.69
	<u>Productos Financieros</u>		
	Intereses por Arrendamiento		
	V/Reconocimiento de intereses ganados cuota 1 s/ contrato de arrendamiento financiero con nuestro cliente Dyameq, S.A. de C.V.		
	Totales	\$ 344.69	\$ 344.69

Para registrar los cobros de la cuota 2 - 9 se hará de forma global³⁴, de la siguiente manera:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
	Partida N° 6		
	<u>Efectivo y Otros Medios Liquidos</u>	\$ 13,677.70	
	Caja		\$ 12,104.16
	<u>Cuentas por Cobrar - Corto Plazo</u>		
	Dyameq, S.A. de C.V.		\$ 1,573.54
	<u>Debito Fiscal-I.V.A.</u>		
	Débito Fiscal-Contribuyentes		
	V/Cobro de cuota n° 2-9 a nuestro cliente Dyameq, S.A. de C.V.		
	Totales	\$ 13,677.70	\$ 13,677.70

³⁴ Este registro contable se hace de forma global a efectos de cumplir con el número máximo de páginas del presente trabajo de graduación y exclusivamente para fines didácticos.

AL 31 de diciembre de 2006, la empresa debe reconocer los intereses ganados (ver tabla de amortización), de la siguiente manera:

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
31-dic-06	Partida N° 7 <u>Intereses Diferidos por Percibir</u> Dyameq, S.A. de C.V.	\$ 2,449.24	
	<u>Productos Financieros</u> Intereses por Arrendamiento V/Reconocimiento de intereses ganados cuota 2-9 s/ contrato de arrendamiento financiero con nuestro cliente Dyameq, S.A. de C.V.		\$ 2,449.24
	Totales	\$ 2,449.24	\$ 2,449.24

Registros Contables por Parte del Arrendatario

El 1 de abril de 2006 la empresa debe registrar la compra y el pago de la primera cuota de la siguiente manera:

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
1-abr-06	Partida N° 1 <u>Propiedades, Planta y Equipo</u> Maquinaria y Equipo en Arrendamiento Financiero	\$ 49,338.12	
	<u>Crédito Fiscal-I.V.A.</u> I.V.A. por compras locales	\$ 196.69	
	<u>Intereses Diferidos por Pagar</u> Interes Diferidos por Arrendamiento Financiero	\$ 6,643.62	
	<u>Efectivo y Otros Medios Liquidos</u> Bancos		\$ 1,709.71
	<u>Obligaciones por Arrendamiento Financiero C.P.</u> Maquinaria Salvadoreña, S.A. de C.V.		\$ 16,643.22
	<u>Obligaciones por Arrendamiento Financiero L.P.</u> Maquinaria Salvadoreña, S.A. de C.V. V/Compra de dos montacargas Hyster y pago cuota n° 1, en arrendamiento financiero a Maquinaria Salvadoreña, S.A. de C.V.		\$ 37,825.50
	Totales	\$ 56,178.43	\$ 56,178.43

El registro contable por el pago de la cuota n° 2 es:

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
	Partida N° 2 <u>Obligaciones por Arrendamiento Financiero</u> Maquinaria Salvadoreña, S.A. de C.V.	\$ 1,513.02	
	<u>Crédito Fiscal-I.V.A.</u> I.V.A. por compras locales	\$ 196.69	
	<u>Efectivo y Otros Medios Liquidos</u> Bancos		\$ 1,709.71
	V/Pago de cuota n° 2 por arrendamiento financiero con Maquinaria Salvadoreña, S.A. de C.V.		
	Totales	\$ 1,709.71	\$ 1,709.71

Por el pago de las cuotas n° 3-9 se tiene:

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
	Partida N° 3		
	<u>Obligaciones por Arrendamiento Financiero</u>	\$ 10,591.14	
	Maquinaria Salvadoreña, S.A. de C.V.		
	<u>Crédito Fiscal-I.V.A.</u>	\$ 1,376.85	
	I.V.A. por compras locales		
	<u>Efectivo y Otros Medios Liquidos</u>		\$ 11,967.99
	Bancos		
	V/Pago de cuotas n° 3-9 por arrendamiento financiero con Maquinaria Salvadoreña, S.A. de C.V.		
	Totales	\$ 11,967.99	\$ 11,967.99

A medida se va cancelando cada cuota, el arrendatario debe reconocer el gasto financiero causado; por efectos de espacio, el siguiente registro contable resume el reconocimiento del gasto por intereses causado Al 31 de diciembre de 2006 de la siguiente manera:

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
31-dic-06	Partida N° 4		
	<u>Gastos Financieros</u>	\$ 2,793.93	
	Intereses por arrendamiento		
	<u>Intereses Diferidos por Pagar</u>		\$ 2,793.93
	Intereses Diferidos por Arrendamiento Financiero		
	V/Reconocimiento de gastos por intereses al 31/12/2006 por arrendamiento financiero con Maquinaria Salvadoreña, S.A. de C.V.		
	Totales	\$ 2,793.93	\$ 2,793.93

Tratamiento Fiscal por Parte del Arrendatario:

Para efectos del Impuesto Sobre la Renta, el Art.14 de la Ley de Arrendamiento Financiero, establece que los arrendatarios, se deducirán de la renta obtenida, el valor de los cánones, cuotas o rentas causadas a su cargo en virtud de contratos de arrendamiento vigentes, sobre bienes destinados directamente a la producción de ingresos gravados.

Para el caso de bienes muebles, el arrendatario, al adquirir la propiedad de tales bienes, tendrá derecho a la deducción del valor sujeto a depreciación en los términos establecidos en el Art.30, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Tratamiento Fiscal por Parte del Arrendador:

El Art. 15 de la Ley de Arrendamiento Financiero establece lo siguiente: "Para el arrendador es deducible de la renta obtenida, la depreciación de los bienes de su propiedad, aprovechados por éstas para la generación de rentas gravadas".³⁵

Asimismo, La Ley del Impuesto Sobre la Renta en el Art.30 establece: "Es deducible de la renta obtenida, el costo de adquisición o de fabricación, de los bienes aprovechados por el contribuyente, para la generación de la renta computable, de acuerdo a lo dispuesto en este artículo", siempre que estos sean de su propiedad.³⁶

En arrendamiento financiero se recomienda tener un control detallado de las variables (depreciaciones, seguros, intereses, comisiones, y otros análogos) a efectos de simplificar el calculo del Impuesto Sobre la Renta al cierre contable.

³⁵ Art. 14-15, Ley de Arrendamiento Financiero, D.L. N° 884, del 20 de junio de 2002, D.O. N° 126, Tomo N° 356, del 9 de julio de 2002.

³⁶ Art. 30, Ley de Impuesto Sobre la Renta, D.L. N° 134, D.O. N° 242, Tomo N° 313, del 21 de diciembre de 1991.

NIF-ES N° 18**INGRESOS ORDINARIOS****1. Alcance de la Norma.**

Esta Norma se aplica a venta de bienes o mercadería, prestación de servicios y el uso de activos por de parte de terceros que producen intereses, regalías y dividendos.

2. Análisis de la Norma.

La principal preocupación para el tratamiento de los ingresos ordinarios es sin lugar a dudas el momento en que deben ser reconocidos.

Es por esto NIF ES 18 debe ser aplicada a la contabilidad para ingresos provenientes de ventas que surgen de las transacciones y acontecimientos siguientes:

- a. La ventas de bienes
- b. La prestación de servicios, o
- c. EL uso por otros activos de la entidad que rinden interés, regalías y dividendos.

El Ingreso ordinario se define formalmente en el párrafo 7 de la siguiente manera "Es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el período, surgido en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un

aumento en el patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio, las ganancias no realizadas que se reconocen en el estado de resultados forman parte de los ingresos pero no son ingresos por venta".

La norma establece para la medición de los ingresos ordinarios en su párrafo 9 lo siguiente "La medición de los ingresos ordinarios debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos".

Cuando los bienes o servicios son intercambiados o permutan por bienes o servicios que son de una naturaleza y valor similares el intercambio no se considera como una transacción que genera ingreso; en el caso en que se transen bienes o servicios a cambio de otros bienes y servicios no similares, el intercambio es considerado como una transacción que genera ingreso.

En el caso de no poder medir con fiabilidad el valor de los bienes o servicios recibidos, los ingresos ordinarios se medirán según el valor razonable de los bienes entregados, ajustado igualmente por cualquier eventual importe de efectivo u otros medios al efectivo transferidos en la operación.

Los criterios de reconocimiento del ingreso deben ser aplicables a las transacciones (Causa-Efecto) siempre y cuando se tengan claro las sustancias de la transacción.

El ingreso debe ser reconocido y registrados en los Estados Financieros, si se cumplen las siguientes condiciones:

- a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes.
- b) La empresa no conserva para si ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, si retiene el control efectivo sobre los mismos.
- c) El importe de los ingresos puede ser medido con fiabilidad.
- d) Es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.
- e) Los costos incurridos o por ser incurridos, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

La valoración de cuando una empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios importantes de propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción.

Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación a la fecha del balance.

- a) El importe de los ingresos puede medirse con fiabilidad
- b) Es probable que la empresa reciba los beneficios económicos derivados de la transacción.

c) El grado de terminación de la transacción, en la fecha del balance, puede ser medido con fiabilidad y

d) Los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser medidos con fiabilidad.

Los Intereses se reconocen sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo utilizando el método de interés efectivo tal y como se define en la NIC 39.

Las Regalías son reconocidas, utilizando la hipótesis contable del devengo, de acuerdo con el fondo económico del acuerdo en que se basan.

Por último los Dividendos, cuando se establezca el derecho a recibir el pago por parte del accionista.

3. Aplicación Práctica

Los siguientes aspectos son supuestos, para ejemplificar la contabilización de los dividendos (según párrafo 32):

¿Cómo determinar la aplicación de un dividendo recibido?

Año 2004	Año 2005	Año 2006
\$10,000.00	\$25,000.00	\$2,000.00

- En el año 2004, la empresa XYZ obtuvo una ganancia de \$10,000 por 1000 acciones, por cada acción se obtuvo \$10 de utilidad.
- En el 2005, se compran 200 acciones de la sociedad XYZ en \$25,000.
- Año 2006, en que se distribuyen dividendos del año 2004 de la compañía XYZ, correspondiente a las 200 acciones \$2,000.

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
Ene-05	Partida N° 1			
	<u>Inversiones</u>		\$25,000.00	
	Efectivo y otros medios equivalentes			\$25,000.00
	Efectivo en bancos			
	Banco Agricola Comercial			
	Cuenta corriente N° XXXXXX			
	V/ por la compra de 200 acciones de la empresa XYZ			
Ene-06	Partida N° 1			
	<u>Efectivo y otros medios equivalentes</u>		\$2,000.00	
	Efectivo en bancos			
	Banco Agricola Comercial			
	Cuenta corriente N° XXXXXX			
	<u>Inversiones</u>			\$2,000.00
	V/ por la distribución de dividendos de la compañía XYZ del año 2004 correspondiente a 200 acciones			

En el caso planteado anteriormente los \$2,000 corresponden a utilidades de ejercicios anteriores al precio de compra por lo que se considera como retribución del costo, el método de valuación utilizado es el método del costo.

Si se realiza una venta de una computadora laptop por \$1,200.00 más IVA y surge algún tipo de incertidumbre acerca de los importes ya incluidos como ingresos ordinarios, se reconoce como gasto, en lugar de ajustar los importes esto según lo establecido en el párrafo 18 de la norma en estudio.

Fecha	Venta original	Parcial	Debe	Haber
Febrero 2006	Partida N° 1			
	<u>Cuentas por cobrar</u>		\$1,356.00	
	Prudencio Díaz	\$1,356.00		
	<u>IVA debito fiscal</u>			\$156.00
	<u>Ventas</u>			\$1,200.00
	V/ para registrar la venta al crédito del día			

Cuando el cliente no paga y hay provisión				
Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
Abril 2006	Partida N° 2			
	Estimación de cuentas incobrables		\$1,200.00	
	Gastos no deducibles		\$156.00	
	Cuentas por cobrar			\$1,356.00
	Prudencio Díaz	\$1,356.00		
	V7 para realizar la provisión de cuentas incobrables debido a que el cliente se fue del país, y el crédito fue otorgado sin fiador.			

Cuando el cliente no paga y no hay provisión				
Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
Abril 2006	Partida N° 3			
	Gastos (admón o de venta)		\$1,356.00	
	Cuentas incobrables	\$1,200.00		
	Gastos no deducibles	\$156.00		
	Cuentas por cobrar			\$1,356.00
	Prudencio Díaz			
	V/ para registrar el gasto incurrido por la venta de una computadora, que no será recuperable debido a que el cliente se fue del país			

Para crear la provisión				
Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
Abril 2006	Partida N° 4			
	Gastos (admón o de venta)		\$2,650.00	
	Cuentas incobrables	\$2,650.00		
	Estimación para cuentas incobrables			\$2,650.00
	V/ para registrar la provisión del 1% de estimación de cuentas incobrables de una cartera con monto de \$ 265,000 de acuerdo a las políticas de la compañía			

El 02 de enero de 2005, se vende a tres años plazo un equipo de producción en \$300,000 (incluye IVA); firmándose un contrato en el cual se estipula el pago de un principal de \$ 100,000, pagos a partir del 31-12-05, con interés al 6% (costo 70% sobre precio de venta neta).

Tabla de amortización de venta a plazo primer año							
No. Cuota	Vencimiento	Capital Insoluto	Cuota Mensual	Intereses	Capital	Iva Intereses	Cuota Total
	02/01/2005	\$ 200,000.00					
1	31/01/2005	\$194,903.52	\$6,069.99	\$973.51	\$5,096.48	\$126.56	\$6,196.55
2	28/02/2005	\$189,782.22	\$6,069.99	\$948.70	\$5,121.29	\$123.33	\$6,193.32
3	31/03/2005	\$184,636.00	\$6,069.99	\$923.77	\$5,146.22	\$120.09	\$6,190.08
4	30/04/2005	\$179,464.73	\$6,069.99	\$898.73	\$5,171.27	\$116.83	\$6,186.82
5	31/05/2005	\$174,268.29	\$6,069.99	\$873.55	\$5,196.44	\$113.56	\$6,183.55
6	30/06/2005	\$169,046.56	\$6,069.99	\$848.26	\$5,221.74	\$110.27	\$6,180.26
7	31/07/2005	\$163,799.41	\$6,069.99	\$822.84	\$5,247.15	\$106.97	\$6,176.96
8	31/08/2005	\$158,526.71	\$6,069.99	\$797.30	\$5,272.69	\$103.65	\$6,173.64
9	30/09/2005	\$153,228.35	\$6,069.99	\$771.64	\$5,298.36	\$100.31	\$6,170.30
10	31/10/2005	\$147,904.21	\$6,069.99	\$745.85	\$5,324.15	\$96.96	\$6,166.95
11	30/11/2005	\$142,554.14	\$6,069.99	\$719.93	\$5,350.06	\$93.59	\$6,163.58
12	31/12/2005	\$137,178.04	\$6,069.99	\$693.89	\$5,376.11	\$90.21	\$6,160.20
Subtotal			\$72,839.94	\$10,017.98	\$62,821.96	\$1,302.33	\$74,142.27

Cálculos:

Precio Venta mas IVA	\$300,000.00	
Precio Venta neto	\$265,486.73	100%
Costo 40%	\$106,194.69	40%
Utilidad Esperada	\$159,292.04	60%

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
02-Ene-05	Partida N° 3			
	<u>Venta a plazo</u>		\$265,486.73	
	<u>Costo de venta</u>			\$106,194.69
	<u>Utilidad bruta diferida</u>			\$159,292.04
	V/ Establecimiento de la utilidad bruta diferida			

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
31-Ene-05	Partida N° 4			
	<u>Efectivo y otros medios liquidos</u>		\$6,196.55	
	<u>Debito fiscal</u>			\$973.51
	<u>Interes</u>			\$126.56
	<u>Cuentas por cobrar a plazos</u>			\$5,096.48
	V/ registro abono de cliente lra. Cuota			

Cobros	\$162,821.96
Cobro neto de IVA	\$144,090.23
Utilidad Realizada	\$86,454.14
Utilidad Esperada	\$159,292.04
Utilidad Realizada	\$86,454.14
Utilidad no realizada	\$72,837.90

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
02-Ene-05	Partida N° 1			
	<u>Cuentas por cobrar a plazos</u>		\$300,000.00	
	<u>Debito Fiscal IVA</u>			\$34,513.27
	<u>Ventas a plazo</u>			\$265,486.73
	<u>Costo de venta</u>		\$106,194.69	
	<u>Inventario</u>			\$106,194.69
	V/ Registro venta de equipo de produccion a tres años			

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
02-Ene-05	Partida N° 2			
	<u>Efectivo y otros medios liquidos</u>		\$100,000.00	
	<u>Cuentas por cobrar a plazos</u>			\$100,000.00
	V/ registro abono de cliente prima			

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
31-Dic-05	Partida N° 5			
	<u>Utilidad bruta diferida</u>		\$86,454.14	
	<u>Utilidad bruta realizada</u>			\$86,454.14
	V/ Registro de la utilidad bruta realizada sobre cobros efectuado			

El cálculo del Impuesto Sobre la Renta Diferido se omite, para ampliar sobre este tema referirse al caso práctico planteado en la NIF ES 12 Impuesto a las Ganancias.

NIF-ES N° 19

BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Alcance de la Norma.

Esta Norma se aplicará por los empleadores al contabilizar todas las retribuciones de los empleados, excepto aquellas a las que sea de aplicación la NIIF 2 Pago Basados en Acciones.

2. Análisis de la Norma.

En esta norma el concepto de beneficio a empleados se debe entender, por todos los pagos que hace la empresa, por los servicios que presta un empleado, existiendo una clasificación de cinco categorías.

Beneficios empleados	a	{	<ul style="list-style-type: none"> - A corto plazo - Beneficios post empleo - Otros beneficios a largo plazo - Beneficios por terminación de contrato - Beneficios de compensación instrumentos de capital
-------------------------	---	---	---

En El Salvador la mayoría de las empresas solo reconocen tres, los cuales son: beneficios a corto plazo, beneficios post empleo y beneficios por terminación de contrato.

No.	Beneficio	Corto Plazo	Largo Plazo	Post - Empleo	Por Terminación
1	Sueldos	X			
2	Horas extras	X			
3	Comisiones	X			
4	Vacaciones	X			
5	Aguinaldos	X			
6	Bonificaciones	X			
7	Premios	X			
8	Gratificaciones	X			
9	Jubilaciones		X	X	
10	Indemnización				X
11	Clínica	X			
13	Viáticos	X			
14	Uniformes	X			
15	Ayuda para transportes	X			
16	Cuota patronal ISSS (Salud)	X			
17	Cuota Patronal AFP, ISSS, e IPSFA (Pensiones)			X	
18	Ayuda alimentaría	X			
19	Ayuda mantenimiento vehículos	X			
20	Casas de habitación para personal	X			
21	Planes de participación en ganancias e incentivos	X			

Beneficios a corto plazo: Son todos los gastos que paga una empresa a sus empleados dentro de un plazo de doce meses y se pueden dar las siguientes aplicaciones:

Beneficios a empleados {

- Que se paguen
- Que no se paguen, sino que solo se provisionen

La mayoría de estos beneficios se registran como gastos, a excepción de los relacionados con la producción (Costos directos e indirectos de producción), los cuales independientemente se paguen en efectivo o se provisionen, al final de cada mes se liquidan y se transfieren a las cuentas de inventario de producto terminado y en proceso.

Partida cuando se paga en efectivo				
Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
	Partida N° W			
	<u>Gastos (Ventas o Admon.)</u>		\$ XXX	
	Sueldos, Comisiones, Vacaciones, etc.			
	<u>Bancos</u>			\$ XXX
	<u>Retenciones Legales</u>			\$ XXX
	Retenciones Renta	\$ XXX		
	Retenciones ISSS	\$ XXX		
	Retenciones AFP	\$ XXX		

Partida cuando se provisionan				
Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
	Partida N° X			
	<u>Gastos (Ventas o Admon.)</u>		\$ XXX	
	Sueldos, Comisiones, Vacaciones, etc.			
	<u>Cuentas por pagar</u>			\$ XXX
	<u>Retenciones Legales</u>			\$ XXX
	Retenciones Renta	\$ XXX		
	Retenciones ISSS	\$ XXX		
	Retenciones AFP	\$ XXX		

Partida area de producción				
Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
	Partida N° Y			
	<u>Mano de Obra Directa</u>		\$ XXX	
	Costos Indirectos de producción			
	Sueldos, ISSS, AFP, Bonificaciones, Etc.			
	<u>Bancos o Cuentas por pagar</u>			\$ XXX
	<u>Retenciones Legales</u>			\$ XXX
	Retenciones Renta	\$ XXX		
	Retenciones ISSS	\$ XXX		
	Retenciones AFP	\$ XXX		

Partida cuando se liquidan				
Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
	Partida N° Z			
	<u>Inventario de producto terminado</u>		\$ XXX	
	<u>Inventario de productos en proceso</u>		\$ XXX	
	<u>Producción en Proceso Materia Prima</u>			\$ XXX
	<u>Producción en Proceso Mano de Obra</u>			\$ XXX
	<u>Producción en Proceso Costos Ind. Prod.</u>			\$ XXX

No es necesario crear en la contabilidad por el lado del registro de los gastos una cuenta contable que agrupe todos los beneficios a empleados, sino que debemos de seguirlos registrando en las cuentas que se han utilizado; se sugiere que del lado del pasivo a corto plazo, puede crearse una sub-cuenta que agrupe todos los beneficios a corto plazo juntamente con las sub-sub cuentas que fueran necesarias.

Beneficios a post empleo: Son todos los que se pueden identificar con empleados retirados, tales como beneficios por pensiones y otros beneficios por retiros, seguros de vida y atención medica

Beneficios por terminación:

En esta norma se tratan los beneficios por terminación, separadamente del resto de los beneficios a los empleados, porque el suceso que da lugar a la obligación correspondiente es la finalización del vínculo laboral y no el periodo de servicio del empleado.

Reconocimiento:

La empresa debe reconocer los beneficios por terminación como un pasivo y como un gasto cuando y solo cuando, se encuentre comprometida de forma demostrable a:

- Rescindir el vínculo que le une con un empleado o grupo de empleados antes de la fecha normal de retiro; o bien a
- Pagar beneficios por terminación como resultado de una oferta realizada para incentivar la rescisión voluntaria por parte de los empleados.

Al analizar detenidamente el contenido del párrafo anterior, se llega a la conclusión que técnicamente no es obligación de una empresa provisionar las indemnizaciones de su personal; sino mas bien muchas empresas lo hacen con el objetivo de reflejar una posición financiera mas razonable y una determinación de costos mas reales.

Beneficios por terminación: Los beneficios por terminación son los que se conocen como indemnizaciones y dependerá de la política de pago de esta prestación que tenga la empresa, para clasificarlo

como pasivo a corto plazo (si lo paga anualmente), si no se tendría que clasificar como otros pasivos.

Registro Contable si Existe Provisión			
Fecha	Descripcion	Debe	Haber
	Partida N° A		
	<u>Provisión para Obligaciones Laborales</u>	\$xxx	
	Indemnizaciones		
	<u>Efectivo y Otros Medios Liquidos</u>		\$xxx
	Bancos		
	V/Pago de indemnizaciones		
	Totales	\$xxx	\$xxx

Registro Contable si no Existe Provisión			
Fecha	Descripcion	Debe	Haber
	Partida N° B		
	<u>Costos ó Gastos (Según Corresponda)</u>	\$xxx	
	Indemnizaciones		
	<u>Efectivo y Otros Medios Liquidos</u>		\$xxx
	Bancos		
	V/Pago de indemnizaciones		
	Totales	\$xxx	\$xxx

Otros estándares internacionales pueden requerir revelaciones que se relacionan con los beneficios del cese de la relación laboral, tales como NIF-ES 37 "Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, si una contingencia no remota surge, NIF-ES 8 "Políticas Contables, Cambios en las estimaciones contables y errores" si el "tamaño la incidencia o la naturaleza" lo requieren y la NIF-ES 24 "Revelaciones de partes relacionadas" en el caso de personal clave de la administración.

En cuanto a otros beneficios a largo plazo una variedad de partidas de partidas pueden ser incluidas bajo este titulo, tal como pago de bonos o participación en utilidades pagaderos a las doce meses; y beneficios de compensación en instrumentos financieros de capital, podríamos comentar que estos se dan en otros países, sin embargo al analizar nuestro entorno empresarial no proceden esta clase de beneficios.

NIF-ES N° 20**CONTABILIZACION DE LAS SUBVENCIONES OFICIALES E
INFORMACION A REVELAR SOBRE AYUDAS PÚBLICAS****1. Alcance de la Norma.**

Esta Norma prescribe la contabilización e información a revelar acerca de las subvenciones oficiales y otras formas de ayudas públicas.

La NIF ES N° 20 no trata operaciones especiales relacionados con la contabilización de subvenciones oficiales dentro de estados financieros con efectos de cambios en los precios o en información de similar naturaleza; ayudas públicas en forma de beneficios fiscales tales como exenciones de impuestos; participaciones de las Administraciones Públicas en la propiedad de la empresa y, las subvenciones oficiales cubiertas por la NIF ES N° 41, Agricultura.

2. Análisis de la Norma.

Algunas entidades reciben una cantidad importante de asistencia gubernamental o estatal por medio de los programas de ayuda y asistencia, que tienen como objetivo incentivarlas a emprender una determinada acción, que normalmente no hubieran emprendido de no contar con ellas.

Las ayudas públicas son acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a una empresa o tipo de empresas, seleccionadas bajo ciertos criterios; las ayudas públicas revisten múltiples formas, pueden variar tanto en la naturaleza de la ayuda proporcionada, como en las condiciones requeridas para su concesión.

Las subvenciones oficiales, también conocidas como subsidios, transferencias o primas, son ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una empresa en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de explotación, representan típicamente una reducción en los flujos de salida de caja netos, y por lo tanto, al menos un aumento en las ganancias de la entidad beneficiaria.

Una asistencia gubernamental es la acción del gobierno diseñada para proporcionar un beneficio económico específico a una entidad o serie de entidades que califican bajo ciertos criterios.

Debe entenderse como Administración Pública tanto a la administración del gobierno como a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales.

Las subvenciones oficiales pueden implicar comprar, construir o adquirir cualquier forma de activos (Subvenciones relacionadas con activos o de capital) y, otras distintas de aquellas que se relacionan con activos.

Se debe reconocer las subvenciones oficiales, incluyendo las de carácter no monetario según su valor razonable sólo cuando exista la garantía razonable de que la entidad cumplirá las condiciones asociadas a las subvenciones, y que éstas serán recibidas.

Se debe reconocer las subvenciones oficiales en la cuenta de resultados aplicando el método de la renta, el cual permite reconocer los ingresos sobre bases sistemáticas y racionales a lo largo de los ejercicios necesarios para compensarlas con los costos correspondientes, y no el método del capital el cual establece contabilizarlos directamente en el patrimonio neto.

Contablemente, las subvenciones oficiales deben tratarse de la siguiente manera:

- a) Las subvenciones relacionadas con ingresos pueden presentarse como abono en la cuenta de resultados o como deducción en la presentación del gasto correspondiente.
- b) Las subvenciones relacionadas con activos pueden presentarse bien como ingresos diferidos en el balance, o deducirse en el cálculo del valor contable del activo.

c) El reembolso de una subvención oficial debe tratarse contablemente como revisión de una estimación contable con un tratamiento distinto para las subvenciones relacionadas con ingresos y con activos, de acuerdo con NIF ES N° 8, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

3. Aplicación Práctica.

Caso I: Subvenciones Relacionadas con Activos

La empresa "X" obtiene una subvención del gobierno por valor de \$4,000.00 bajo la condición de que la empresa compre un activo no corriente depreciable, de la siguiente manera:

Precio de compra del activo	\$20,000.00
Expectativa de vida útil	4 años
Valor Residual	\$ 0.00
Subvención del Gobierno en Efectivo (20%)	\$ 4,000.00
Beneficios anuales antes de la Depreciación y subvenciones relacionadas con el Activo	\$ 30,000.00

Resolución A: Ingreso Diferido en el Balance³⁷

Para registrar la ayuda del gobierno en efectivo:

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
	Partida N° 1		
	<u>Efectivo y Otros Medios Liquidos</u>	\$4,000.00	
	Bancos		
	<u>Créditos Diferidos</u>		\$4,000.00
	Subvención del Gobierno		
	V/Registro de ayuda del gobierno de El Salvador para la compra de Activo Depreciable según contrato de asistencia n° xxx		

³⁷ La resolución A y B de las subvenciones relacionadas con activos, se han elaborado tomando como base el caso práctico de Miller, "Guía de NIC/NIIF", Alexander, Archer, 2005-2006, Capítulo 18, Págs. 18.02-18.03.

Para liberar sistemáticamente la subvención a resultados, se tiene:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
	Partida N° 2		
	<u>Créditos Diferidos</u>	\$1,000.00	
	Subvención del Gobierno		
	<u>Otros Ingresos</u>		\$1,000.00
	Subvención del Gobierno		
	V/Reconocimiento de subvención del gobierno año 1		

La presentación en el Estado de Resultado es:

(En Dólares de los Estados Unidos de Norte America)

Descripción	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Beneficios Antes de Depreciación y Subvención	30,000.00	30,000.00	30,000.00	30,000.00
Depreciación	-5,000.00	-5,000.00	-5,000.00	-5,000.00
Subvención	1,000.00	1,000.00	1,000.00	1,000.00
Beneficio Neto	26,000.00	26,000.00	26,000.00	26,000.00

Los resultados a presentar en el Balance General al 31 de Diciembre de cada año son:

(En Dólares de los Estados Unidos de Norte America)

Descripción	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Propiedades, Planta y Equipo	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00
Depreciación Acumulada	-5,000.00	-10,000.00	-15,000.00	-20,000.00
Valor en Libros	15,000.00	10,000.00	5,000.00	0,00

Créditos Diferidos (Pasivo)

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Subvención del Gobierno	3,000.00	2,000.00	1,000.00	0,00

Resolución B: Reducción del costo de adquisición del activo depreciable por el valor de la subvención

Valor del Activo	\$20,000.00
Valor de la Subvención	<u>\$ 4,000.00</u>
Valor a Depreciar	\$16,000.00
Gasto Anual por Depreciación	\$ 4,000.00

Para registrar el valor de la subvención:

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
	Partida N° 1		
	<u>Efectivo y Otros Medios Liquidos</u>	\$4,000.00	
	Bancos		
	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>		\$4,000.00
	V/Ajuste del Costo de Adquisicion por ayuda del gobierno de El Salvador para la compra de Activo Depreciable según contrato de asistencia n° xxx		

La presentación en el Estado de Resultado es:

(En Dólares de los Estados Unidos de Norte America)

Descripcion	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Beneficios Antes de Depreciación y Subvención	30,000.00	30,000.00	30,000.00	30,000.00
Depreciación	-4,000.00	-4,000.00	-4,000.00	-4,000.00
Beneficio Neto	26,000.00	26,000.00	26,000.00	26,000.00

Los resultados a presentar en el Balance General al 31 de Diciembre de cada año son:

Descripcion	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Propiedades, Planta y Equipo	16,000.00	16,000.00	16,000.00	16,000.00
Depreciación Acumulada	-4,000.00	-8,000.00	-12,000.00	-16,000.00
Valor en Libros	12,000.00	8,000.00	4,000.00	0.00

Caso II: Subvenciones Relacionadas con Ingresos

Expo Servicios, S.A. de C.V. recibe del Fondo de Fomento a las Exportaciones (FOEX) durante el mes de Abril de 2006 notificación del reintegro del 50% de los gastos de comercialización realizados en el exterior, el que recibirá en Junio de 2006 por la cantidad de \$3,000.00, los cuales serán directamente acreditados en cuenta,

previo cumplimiento de todas y cada una de las condiciones y requisitos establecidos por esta entidad.

Resolución A: Reconociéndolo como otros ingresos³⁸

Por el devengamiento:

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
Abril 2006	Partida N° 1		
	<u>Otras Cuentas por Cobrar</u>	\$3,000.00	
	FOEX		\$3,000.00
	<u>Otros Ingresos</u> Subvención del Gobierno V/Reconocimiento de subvencion del FOEX por gastos de comercializacion en el exterior según notificacion del n°.....		

Por el cobro de la subvención:

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
Junio 2006	Partida N° 1		
	<u>Efectivo y Otros Medios Liquidos</u>	\$3,000.00	
	Bancos		\$3,000.00
	<u>Otras Cuentas por Cobrar</u> FOEX V/Cobro de subvencion del FOEX por gastos de comercializacion realizados en el exterior según notificacion n°.....		

Resolución B: Reconociéndolo como disminución de los gastos

Fecha	Descripcion	Debe	Haber
Abril 2006	Partida N° 1		
	<u>Otras Cuentas por Cobrar</u>	\$3,000.00	
	FOEX		\$3,000.00
	<u>Gastos de Venta</u> Gastos de Comercializacion en el Exterior V/Reconocimiento de subvencion del FOEX por gastos de comercializacion en el exterior según notificacion del n°.....		

El registro contable por el cobro es similar a la Partida N° 2

contabilizada en la resolución A, de este caso.

³⁸ La resolución A y B de las subvenciones relacionadas con ingresos, se han elaborado tomando como base el Trabajo de Graduación "Análisis Teórico Practico de las Normas Internacionales de Contabilidad de la 1 a la 22, su aplicabilidad e incidencia en los Estados Financieros, Jorge Enrique Serrano,...., Abril, 1997, Pags. 176-177.

NIF-ES N° 21**EFFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA
MONEDA EXTRANJERA****1. Alcance de la Norma.**

Esta norma se aplicará:

- ✓ Al contabilizar las transacciones y saldos en moneda extranjera (diferente al Dólar para el caso de El Salvador), salvo las transacciones y saldos con derivados que estén dentro del alcance de la NIF ES 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.
- ✓ Al convertir los resultados y la situación financiera de los negocios en el extranjero que se incluyan en los estados financieros de la entidad, ya sea por consolidación proporcional o por el método de la participación; y
- ✓ Al convertir los resultados y la situación financiera de la entidad en una moneda de presentación.

2. Análisis de la Norma.

Una transacción en moneda extranjera es toda operación que se establece, o exige su liquidación, en una moneda extranjera.

Ejemplos:

- 1) Compra o vende bienes o servicios cuyo precio se establece en una moneda extranjera;

- 2) Presta o toma prestados fondos, si las cuantías correspondientes se establecen a pagar o cobrar en una moneda extranjera;
- 3) Se convierte en parte de un contrato no ejecutado, que esté expresado en moneda extranjera, o
- 4) Adquiere o desapropia por otra vía activos, o bien incurre en o liquida pasivos, siempre que unos y otras estén establecidos en una moneda extranjera.

Toda transacción en moneda extranjera debe ser registrada, en el momento de su reconocimiento en los estados financieros, en la misma moneda de los mismos, aplicando al importe correspondiente en moneda extranjera la tasa de cambio, entre la moneda de los estados financieros y la moneda extranjera, existente en la fecha de operación.

La tasa de cambio existente en la fecha de la operación es denominada frecuentemente como tasa de cambio al contado.

Información en estados financieros posteriores.

En cada fecha de balance:

- a) Las partidas monetarias en moneda extranjera deben ser valoradas utilizando la tasa al cierre;
- b) Las partidas no monetarias establecidas originalmente en moneda extranjera, que se contabilicen al costo histórico, deben ser valoradas utilizando la tasa de cambio en el momento en que fué realizada la transacción, y

- d) Las partidas no monetarias establecidas originalmente en moneda extranjera, que se contabilicen por su valor razonable, deben ser valoradas utilizando las tasas de cambio existentes en el momento en que se determinó tal valor razonable
- e) La tasa de cambio de cierre es el tipo de cambio al 31 de diciembre de cada año de esa moneda, con respecto a la moneda de El Salvador.

TRATAMIENTO POR PUNTO DE REFERENCIA:

Las diferencias de cambio surgidas en el momento de la liquidación de las partidas monetarias, o bien en la fecha de los estados financieros, por causa de tasas de cambio diferentes a los que se utilizaron para el registro de la operación en el periodo, o para informar sobre ella en estados financieros previos, deben ser reconocidas como gastos o ingresos del periodo en el que han aparecido, excepto cuando se trata de una inversión neta en otra empresa extranjera, o una cobertura sobre la inversión neta.

Las diferencias de cambio derivadas de una partida monetaria que, en sustancia, forma parte de la inversión neta realizada por la empresa en una entidad extranjera, deben ser clasificadas como componentes del patrimonio neto, en los estados financieros de la empresa, hasta que se produzca la desapropiación de la inversión, en cuyo momento serán objeto de reconocimiento como gasto o ingreso.

TRATAMIENTO ALTERNATIVO PERMITIDO:

Las diferencias de cambio pueden producirse a consecuencia de una fuerte devaluación en una moneda, contra la que no ha existido posibilidad práctica de emprender acciones de cobertura, habiendo afectado a pasivos que no puedan ser liquidados y que han surgido directamente de la compra reciente de activos facturados en moneda extranjera, tales diferencias de cambio deben ser incluidas como parte del valor en libros del activo correspondiente, siempre que el valor ya ajustado del mismo no sea superior al importe recuperable del activo, por uso o venta, o al costo de reposición, según cual de los dos sea menor.

3. Aplicación Práctica.

Caso 1: Supuesto. Se compra al crédito a un proveedor en el exterior materia prima, quien nos factura €20,000 en euros, cuya tasa con respecto al dólar a esa fecha es de \$1.10 par cada euro (\$22,000), luego se ingresa la materia prima a inventario, pero cuando se le paga al proveedor, el euro se compra a \$1.15 (\$23,000).

El registro contable por punto de referencia sería el siguiente:

Fecha	Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida N° 1			
	<u>Pedidos en Tránsito</u>		\$22,000.00	
	<u>Proveedores</u>			\$22,000.00
	Proveedores del exterior			
	V/Provisionar compra de materia prima en el exterior de nuestro proveedor			

Cálculos: 20,000 Euros x \$1.10 = \$ 22,000.00

20,000 Euros x \$1.15 = \$ 23,000.00

Provisión fluctuación:

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
	Partida N° 2			
	<u>Gastos Financieros</u>		\$1,000.00	
	<u>Proveedores</u>			\$1,000.00
	Proveedores del exterior			
	V/Provisionar fluctuacion de moneda hacia arriba al momento de pagar			

Se asume que el cambio de \$1.15 se mantiene entre la fecha de cierre y la de pago. Al realizar el pago:

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
	Partida N° 3			
	<u>Proveedores</u>		\$23,000.00	
	Proveedores del exterior			
	<u>Efectivo y otros medios liquidos</u>			\$23,000.00
	V/Pago de factura 1254 de nuestro proveedor Alas Doradas.			

Caso 2: Supuesto: se compra al crédito a un proveedor del exterior materia prima, quien nos factura €20,000 en euros, cuya tasa con respecto al dólar a esa fecha es de \$1.10 por cada euro.

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
	Partida N° 1			
	<u>Pedidos en Transito</u>		\$22,000.00	
	<u>Proveedores</u>			\$22,000.00
	Proveedores del exterior			
	V/Provisionar compra de materia prima en el exterior de nuestro proveedor			

Cálculos: Al momento de comprar ³⁹

$$20,000 \text{ Euros} \times \$1.10 = \$ 22,000.00$$

Al momento de pagar el tipo de cambio es 1Euro X \$ 1.02

$$20,000 \text{ Euros} \times \$1.02 = \$ 21,600.00$$

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
	Partida N° 2			
	<u>Estimacion por fluctuacion tipo de cambio</u>		\$400.00	
	Proveedores del exterior			
	<u>Otros Ingresos</u>			\$400.00
	V/Provisionar fluctuacion de moneda hacia abajo al momento de cierre			

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
	Partida N° 3			
	<u>Proveedores</u>		\$22,000.00	
	Proveedores del exterior			
	<u>Efectivo y otros medios liquidos</u>			\$21,600.00
	Bancos			
	<u>Estimacion por fluctuacion tipo de cambio</u>			\$400.00
	V/Pago de factura 1254 de nuestro proveedor Alas Doradas.			

³⁹Adaptación de Seminario Práctico sobre las principales NIFES, Castillo Guzman, 2006, Pag. 98- 99.

NIIF N° 1**ADOPCION POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES
DE INFORMACION FINANCIERA****1. Alcance de la Norma.**

Una entidad aplicara esta NIIF en:

- ✓ Sus primeros estados financieros con arreglo a las NIC's; y
- ✓ En cada informe financiero intermedio que, en su caso, presente de acuerdo con la NIC 34 Información Financiera Intermedia y se refiera a una parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

2. Análisis de la Norma

Se aplica cuando la entidad adopta las NIC's por primera vez, mediante una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NIIF.

En general, esta NIIF exige que la entidad cumpla con cada una de las NIIF vigentes en la fecha de presentación de sus primeros estados financieros elaborados con arreglo a las NIIF. En particular esta NIIF exige que la entidad, al preparar el balance que sirva como punto de partida para su contabilidad según las NIIF, haga lo siguiente:

- a) Reconozca todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF;

- b) No reconozca partidas como activos o pasivos si las NIIF no permiten tal reconocimiento.
- c) Reclasifiquen los activos, pasivos y componentes del patrimonio neto reconocidos según los principios contables generalmente aceptados utilizados anteriormente con arreglo a las categorías de activo pasivo o componente del patrimonio neto que le corresponda según las NIIF, y
- d) Aplique las NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

Esta NIIF contempla exenciones limitadas en la aplicación de las anteriores exigencias en áreas específicas, donde el coste de cumplir con ellas probablemente, pudieran exceder a los beneficios que puedan obtener los usuarios de los estados financieros.

La clave principal de la norma es la completa aplicación retrospectiva vigente a la fecha del balance de cierre, para la preparación de los primeros estados financieros con base a NIIF.

Existen nueve exenciones opcionales que reducen el impacto de la aplicación retrospectiva donde los costos podrían exceder los beneficios a los usuarios. Los que adopten NIF ES por primera vez pueden elegir en aplicarlas todas, algunas o ninguna de las exenciones:

1. Combinaciones de negocios;
2. Valor razonable o valor revaluado como costo atribuido;
3. Beneficios a los empleados;

4. Diferencias de conversión acumuladas;
5. Instrumentos financieros compuestos;
6. Activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios Conjuntos;
7. Designación de instrumentos financieros reconocidos previamente;
8. Transacciones con pagos basados en acciones
9. Contratos de seguro.

La entidad no aplicará estas exenciones por analogía a otras partidas.

Hay cuatro excepciones donde la aplicación retrospectiva no es permitida, aplican en áreas donde la aplicación retrospectiva sería inapropiada:

1. La baja de activos y pasivos financieros;
2. La contabilidad de coberturas;
3. Las estimaciones;
4. Activos clasificados como mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.⁴⁰

3. Aplicación Práctica

En el presente trabajo establecemos un modelo teórico de los pasos a seguir por las empresas al adoptar las NIF ES:

⁴⁰ Corporación de Contadores de El Salvador, Seminario Taller Adopción, Jul.06.

Como primer paso en la adopción de esta norma en las empresas deberán preparar un balance de apertura con arreglo a éstas, lo cual constituye el punto de partida para iniciar la contabilización de las operaciones según NIF ES.

Este balance de apertura no es necesario presentarlo en sus primeros estados financieros preparados según esta norma, sin embargo el balance de apertura reconocerá todos los activos y pasivos que sean requeridos por esta normativa. No se reconocerá activos y pasivos que no sean permitidos por estas normas y se reclasificarán los activos, pasivos y componentes del patrimonio neto reconocidos según los PCGA a las categorías que les corresponda con arreglo a NIF ES, además de valorar todos los activos y pasivos reconocidos a la fecha de adopción.

Para alcanzar a satisfacer el objetivo de esta NIIF, es indispensable partir de un adecuado sistema contable, que esté revisado, actualizado y acorde a la operación global de las empresas: Este está conformado por un catálogo de cuentas que facilitará la presentación y agrupación de las diferentes cuentas en los estados financieros permitiendo consolidar las transacciones con características homogéneas lo cual hará más fácil el análisis de saldos.

También no menos importante es el manual de políticas contables que debe estar adecuado según NIF ES para su aplicación en el

balance de apertura y a lo largo de todos los ejercicios contables posteriores y está constituido por todos aquellos principios, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados para la preparación y presentación de los estados financieros.

Etapas necesarias para la adopción y aplicación de NIC's y NIIF's.

A continuación se enumeran las etapas identificadas como necesarias en el proceso de una adopción y aplicación de NIC's, además se enuncian algunas políticas contables que son necesarias para que los estados financieros cumplan con los requisitos establecidos por la normativa en mención y a la vez preservar la comparabilidad de la información.

Como primer paso se tiene que modificar el sistema contable con el objetivo de contar con un catalogo de cuentas que muestre la desagregación de cuentas así como la agrupación de las mismas, en el cual se identificaran aquellas normas que por su funcionabilidad deben ser consideradas de manera inmediata en las empresas, cabe mencionar que no se pretende dar un modelo rígido, sino mas bien una guía que vaya de acuerdo a la forma y particularidad de cada empresa.

Tomando como base las Normas Internacionales de Contabilidad en su amplio contexto se deben formular políticas contables que son relevantes y confiables para el proceso de toma de decisiones de los usuarios de los estados financieros.

Se considera necesario también exigir a las empresas que al momento de que preparen y divulguen las políticas contables de acuerdo a sus necesidades, éstas deberán ser plasmadas en forma escrita, las cuales se entenderá que han sido analizadas minuciosamente de manera previa y por ende tienen que ser autorizadas por la gerencia de la misma.

Cambio del Sistema Contable

En esta fase de acuerdo a la adopción de una nueva normativa que difiere de la vigente conlleva a realizar cambios radicales, el principal es el de modificar la descripción del sistema contable, el cual incluye el catalogo de cuentas y el manual de aplicación. En las empresas este documento es el vértice para la preparación de los estados financieros, ya que en ellos se describe como registrar contablemente los diferentes elementos que conforman sus estados financieros.

Propuestas de Ajustes a los Estados Financieros Según bases que no son NIF ES

Como parte del proceso de conversión se debe realizar un análisis de los estados financieros a una determinada fecha de corte previa al año al que se pretende adoptar NIF ES, con el propósito de presentar partidas de ajuste y a su vez preparar los estados financieros ajustados, y con ello a aplicar la normativa técnica exigida.

La importancia de esta fase de adopción es de poseer la suficiente información que de acuerdo a la normativa misma es necesaria para proceder a su aplicación, también es importante mencionar que los ajustes que se presenten estén de acuerdo a la legislación local pertinente (Leyes Tributarias, Código de Comercio, entre otras).

Presentación de Estados Financieros Ajustados y Sus Ventajas

Después de elaborar los ajustes en la fase antes mencionada permitirá que los estados financieros estén listos para aplicar normas internacionales de contabilidad y normas internacionales de información financiera en su amplio contexto, lo cual conlleva muchas ventajas y por mencionar algunas:

1. La empresa contará con políticas contables que cumplen con los requisitos establecidos por esta normativa.
2. Las políticas suministrarán información relevante para la toma de decisiones, serán fiables en la información presentada en los estados financieros y contarán con información uniforme para su comparabilidad.
3. El catálogo contable estará estructurado en relación a su naturaleza permitiendo la identificación de aquellos derechos u obligaciones durante un período contable.⁴¹

⁴¹ Trabajo de graduación, "Identificación y Aplicación de Normas Internacionales...", Gutierrez Lopez..., Capitulo III , paginas 97- 103

NIIF N° 3

COMBINACIONES DE NEGOCIOS

1. Alcance de la Norma

NIIF 3 es de aplicación para entidades que contabilizan combinaciones de negocios.

Quedan fuera del alcance de esta Norma las combinaciones de negocios en las que se combinan entidades o negocios separados para constituir un negocio conjunto (tratados en NIF ES N° 31), aquellas entre entidades o negocios bajo control común, combinaciones de negocios en las que intervengan dos o más entidades de carácter mutualista y aquellas en las que, mediante un contrato, entidades o negocios separados se combinan para constituir únicamente una entidad que informa pero sin obtener ninguna participación en la propiedad.

2. Análisis de la Norma.

Una combinación de negocios es la unión de entidades o negocios separados en una única entidad económica que emite información financiera, la cual puede suponer el establecimiento de una nueva entidad que controle las entidades combinadas o los activos netos cedidos, o bien la reestructuración de una o más de las entidades que se combinan.

En una combinación de negocios, generalmente, la adquirente obtiene el control de una o más entidades adquiridas e implica una relación de dominante - dependiente, en la que la entidad adquirente es la dominante, y la adquirida es una dependiente de aquella, sugiere además, que la adquirente aplicará esta NIIF en sus estados financieros consolidados.

NIIF 3 establece que para registrar las combinaciones de negocios, debe utilizarse el método de compra. Queda prohibido el método de unión de intereses, que se utilizaba en virtud de la NIC 22 (Combinaciones de Negocios) en determinados casos; la aplicación del método de compra debe seguir los siguientes pasos:

- ❖ Identificación de la entidad adquirente.
- ❖ Medición del costo de la combinación de negocios.
- ❖ Distribución, en la fecha de adquisición del costo de la combinación de negocios entre los activos adquiridos, y los pasivos y pasivos contingentes asumidos.

Si la contabilización inicial de una combinación de negocios se determine de forma provisional, al final del período contable en que la misma se efectúe, la entidad adquirente contabilizará la combinación utilizando dichos valores provisionales. Cualquier ajuste que se realice a esos valores provisionales se efectuará dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de adquisición.

Cuando un acuerdo de combinación de negocios incorpore algún ajuste al costo de la combinación que dependa de eventos futuros, la entidad adquirente incluirá el importe de dicho ajuste en el costo de la combinación, en la fecha de adquisición, siempre que el ajuste sea probable y pueda ser valorado de manera fiable.

Si la participación del adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la sociedad adquirida es superior al costo, el exceso (en ocasiones denominado fondo de comercio negativo) se reconoce como ganancia inmediata.

El fondo de comercio se valorará inicialmente al costo, siendo éste el exceso del costo de la combinación de negocios sobre la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes.

El fondo de comercio y otros activos inmateriales con vida indefinida no se amortizan, sino que deben ser sometidos a una prueba de deterioro de valor al menos una vez al año.

3. Aplicación Práctica

El 12 de noviembre de 2005, la empresa A & A, S.A. de C.V. ofrece comprar el 60% de los activos netos de la empresa Z, S.A. de C.V. por valor de \$100,000.00, sin embargo, la operación se efectuó hasta el 02 de enero de 2006 por la cantidad de \$103,140.75;

además pagó \$3,000.00 más IVA por concepto de intermediación bursátil. El Balance General al 31 de Diciembre de 2005 de la empresa Z, S.A. de C.V. es:

Z, S.A. DE C.V.	
BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005	
(En Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)	
ACTIVOS	
ACTIVO CORRIENTE	
Efectivo y Equivalentes	\$ 23,300.00
Cuentas por Cobrar	\$ 610,015.00
Inventarios	\$ 986,780.00
Total activo corriente	<u>\$ 1,620,095.00</u>
ACTIVO NO CORRIENTE	
Propiedades, Planta y Equipo - Neto	<u>\$ 1,815,236.00</u>
Total activo no corriente	<u>\$ 1,815,236.00</u>
TOTAL ACTIVOS	<u><u>\$ 3,435,331.00</u></u>
PASIVO Y PATRIMONIO	
PASIVO CORRIENTE	
Proveedores	\$ 910,907.00
Cuentas por Pagar	\$ 199,974.00
Impuesto Sobre la Renta por Pagar - Corriente	\$ 69,750.00
Porción Corriente de Préstamos a Largo Plazo	<u>\$ 373,837.05</u>
Total pasivo corriente	\$ 1,554,468.05
PASIVO NO CORRIENTE	
Préstamos Bancarios	<u>\$ 850,612.95</u>
Total Pasivo No Corriente	\$ 850,612.95
PATRIMONIO	
Capital Social	\$ 800,000.00
Reservas de Capital	\$ 21,000.00
Utilidades Acumuladas	\$ 209,250.00
Total Patrimonio	<u>\$ 1,030,250.00</u>
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	<u><u>\$ 3,435,331.00</u></u>

El número de acciones comunes en circulación que constituyen el Capital Social es de 2,500; el valor nominal de las acciones es de \$40.00.

La empresa adquirente debe entonces registrar la combinación de negocios de la forma siguiente:

- A. Determinar el valor razonable de los activos adquiridos, pasivos y pasivos contingentes asumidos.
- B. Distribución, en la fecha de adquisición del costo de la combinación de negocios entre los activos adquiridos, y los

pasivos y pasivos contingentes asumidos, en función del porcentaje adquirido.

C. Registro del costo inicial.

D. Al cierre contable, efectuar los ajustes al valor razonable de los activos y pasivos de Z, S.A. de C.V.

E. Al cierre contable efectuar la valoración del fondo de comercio adquirido en la combinación de negocios por el costo menos las pérdidas por deterioro del valor acumuladas y su registro contable, de acuerdo con el párrafo 104 de NIF ES 36 Deterioro del Valor de los Activos.

F. Eliminación de la cuenta Inversiones Permanentes.

G. Elaborar los estados financieros combinados.

A. Determinar el Valor Razonable de los Activos Adquiridos, pasivos y pasivos contingentes asumidos.

Al analizar el valor razonable se tiene:

Concepto	Nota	Valor en Libros	Valor Razonable	Plusvalía-Minusvalía	Reconocimiento
ACTIVOS CORRIENTES					
Efectivo y Otros Medios Líquidos		\$ 45,550.25	\$ 45,550.25	\$ -	
Cuentas por Cobrar	1	\$ 80,294.47	\$ 67,224.71	\$ 13,069.76	Amortizar a 1 año
Inventarios	2	\$ 100,729.88	\$ 87,471.28	\$ 13,258.60	Al venderse
TOTAL ACTIVOS CORRIENTES		\$ 226,574.60	\$ 200,246.24	\$ 26,328.36	
ACTIVOS NO CORRIENTES					
Propiedades, Planta y Equipo - Neto	3	\$ 64,674.00	\$ 75,000.00	\$ -10,326.00	Activo Identificable
TOTAL ACTIVOS NO CORRIENTES		\$ 64,674.00	\$ 75,000.00	\$ -10,326.00	
TOTAL ACTIVOS		\$ 291,248.60	\$ 275,246.24	\$ 16,002.36	
PASIVOS CORRIENTES					
Proveedores	4	\$ 77,325.85	\$ 68,921.57	\$ 8,404.28	Amortizar a 1 año
Cuentas por Pagar		\$ 55,143.86	\$ 55,143.86	\$ -	
Préstamos de Corto Plazo		\$ 49,466.04	\$ 49,466.04	\$ -	
TOTAL PASIVOS CORRIENTES		\$ 181,935.75	\$ 173,531.47	\$ 8,404.28	
TOTAL PASIVOS		\$ 181,935.75	\$ 173,531.47	\$ 8,404.28	
ACTIVOS NETOS		\$ 109,312.85	\$ 101,714.77	\$ 7,598.08	

Nota 1. Cuentas por Cobrar.

Al 31 de diciembre de 2005 la administración de Z, S.A. de C.V. no había reconocido como irre recuperable la cantidad de \$13,069.76 que

corresponde a la deuda que el cliente Franco Vásquez tenía con la empresa y quien falleciera el 4 de diciembre de 2005; según análisis técnico, la probabilidad de recuperación es nula debido a la falta de garantías.

Por lo demás, las cuentas por cobrar se encuentran valuadas a su valor razonable.

Nota 2. Inventarios

Al 31 de diciembre de 2005, los productos terminados no habían sido ajustados a su valor neto realizable según lo establece NIF-ES 2 párrafo 28 (Inventarios), es decir, su precio de venta, menos los costes de distribución y un margen razonable por el esfuerzo por efectuar la venta realizado por el vendedor. El valor contable debe disminuirse en \$13,258.60 a efectos ajustar la cuenta de inventarios.

Nota 3. Propiedades, Planta y Equipo

En Junio de 2005, la administración de Z, S.A. de C.V. contrató a un perito valuador para que realizara un estudio técnico que determinara el valor actual del terreno y de las instalaciones del negocio en donde opera. Lo anterior a efectos de cumplir con los requisitos del banco acreedor, debido a que estos bienes han sido cedidos como garantía hipotecaria del préstamo que se posee con el Banco Cuscatlan, S.A.

El valor actual de las propiedades, planta y equipo según valuación a junio 2005 es:

Propiedades, Planta y Equipo	Valor Contable al 31-dic-05	Valor Actual según estudio	Superavit no Registrado
Terrenos	\$ 20,874.00	\$ 24,200.00	\$ 3,326.00
Edificaciones	\$ 30,000.00	\$ 37,000.00	\$ 7,000.00
Mobiliario y Equipo de Oficina	\$ 6,000.00	\$ 6,000.00	\$ -
Equipo de Transporte	\$ 7,800.00	\$ 7,800.00	\$ -
TOTALES	\$ 64,674.00	\$ 75,000.00	\$ 10,326.00

Nota 4. Proveedores

Al 31 de diciembre de 2005 la cuenta proveedores se encuentra sobrevaluada por el valor de \$8,404.28 cantidad que corresponde a nota de crédito no aplicada contablemente en el estado de cuenta de nuestro proveedor del exterior por bonificación en venta local del equipo HL-710 vendido en Septiembre 2005.

Los demás renglones de los estados financieros se encuentran valuados a su valor razonable.

B. Distribución, en la fecha de adquisición del costo de la combinación de negocios entre los activos adquiridos, y los pasivos y pasivos contingentes asumidos, en función del porcentaje adquirido.

Concepto	Nota	Valor en Libros	Valor Razonable	Plusvalía-Minusvalía	% Participación	Valor Razonable Adquirido	% Plusvalía-Minusvalía Adquirida	Clasificación
ACTIVOS CORRIENTES								
Efectivo y Otros Medios Líquidos		\$ 45,550.25	\$ 45,550.25	\$ -	60.00%	\$ 27,330.15	\$ -	
Cuentas por Cobrar	1	\$ 80,294.47	\$ 67,224.71	\$ 13,069.76	60.00%	\$ 40,334.83	\$ 7,841.86	Plusvalía
Inventarios	2	\$ 100,729.88	\$ 87,471.28	\$ 13,258.60	60.00%	\$ 52,482.77	\$ 7,955.16	Plusvalía
TOTAL ACTIVOS CORRIENTES		\$ 226,574.60	\$ 200,246.24	\$ 26,328.36		\$ 120,147.74	\$ 15,797.02	
ACTIVOS NO CORRIENTES								
Propiedades, Planta y Equipo - Neto	3	\$ 64,674.00	\$ 75,000.00	\$ -10,326.00	60.00%	\$ 45,000.00	\$ -6,195.60	Activo Identificable
TOTAL ACTIVOS NO CORRIENTES		\$ 64,674.00	\$ 75,000.00	\$ -10,326.00		\$ 45,000.00	\$ -6,195.60	
TOTAL ACTIVOS		\$ 291,248.60	\$ 275,246.24	\$ 16,002.36		\$ 165,147.74	\$ 9,601.42	
PASIVOS CORRIENTES								
Proveedores	4	\$ 77,325.85	\$ 68,921.57	\$ 8,404.28	60.00%	\$ 41,352.94	\$ 5,042.57	Minusvalía
Cuentas por Pagar		\$ 55,143.86	\$ 55,143.86	\$ -	60.00%	\$ 33,086.32	\$ -	
Préstamos de Corto Plazo		\$ 49,466.04	\$ 49,466.04	\$ -	60.00%	\$ 29,679.62	\$ -	
TOTAL PASIVOS CORRIENTES		\$ 181,935.75	\$ 173,531.47	\$ 8,404.28		\$ 104,118.88	\$ 5,042.57	
TOTAL PASIVOS		\$ 181,935.75	\$ 173,531.47	\$ 8,404.28		\$ 104,118.88	\$ 5,042.57	
ACTIVOS NETOS		\$ 109,312.85	\$ 101,714.77	\$ 7,598.08		\$ 61,028.86	\$ 4,558.85	

CALCULO DEL FONDO DE COMERCIO:	
Activos Netos Adquiridos al Valor en Libros	\$ 109,312.85
Disminución de los Activos Netos a Valor Razonable	\$ 7,598.08
Valor Razonable de los Activos Netos Adquiridos	\$ 101,714.77
Participación en los Activos Netos 60%	\$ 61,028.86
Costo de la Combinación Empresa Z, S.A. de C.V.	\$ 106,140.75
Fondo de Comercio	\$ 45,111.89

IDENTIFICACION DE LA PLUSVALIA/MINUSVALIA	
Plusvalía	\$ 15,797.02
Cuentas por Cobrar	\$ 7,841.86
Inventarios	\$ 7,955.16
Minusvalía	\$ 5,042.57
Proveedores	\$ 5,042.57
Activos Identificables	\$ 6,195.60
Revaluación de Propiedades	\$ 6,195.60

El cuadro anterior nos permite identificar tanto el cálculo del fondo de comercio como el valor de la plusvalía/minusvalía adquirida.

C. Registro del Costo Inicial.

Participación en Acciones = 60% x 2,500
 Participación en Acciones = 1,500 acciones comunes

Costo de Adquisición de la Combinación:

Costo de Adquisición = \$103,140.75 (+)
 Intermediación Bursátil (neto de IVA) \$ 3,000.00
 = \$106,140.75

Fondo de Comercio en la fecha de adquisición:

Costo de la Combinación = \$106,140.75
 Valor Razonable de los Activos Netos
 Adquiridos (\$101,714.77 x 60%) = \$ 61,028.86
 Fondo de Comercio = \$ 45,111.89

El registro contable inicial de la combinación de negocios es:

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
02-ene-06	Partida N° 1			
	<u>Inversiones Permanentes Empresa Z</u>		\$ 61,028.86	
	Costo a la Fecha de Adquisición			
	<u>Fondo de Comercio</u>		\$ 45,111.89	
	Empresa Z, S.A. de C.V.			
	<u>Credito Fiscal-IVA</u>		\$ 390.00	
	IVA-Compras Locales			
	<u>Efectivo y Otros Medios Liquidos</u>			\$ 106,530.75
	Banco Cuscatlan, S.A.			
	V/Adquisición del 60% de las acciones comunes de la empresa Z, S.A. de C.V. equivalentes a 1,500 acciones comunes con derecho a voto y de igual valor por un monto de \$103,140.75; con un valor nominal de \$40.00 y un valor contable al 31-12-2005 de \$43.72514; dicha operación fué realizada mediante transferencia electrónica WT 15001253 de fecha 02/01/2006 en las instalaciones del Banco Cuscatlan, S.A.; además se pagó \$3,000.00 por concepto de intermediación bursátil más IVA.			
	TOTALES		\$ 106,530.75	\$ 106,530.75

D. Ajustes al cierre contable de la plusvalía/minusvalía adquirida.

Los registros a que da lugar la combinación de negocios por la plusvalía/minusvalía adquirida son:

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
02-ene-06	Partida N° 2			
	<u>Inversiones Permanentes Empresa Z</u>		\$ 15,797.02	
	<u>Plusvalía</u>			
	Cuentas por Cobrar	\$ 7,841.86		
	Inventarios	\$ 7,955.16		
	<u>Inversiones Permanentes Empresa Z</u>			\$ 15,797.02
	<u>Costo a la Fecha de Adquisición</u>			
	Cuentas por Cobrar	\$ 7,841.86		
	Inventarios	\$ 7,955.16		
	Costo a la Fecha de Adquisición			
	V/registro de plusvalía comprada en combinacion de negocios con la empresa Z, S.A. de C.V.			
	TOTALES		\$ 15,797.02	\$ 15,797.02

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
02-ene-06	Partida N° 3			
	<u>Revaluación de Propiedades, Planta y Equipo</u>		\$ 6,195.60	
	Terrenos	\$ 1,995.60		
	Edificaciones	\$ 4,200.00		
	<u>Inversiones Permanentes Empresa Z</u>		\$ 5,042.57	
	<u>Costo a la Fecha de Adquisición</u>			
	<u>Inversiones Permanentes Empresa Z</u>			\$ 5,042.57
	<u>Minusvalía</u>			
	Proveedores	\$ 5,042.57		
	<u>Superavit por Revaluación de Propiedades, P. y E.</u>			\$ 6,195.60
	Terrenos	\$ 1,995.60		
	Edificaciones	\$ 4,200.00		
	V/registro de minusvalía comprada y reconocimiento de activo identificable en combinacion de negocios con la empresa Z, S.A. de C.V.			
	TOTALES		\$ 11,238.17	\$ 11,238.17

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
31-dic-06	Partida N° 4			
	<u>Otros Gastos</u>		\$ 15,797.02	
	<u>Amortizacion de Plusvalía Comprada</u>			
	Cuentas por Cobrar	\$ 7,841.86		
	Inventarios	\$ 7,955.16		
	<u>Inversiones Permanentes Empresa Z</u>			\$ 15,797.02
	<u>Plusvalía</u>			
	Cuentas por Cobrar	\$ 7,841.86		
	Inventarios	\$ 7,955.16		
	V/amortización de plusvalía adquirida en combinacion de negocios con empresa Z, S.A. de C.V. a la fecha de adquisición.			
	TOTALES		\$ 15,797.02	\$ 15,797.02

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
31-dic-06	Partida N° 5			
	<u>Inversiones Permanentes Empresa Z</u>		\$ 5,042.57	
	<u>Minusvalía</u>			
	Proveedores	\$ 5,042.57		
	<u>Otros Ingresos</u>			\$ 5,042.57
	<u>Amortizacion de Minusvalía Comprada</u>			
	Proveedores	\$ 5,042.57		
	V/amortización de minusvalía adquirida en combinacion de negocios con empresa Z, S.A. de C.V. a la fecha de adquisición.			
	TOTALES		\$ 5,042.57	\$ 5,042.57

Al mayorizar los registros contables relacionados con la cuenta Inversiones Permanentes se tiene:

Inversiones Permanentes Empresa Z.					
(1)-2006	\$	61,028.86	\$	15,797.02	(2)-2006
(2)-2006	\$	15,797.02	\$	5,042.57	(3)-2006
(3)-2006	\$	5,042.57	\$	15,797.02	(4)-2006
(5)-2006	\$	5,042.57			
	\$	86,911.02	\$	36,636.61	
	\$	50,274.41	\$	50,274.41	(6)-2006

La cuenta Inversiones Permanentes Empresa Z, representa la cuenta de mayor al costo de la combinación de negocios efectuada con la empresa Z.

Al mayorizar las sub-cuentas de la cuenta Inversiones Permanentes Empresa Z, se tiene:

Costo a la Fecha de Adquisición				Plusvalía						
(1)-2006	\$	61,028.86	\$	15,797.02	(2)-2006	\$	15,797.02	\$	15,797.02	(4)-2006
(3)-2006	\$	5,042.57								
	\$	66,071.43	\$	15,797.02		\$	15,797.02	\$	15,797.02	
	\$	50,274.41								

Minusvalía					
(5)-2006	\$	5,042.57	\$	5,042.57	(3)-2006
	\$	5,042.57	\$	5,042.57	

Como puede notarse, el saldo de las sub-cuentas (\$50,274.41) es idéntico al saldo de la cuenta de mayor (\$50,274.41).

Al cierre contable la cuenta Inversiones Permanentes Empresa Z, debe eliminarse contra el capital social de dicha empresa.

El fondo de comercio y el efecto en los resultados de la amortización del incremento/decremento de los activos, pasivos y pasivos contingentes asumidos queda de la siguiente manera:

Fondo de Comercio		Otros Ingresos						
(1)-2006	\$	45,111.89			\$	5,042.57	(5)-2006	
	\$	45,111.89			\$	-	\$	5,042.57

Otros Gastos		
(4)-2006	\$	15,797.02
	\$	15,797.02

E. Valoración del fondo de comercio al cierre contable.

Al 31 de diciembre de 2006, el importe recuperable de los activos sobre los cuales se ha distribuido el fondo de comercio es mayor al valor en libros de cada una de las unidades generadoras de efectivo y, por tal razón, no se reconoce ninguna pérdida por deterioro en los resultados de la empresa.

Si el importe recuperable de los activos sobre los cuales se distribuyó el fondo de comercio en la fecha de la combinación fuera menor al valor reconocido como fondo de comercio, este debe reconocerse como pérdida inmediatamente.

F. Eliminación de la cuenta Inversiones

Al 31 de diciembre de 2006, el saldo de la cuenta de inversiones debe ser eliminado, lo cual da origen al siguiente registro:

Fecha	Descripcion	Parcial	Debe	Haber
31-dic-06	Partida N° 6 Capital Social-Empresa Z. <u>Inversiones Permanentes-Empresa Z</u> Costo a la Fecha de Adquisición V/Eliminacion de la cuenta Inversiones Permanentes al 31 de diciembre de 2006		\$ 50,274.41	\$ 50,274.41
	TOTALES		\$ 50,274.41	\$ 50,274.41

F. Elaboración de los estados financieros combinados

Para elaborar los estados financieros combinados de A & A, S.A. de C.V. con la empresa Z, S.A. de C.V., para los años terminados el 31 de diciembre de 2006 es necesario contar con los estados financieros de ambas compañías y elaborar la hoja de trabajo correspondiente.

A & A, S.A. de C.V.
HOJA DE TRABAJO PARA LOS ESTADOS FINANCIEROS COMBINADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2006
(En Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)

N°	Concepto	A & A, S.A. de C.V.	Z, S.A. de C.V.	Participación 60%	Ajustes/Eliminaciones		Saldos Consolidados
					Cargos	Abonos	
1	CUENTAS DE BALANCE						
2	ACTIVOS						
3	ACTIVO CORRIENTE						
4	Efectivo y Otros Medios Liquidos	\$ 681,908.00	\$ 416,462.65	\$ 249,877.59			\$ 931,785.59
5	Cuentas por Cobrar	\$ 500,015.00	\$ 237,500.00	\$ 142,500.00			\$ 642,515.00
6	Inventarios	\$ 906,314.00	\$ 205,113.06	\$ 123,067.84			\$ 1,029,381.84
7	Total Activo Corriente	\$ 2,088,237.00	\$ 859,075.71	\$ 515,445.43			\$ 2,603,682.43
8	ACTIVO NO CORRIENTE						
9	Propiedades, Planta y Equipo - Neto	\$ 2,414,001.00	\$ 138,571.43	\$ 83,142.86			\$ 2,497,143.86
10	Revaluación de Propiedades, Planta y Equipo	\$ 6,195.60	\$ -	\$ -			\$ 6,195.60
11	Inversiones Permanentes	\$ 50,274.41	\$ -	\$ -	\$ 50,274.41 (6)		\$ -
12	Fondo de Comercio	\$ 45,111.89	\$ -	\$ -			\$ 45,111.89
13	Total Activo No Corriente	\$ 2,515,582.90	\$ 138,571.43	\$ 83,142.86			\$ 2,548,451.35
14	TOTAL ACTIVOS	\$ 4,603,819.90	\$ 997,647.14	\$ 598,588.28			\$ 5,152,133.77
15	PASIVO Y PATRIMONIO						
16	PASIVO CORRIENTE						
17	Proveedores	\$ 687,945.00	\$ 62,320.00	\$ 37,392.00			\$ 725,337.00
18	Cuentas por Pagar	\$ 308,514.95	\$ 42,700.00	\$ 25,620.00			\$ 334,134.95
19	Impuesto Sobre la Renta por Pagar - Corriente	\$ 186,000.00	\$ 116,250.00	\$ 69,750.00			\$ 255,750.00
20	Porción Corriente de Préstamos a Largo Plazo	\$ 244,012.00	\$ 57,600.00	\$ 34,560.00			\$ 278,572.00
21	Total Pasivo Corriente	\$ 1,426,471.95	\$ 278,870.00	\$ 167,322.00			\$ 1,593,793.95
22	PASIVO NO CORRIENTE						
23	Préstamos Bancarios	\$ 395,149.43	\$ -	\$ -			\$ 395,149.43
24	Total Pasivo No Corriente	\$ 395,149.43	\$ -	\$ -			\$ 395,149.43
25	TOTAL PASIVOS	\$ 1,821,621.38	\$ 278,870.00	\$ 167,322.00			\$ 1,988,943.38
26	PATRIMONIO						
27	Capital Social	\$ 2,000,000.00	\$ 325,714.29	\$ 195,428.57	\$ 50,274.41 (6)		\$ 2,145,154.16
28	Reservas de Capital	\$ 71,756.37	\$ 41,225.40	\$ 24,735.24			\$ 96,491.61
29	Utilidades Acumuladas	\$ 704,246.55	\$ 351,837.45	\$ 211,102.47			\$ 915,349.02
30	Superávit por Revaluación de Propiedades, Planta y Eq.	\$ 6,195.60	\$ -	\$ -			\$ 6,195.60
31	Total Patrimonio	\$ 2,782,198.52	\$ 718,777.14	\$ 431,266.28			\$ 3,163,190.39
32	TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	\$ 4,603,819.90	\$ 997,647.14	\$ 598,588.28			\$ 5,152,133.77
33							
34	CUENTAS DE RESULTADO						
35	Ingresos	\$ 2,723,723.47	\$ 1,532,115.00	\$ 919,269.00			\$ 3,642,992.47
36	Costo de los Ingresos	\$ 1,200,000.00	\$ 650,000.00	\$ 390,000.00			\$ 1,590,000.00
37	Utilidad Bruta	\$ 1,523,723.47	\$ 882,115.00	\$ 529,269.00			\$ 2,052,992.47
38	Gastos de Operación	\$ 500,000.00	\$ 350,000.00	\$ 210,000.00			\$ 710,000.00
39	Gastos de Venta	\$ 300,000.00	\$ 250,000.00	\$ 150,000.00			\$ 450,000.00
40	Gastos de Administración	\$ 200,000.00	\$ 100,000.00	\$ 60,000.00			\$ 260,000.00
41	Utilidad Antes de Intereses	\$ 1,023,723.47	\$ 532,115.00	\$ 319,269.00			\$ 1,342,992.47
42	Gastos Financieros	\$ 223,723.47	\$ 32,115.00	\$ 19,269.00			\$ 242,992.47
43	Utilidad de Operaciones	\$ 800,000.00	\$ 500,000.00	\$ 300,000.00			\$ 1,100,000.00
44	Otros Ingresos	\$ 5,042.57	\$ -	\$ -			\$ 5,042.57
45	Otros Gastos	\$ 15,797.02	\$ -	\$ -			\$ 15,797.02
46	Utilidad Antes de Reserva e Impuestos	\$ 789,245.55	\$ 500,000.00	\$ 300,000.00			\$ 1,089,245.55
47	Reserva Legal	\$ 56,000.00	\$ 35,000.00	\$ 21,000.00			\$ 77,000.00
48	Gasto por Impuesto Sobre la Renta	\$ 186,000.00	\$ 116,250.00	\$ 69,750.00			\$ 255,750.00
49	Utilidad del Ejercicio	\$ 547,245.55	\$ 348,750.00	\$ 209,250.00			\$ 756,495.55
50							

Los ajustes que se plantearon en las partidas de diario n° 2-5 ya están incluidas en los estados financieros de A & A, S.A. de C.V., por tal razón no aparecen en la columna de ajustes de la presente hoja de trabajo.

Al elaborar los estados financieros combinados se tiene⁴²:

A & A, S.A. de C.V.
ESTADO DE RESULTADO COMBINADO CON Z, S.A. DE C.V. DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2006
(En Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)

Ingresos	\$ 3,642,992.47
Costo de los Ingresos	\$ 1,590,000.00
Utilidad Bruta	\$ 2,052,992.47
Gastos de Operación	\$ 710,000.00
Gastos de Venta	\$ 450,000.00
Gastos de Administración	\$ 260,000.00
Utilidad Antes de Intereses	\$ 1,342,992.47
Gastos Financieros	\$ 242,992.47
Utilidad de Operaciones	\$ 1,100,000.00
Otros Ingresos	\$ 5,042.57
Otros Gastos	\$ 15,797.02
Utilidad Antes de Reserva e Impuestos	\$ 1,089,245.55
Reserva Legal	\$ 77,000.00
Gasto por Impuesto Sobre la Renta	\$ 255,750.00
Utilidad del Ejercicio	\$ 756,495.55

A & A, S.A. de C.V.
BALANCE GENERAL COMBINADO CON Z, S.A. DE C.V. AL 31 DE DICIEMBRE DE 2006
(En Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)

ACTIVOS	
ACTIVO CORRIENTE	
Efectivo y Equivalentes	\$ 931,785.59
Cuentas por Cobrar	\$ 642,515.00
Inventarios	\$ 1,029,381.84
Total Activo Corriente	\$ 2,603,682.43
ACTIVO NO CORRIENTE	
Propiedades, Planta y Equipo - Neto	\$ 2,497,143.86
Revaluación de Propiedades, Planta y Equipo	\$ 6,195.60
Fondo de Comercio	\$ 45,111.89
Total Activo No Corriente	\$ 2,548,451.35
TOTAL ACTIVOS	\$ 5,152,133.77
PASIVO Y PATRIMONIO	
PASIVO CORRIENTE	
Proveedores	\$ 725,337.00
Cuentas por Pagar	\$ 334,134.95
Impuesto Sobre la Renta por Pagar - Corriente	\$ 255,750.00
Porción Corriente de Préstamos a Largo Plazo	\$ 278,572.00
Total Pasivo Corriente	\$ 1,593,793.95
PASIVO NO CORRIENTE	
Préstamos Bancarios	\$ 395,149.43
Total Pasivo No Corriente	\$ 395,149.43
TOTAL PASIVOS	\$ 1,988,943.38
PATRIMONIO	
Capital Social	\$ 2,145,154.16
Reservas de Capital	\$ 96,491.61
Utilidades Acumuladas	\$ 915,349.02
Superávit por Revaluación de Propiedades, P y E.	\$ 6,195.60
Total Patrimonio	\$ 3,163,190.39
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	\$ 5,152,133.77

⁴² Para el desarrollo de este caso se ha tomado como base la mezcla de la guía de trabajo elaborado por el Lic. Jorge Enrique Serrano Orellana, expuesta durante el Ciclo II-2006, en la Cátedra de Contabilidad Financiera IV y, el desarrollo del caso práctico sobre combinaciones de negocios expuesta por Miller, "Guía de NIC/NIIF", Alexander, Archer, 2005-2006, Capítulo 7, Págs. 7.18-7.22.

CAPITULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Esta investigación ha proporcionado elementos que han de considerarse en el proceso de enseñanza-aprendizaje y educación continuada en la carrera de contaduría pública.

4.1 Conclusiones.

Al finalizar el presente trabajo de investigación, el equipo de trabajo esta en la capacidad de concluir lo siguiente:

- Que los conocimientos técnicos que poseen los estudiantes al llegar a cursar contabilidad financiera IV de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, provienen principalmente de los estudios universitarios.
- Que para el caso de la información técnica contable que posee la biblioteca de la facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador, no es integral, principalmente porque se encuentra desactualizada y dispersa, existiendo el riesgo que el proceso de investigación del estudiante y profesional de contaduría se vea sesgado de aspectos de

importancia tales como: las ultimas actualizaciones de las normas, eliminación de tratamientos alternativos, nuevos lineamientos, etc., dejando espacios para que se puedan cometer errores de importancia relativa en la preparación y presentación de los estados financieros.

- Que en la mayoría de los casos, los conocimientos que poseen los estudiantes respecto al contenido y existencia de la normativa técnica contable es desactualizada y muy general, desconociendo incluso, las actuaciones del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoria (CVPCPA), sus comunicados y la implantación del plan escalonado para adopción de NIF ES y de la obligatoriedad que existe de aplicar Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador.

- Que por la misma complejidad de las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES) en cuanto a comprensibilidad y aplicabilidad, se pueden cometer errores en la preparación y presentación de los estados financieros que repercuten en la oportuna y eficiente toma de decisiones por parte de los usuarios, lo anterior principalmente porque el contenido de las normas es ampliamente teórica y la mayoría de los casos prácticos planteados son de difícil comprensión.

4.2 Recomendaciones.

Para dar respuesta a las necesidades que dieron origen este trabajo de investigación se recomienda:

- Fortalecer el proceso de enseñanza-aprendizaje en las primeras etapas del desarrollo del conocimiento de los estudiantes universitarios, principalmente en las materias técnicas, de modo de garantizar que el estudiante desarrolle su capacidad de juicio y raciocinio con suficiente fundamento, mejorando con ello la calidad del conocimiento técnico del estudiante universitario.
- Las autoridades universitarias en general, deben implementar procesos de actualización de bibliografía novedosos acordes al mundo cambiante y globalizado, de forma tal que faciliten la elaboración y ejecución de proyectos de actualización bibliográfica. Lo anterior con la finalidad de ofrecer información integral tanto a estudiantes como a profesionales, en tal sentido, los trabajos de investigación deben ser actualizados en un periodo no mayor de cinco años, previa evaluación técnica.
- La profesión de Contaduría Pública al igual que toda profesión es cambiante, por tanto, los estudiantes como futuros profesionales del ejercicio de la profesión de Contaduría

Pública y Auditoría deben procurar mantener un alto nivel de conocimientos actualizados, exigiendo incluso a sus facilitadores la mejora continua del conocimiento técnico contable, y a su vez los facilitadores deben apoyarse en el Consejo, de tal modo que esta dinámica se reproduzca en mejora de la calidad del proceso enseñanza aprendizaje de los profesionales de la contaduría pública.

- Humildemente y con el afán de contribuir a generara juicios y criterios técnicos en la aplicación de NIF ES, recomendamos estudiar, analizar, criticar y actualizar a no mas de tres años plazo este instrumento técnico integral que aborda de manera recopilada a través de ejemplos, las aplicaciones prácticas de las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador, de la 1 a la 21, incluyendo NIIF 1 y 3, el cual estamos seguros, servirá de apoyo en el proceso de enseñaza-aprendizaje para los estudiantes y de educación continuada a profesionales de la Contaduría Pública.

BIBLIOGRAFIA

- Aliaga Riquelme, Marlene Analia "Antecedentes de las Normas Internacionales de Contabilidad", maliaga2100@hotmail.com, www.monografias.com
- "Análisis Teórico Práctico de las Normas Internacionales de Contabilidad de la 1 a la 22, su aplicabilidad e incidencia en los Estados Financieros, Trabajo de Graduación, Serrano, Cruz y Menjivar, Abril, 1997.
- Acuerdo del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, 5 de Diciembre de 2003.
- Acuerdo del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, 22 de Diciembre de 2004.
- Acuerdo del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, 18 de Enero de 2006.
- IV Seminario Regional Interamericano de Contabilidad de El Salvador, 17,18, 19 Julio - 2006.
- Diccionario Contable, www.monografias.com/diccionariocontable.pdf
- Estándares / Normas Internacionales Información Financiera IFRS (NIIF), Samuel Mantilla, Ecoe Ediciones.
- Guía Rápida NIC/NIIF, Septiembre 2006 Deloitte, IAS PLUS Spain Auditoria, <http://iasplus.deloitte.es>, www.deloitte.com.
- Ilustración de Estados Financieros Consolidados", Presentación y exposición transparente a través de las NIIF. Nota 5, www.pwc.com/pe.

- Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría 01-Abril-2000 Decreto 828.
- Ley de Arrendamiento Financiero, D.L. N° 884, del 20 de junio de 2002, D.O. N° 126, Tomo N° 356, del 9 de julio de 2002.
- Marroquín, Víctor René "Quincuagésimo Aniversario de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador (1946-1996), Abril de 1996.
- Miller, "Guía de NIC/NIIF", Alexander ,Archer, 2005-2006
- Normas Internacionales de Contabilidad, International Accounting Standards Board, 2001.
- Normas Internacionales de Información Financiera, International Accounting Standards Board, 2004.
- Normas Internacionales de Información Financiera, International Accounting Standards Board, 2005.
- Normas Internacionales de Auditoría
- Norma de Educación Continuada 01-Ene-2004
- Normas de Contabilidad Financiera, Colegio de Contadores Públicos Académicos de El Salvador, Corporación de Contadores de El Salvador, Asociación de Contadores Públicos de El Salvador, IV Convención de Contadores Públicos de El Salvador: "La Armonización Contable y Unidad Gremial: Un Reto Imperativo ante la Globalización", El Salvador, año 1990.
- Secretaría de Asuntos Académicos "Catalogo Académico" 1998-1999.
- Trabajo de graduación, "Identificación y Aplicación de Normas Internacionales...", Gutierrez Lopez...,

- Seminario Taller Adopción de NIF / ES por Sectores, Julio 2006
- Aliaga Riquelme, Marlene Analia "Antecedentes de las Normas Internacionales de Contabilidad", maliaga2100@hotmail.com, www.monografías.com
- www.ues.edu.sv/facultades/economía/infoeco.html
- www.redcontable.com , Historia de nuestra profesión, El portal de los contadores públicos de habla hispana.

ANEXOS

ANEXO 1: Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, Edición 2005).

<u>NIIF</u>	<u>TITULO</u>	<u>FECHA VIGENCIA</u>
	Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's)	
1	Presentación de Estados Financieros	01/01/2005
2	Inventarios	01/01/2005
3	Estados Financieros Consolidados (Sustituido por la NIC 27 y 28)	Sustituida
4	Contabilización de la Depreciación (Sustituida por la NIC 16, 22 y 38)	Sustituida
5	Información que debe revelarse en los Estados Financieros. (Sustituida por la NIC 1)	Sustituida
6	Respuestas Contables a los Precios Cambiantes (Sustituida por la NIC 15)	Sustituida
7	Estados de Flujo de Efectivo	01/01/1994
8	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.	01/01/2005
9	Contabilización de las Actividades de Investigación y Desarrollo (Sustituida por la NIC 38)	Sustituida
10	Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance	01/01/2005
11	Contratos de Construcción	01/01/2005
12	Impuestos a las Ganancias	01/01/1998
13	Presentación de Activos Circulantes y Pasivos Circulantes (Sustituida por la NIC 1)	Sustituida
14	Información Financiera por Segmentos	01/07/1998
15	Información para Reflejar los Efectos de los Cambios en los Precios (Resolución del IASB Retirada por el Consejo)	Sustituida

16	Propiedades, Planta y Equipo	01/01/2005
17	Arrendamientos	01/01/2005
18	Ingresos Ordinarios	01/01/2005
19	Beneficios a los empleados	01/01/1999
20	Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre ayudas Gubernamentales.	01/01/1984
21	Efectos de las variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.	01/01/2005
22	Combinaciones de Negocios (Sustituida por NIIF 3)	Sustituida
23	Costos por Intereses	01/01/1995
24	Informaciones a Revelar Sobre Partes Relacionadas	01/01/2005
25	Tratamiento Contable de las Inversiones (Sustituida por NIC 39 y 40)	Sustituida
26	Contabilización e Información Financiera Sobre Planes de Beneficio por Retiro.	01/01/1988
27	Estados Financieros Consolidados y Separados.	01/01/2005
28	Inversiones en Empresas Asociadas.	01/01/2005
29	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	01/01/1990
30	Informaciones a Revelar en los Estados Financieros de Bancos e Instituciones Financieras Similares. (Derogada por la NIIF 7)	01/01/1991
31	Participaciones en Negocios Conjuntos	01/01/2005
32	Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar.	01/01/2005
33	Ganancias Por Acción.	01/01/2005
34	Información Financiera Intermedia.	01/01/1999
35	Operaciones en Discontinuación. (Reemplazada por la NIIF 5)	Sustituida

36	Deterioro del Valor de los Activos	31/03/2004
37	Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.	01/07/1999
38	Activos Intangibles.	31/03/2004
39	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.	01/01/2005
40	Propiedades de Inversión.	01/01/2005
41	Agricultura.	01/01/2003

	Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).	
1	Adopción por Primera Vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera.	0/01/2004
2	Pagos Basados en Acciones.	01/01/2005
3	Combinaciones de Negocios.	31/03/2004
4	Contratos de Seguros	01/01/2005
5	Activos No Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas.	01/01/2005
6	Exploración y Evaluación de Recursos Minerales	01/01/2006
7	Instrumentos Financieros: Información a Revelar	01/01/2007

ANEXO N° 2: NORMAS DE CONTABILIDAD FINANCIERA DE EL SALVADOR (NCF)		FECHA DE VIGENCIA
NCF		
1	CONCEPTOS BASICOS DE LA CONTABILIDA FINANCIERA	1-ene-90
2	PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS (PCGA)	1-ene-90
3	DIVULGACION DE POLITICAS DE CONTABILIDAD Y CAMBIOS CONTABLES	1-ene-90
4	DIVULGACIONES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS	1-ene-90
5	TANSACCIONES EN MONEDA EXTANJERA	1-ene-90
6	PRESENTACION DE LOS RESULTADOS DE LAS OPERACIONES	1-ene-90
7	INVENTARIOS	1-ene-90
8	INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO	1-ene-90
9	INVERSIONES EN ACCIONES COMUNES	1-ene-90
10	CONTABILIDAD Y DIVULGACION DE LAS CONTINGENCIAS	1-ene-90
11	OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	1-ene-90
12	EFFECTIVO	1-ene-90
13	INVERSIONES TEMPORALES	1-ene-90
14	CUENTAS POR COBRAR	1-ene-90
15	GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO	1-ene-90
16	ACTIVOS INTANGIBLES	1-ene-90
17	PASIVOS	1-ene-90
18	PATRIMONIO	1-ene-90
19	CONTABILIZACION DE LOS ARRENDAMIENTOS	1-ene-97
20	CONTABILIZACION DEL IMPUESTO A LA RENTA	1-ene-97
21	REGISTRO DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS EN LA ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES SIN FINES DE LUCRO (ONG'S)	1-ene-97
22	EL ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO	1-ene-97
23	CAPITALIZACION DE LOS COSTOS DE INTERES	1-ene-97
24	CONTABILIZACION DE CONTRATOS DE CONSTRUCCION A LARGO PLAZO	1-ene-97
25	DIVULGACION PARA LA PREPARACION DE INFORMES CONTABLES Y PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS GUBERNAMENTALES	1-ene-97
26	TRATAMIENTO CONTABLE Y REVELACION DE LAS VARIACIONES EN PRECIOS	1-ene-97
27	REVELACIONES DE PARTES RELACIONEDAS	1-ene-97
28	ACTIVIDADES DE INVESTIGACION DESARROLLO	1-ene-97

ANEXO 3: PLAN ESCALONADO PARA LA IMPLEMENTACION DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.

PLAN ESCALONADO PARA IMPLEMENTAR LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD		DEBEN PRESENTAR SUS PRIMEROS ESTADOS FINANCIEROS EN BASE A NIC'S POR EL EJERCICIO QUE INICIA EL	
Consejo de Vigilancia Acuerdo del 31-10-2003, publicado en D.O. 06-01-2004			
Empresas que emiten títulos valores que se negocian en el mercado de valores, así como los BANCOS y CONGLOMERADOS de empresas autorizadas por la SSF ***		1 de enero de 2004, otorgándoseles el período de 12 meses para completar el proceso.	
Intermediarios financieros no bancarios, sociedades de seguro, asociaciones y sociedades cooperativas que no emitan títulos valore ni se negocien en el mercado de valores.		1 de enero de 2005, otorgándoseles el período de 24 meses a partir del 1 de Enero de 2004	
El resto de empresas, excepto aquellas clasificadas por CONAMYPE como Medianas, Pequeñas y Micro Empresas.		1 de enero de 2005, otorgándoseles el período de 24 meses a partir del 1 de Enero de 2004	
Las organizaciones no lucrativas (ONGs) que reciben fondos del exterior para cumplir con su finalidad y aquellas que realizan actividades de intermediación financiera.		1 de enero de 2005, otorgándoseles el período de 24 meses a partir del 1 de Enero de 2004	
La <u>mediana empresa</u> (toda unidad económica que tiene hasta 100 ocupados y sus ventas anuales son hasta el equivalente de 31,746 salarios mínimos mensuales urbanos, excluyendo aquellas que tienen ventas anuales menores al equivalente a 4,762 salarios mensuales mínimos con 50 o menos ocupados) y, la <u>pequeña empresa</u> (toda unidad económica que tiene hasta 50 ocupados y que sus ventas anuales son hasta el equivalente de 4,762 salarios mínimos mensuales urbanos, excluyendo aquellas que tienen ventas anuales menores al equivalente de 476.2 salarios mínimos mensuales mínimos con 10 o menos ocupados).		1 de enero de 2006, otorgándoseles el período de 36 meses a partir del 1 de Enero de 2004	
Las <u>micro-empresas</u> (toda unidad económica que tiene hasta 10 ocupados y ventas anuales hasta el equivalente a 476.2 salarios mensuales mínimos urbanos.		No están afectas a esta regulación; pero podrán adoptar las NIC's en forma voluntaria, cuando así lo estimen conveniente.	
CARACTERISTICAS	MICROEMPRESAS	PEQUEÑA EMPRESA	MEDIANA EMPRESA
	Hasta	Hasta	Hasta
Venta anuales	\$ 75,430.08	\$ 754,300.8	\$5,028,566.40
Personas ocupadas	10	50	100
***Con fecha 22 de diciembre de 2004, publicado en DO el 18-01-05, el CVPCPA acordó mantener como referencia las NIC, incluyendo las interpretaciones, dicho marco de referencia, para propósitos formales será reconocido como Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador. Y que los bancos y conglomerados de empresas autorizadas por la SSF continuarán aplicando las normas contables emitidas por dicha Superintendencia.			

ANEXO 4: TABLA DE AMORTIZACION DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Maquinaria Salvadoreña, S.A. de C.V. Departamento de Cuentas Corrientes Tabla de Amortizacion-Arrendamiento Financiero Cliente: Diameq, S.A. de CC.V.								
N° Cuota	Vencimiento	Capital Insoluto	Cuota Mensual	I.V.A.	Cuota Total	i=9%, n=36 meses		
						Intereses (0.007207323)	Abono a Capital	Saldo
1	1-abr-06	\$ 47,825.10	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 344.69	\$ 1,168.33	\$ 46,656.77
2	1-may-06	\$ 46,656.77	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 336.27	\$ 1,176.75	\$ 45,480.02
3	1-jun-06	\$ 45,480.02	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 327.79	\$ 1,185.23	\$ 44,294.79
4	1-jul-06	\$ 44,294.79	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 319.25	\$ 1,193.77	\$ 43,101.02
5	1-ago-06	\$ 43,101.02	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 310.64	\$ 1,202.38	\$ 41,898.64
6	1-sep-06	\$ 41,898.64	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 301.98	\$ 1,211.04	\$ 40,687.60
7	1-oct-06	\$ 40,687.60	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 293.25	\$ 1,219.77	\$ 39,467.83
8	1-nov-06	\$ 39,467.83	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 284.46	\$ 1,228.56	\$ 38,239.26
9	1-dic-06	\$ 38,239.26	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 275.60	\$ 1,237.42	\$ 37,001.85
Sub-total		\$ 37,001.85	\$ 13,617.18	\$ 1,770.23	\$ 15,387.41	\$ 2,793.93	\$ 10,823.25	\$ 37,001.85
10	1-ene-07	\$ 37,001.85	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 266.68	\$ 1,246.34	\$ 35,755.51
11	1-feb-07	\$ 35,755.51	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 257.70	\$ 1,255.32	\$ 34,500.19
12	1-mar-07	\$ 34,500.19	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 248.65	\$ 1,264.37	\$ 33,235.83
13	1-abr-07	\$ 33,235.83	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 239.54	\$ 1,273.48	\$ 31,962.35
14	1-may-07	\$ 31,962.35	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 230.36	\$ 1,282.66	\$ 30,679.69
15	1-jun-07	\$ 30,679.69	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 221.12	\$ 1,291.90	\$ 29,387.79
16	1-jul-07	\$ 29,387.79	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 211.81	\$ 1,301.21	\$ 28,086.58
17	1-ago-07	\$ 28,086.58	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 202.43	\$ 1,310.59	\$ 26,775.99
18	1-sep-07	\$ 26,775.99	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 192.98	\$ 1,320.04	\$ 25,455.95
19	1-oct-07	\$ 25,455.95	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 183.47	\$ 1,329.55	\$ 24,126.40
20	1-nov-07	\$ 24,126.40	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 173.89	\$ 1,339.13	\$ 22,787.26
21	1-dic-07	\$ 22,787.26	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 164.24	\$ 1,348.78	\$ 21,438.48
Sub-total		\$ 21,438.48	\$ 18,156.24	\$ 2,360.31	\$ 20,516.55	\$ 2,592.87	\$ 15,563.37	\$ 21,438.48
22	1-ene-08	\$ 21,438.48	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 154.51	\$ 1,358.51	\$ 20,079.97
23	1-feb-08	\$ 20,079.97	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 144.72	\$ 1,368.30	\$ 18,711.68
24	1-mar-08	\$ 18,711.68	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 134.86	\$ 1,378.16	\$ 17,333.52
25	1-abr-08	\$ 17,333.52	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 124.93	\$ 1,388.09	\$ 15,945.43
26	1-may-08	\$ 15,945.43	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 114.92	\$ 1,398.10	\$ 14,547.33
27	1-jun-08	\$ 14,547.33	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 104.85	\$ 1,408.17	\$ 13,139.16
28	1-jul-08	\$ 13,139.16	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 94.70	\$ 1,418.32	\$ 11,720.83
29	1-ago-08	\$ 11,720.83	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 84.48	\$ 1,428.54	\$ 10,292.29
30	1-sep-08	\$ 10,292.29	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 74.18	\$ 1,438.84	\$ 8,853.45
31	1-oct-08	\$ 8,853.45	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 63.81	\$ 1,449.21	\$ 7,404.24
32	1-nov-08	\$ 7,404.24	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 53.36	\$ 1,459.66	\$ 5,944.58
33	1-dic-08	\$ 5,944.58	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 42.84	\$ 1,470.18	\$ 4,474.41
Sub-total		\$ 4,474.41	\$ 18,156.24	\$ 2,360.31	\$ 20,516.55	\$ 1,192.17	\$ 16,964.07	\$ 4,474.41
34	1-ene-09	\$ 4,474.41	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 32.25	\$ 1,480.77	\$ 2,993.64
35	1-feb-09	\$ 2,993.64	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 21.58	\$ 1,491.44	\$ 1,502.19
36	1-mar-09	\$ 1,502.19	\$ 1,513.02	\$ 196.69	\$ 1,709.71	\$ 10.83	\$ 1,502.19	\$ 0.00
Sub-total		\$ 0.00	\$ 4,539.06	\$ 590.08	\$ 5,129.14	\$ 64.65	\$ 4,474.41	\$ 0.00
Total General		\$ 0.00	\$ 54,468.72	\$ 7,080.93	\$ 61,549.65	\$ 6,643.62	\$ 47,825.10	\$ 0.00

ANEXO 5: CUESTIONARIO DE INVESTIGACION

I. SOLICITUD DE COLABORACIÓN

Somos egresados de la carrera Licenciatura en Contaduría Pública, y estamos realizando un trabajo de investigación de carácter académico, cuyo objetivo es evaluar en qué medida los estudiantes de V Ciclo de la carrera Licenciatura en Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador, conocen sobre la aplicabilidad e incidencia que las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador tienen en los estados financieros; razón por lo que le solicitamos su valiosa colaboración de responder de forma objetiva, las interrogantes planteadas.

No omitimos expresarles nuestros agradecimientos y manifestarles que la información que nos provea será tratada confidencialmente y exclusivamente para los fines académicos antes mencionados.

II DATOS DE CLASIFICACION:

ESTUDIANTES DE V CICLO

III CUERPO DEL CUESTIONARIO

INDICACIONES: Conteste las siguientes preguntas marcando con una "X" la casilla correspondiente:

1. ¿Conoce sobre Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES)?

Objetivo: Validar si conoce sobre el tema de investigación para determinar si el sujeto encuestado es un potencial usuario del documento a elaborar.

SI

NO

2. ¿Encuentra alguna diferencia entre Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's), Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES)?

Objetivo: Validar el grado de conocimiento del encuestado respecto de la importancia y obligatoriedad que existe de aplicar NIF ES.

SI

NO

3. ¿Hasta qué Norma de Información Financiera Adoptada en El Salvador (NIF ES) conoce que existe?

Objetivo: Identificar el grado de actualización que tiene el encuestado respecto de la normativa técnica para validar la objetividad de sus respuestas.

Hasta la No _____

4. ¿Hasta qué Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) conoce que existe?

Objetivo: Identificar el grado de actualización que tiene el encuestado respecto de la normativa técnica para validar la objetividad de sus respuestas.

Hasta la No _____

5. ¿Considera que la información técnica contable que posee la biblioteca de la Facultad de Ciencias Económicas de la UES respecto de las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador, es integral y actualizada?

Objetivo: Validar la creación del documento integral y actualizado que coadyuve al proceso de aprendizaje de los alumnos.

SI

NO

6. ¿Ha tenido algún grado de dificultad en el proceso de aprendizaje de las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador?

Objetivo: Comprobar la utilidad social del documento a desarrollar, el cual contendrá aplicaciones prácticas de las NIF ES.

SI

NO

7. ¿Con base a su respuesta anterior, en cuáles de los siguientes aspectos, le fué difícil el proceso de aprendizaje, por aspectos de comprensibilidad?

Objetivo: Determinar la profundización sobre la cual estará orientado el documento a elaborar y reconfirmar la respuesta anterior a la pregunta.

- a) Normativa técnica (teórico)
- b) Desarrollo de ejercicios prácticos
- c) Los dos anteriores

8. De cuál de las siguientes fuentes obtuvo por primera vez el conocimiento sobre Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador:

Objetivo: Validar que la Universidad, es la fuente primaria del conocimiento de donde los estudiantes obtienen la información sobre las NIF ES.

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> Estudios de Secundaria | <input type="checkbox"/> Estudios Universitarios |
| <input type="checkbox"/> Seminarios o Capacitaciones | <input type="checkbox"/> Centro laboral |
| <input type="checkbox"/> Medios de comunicación | <input type="checkbox"/> Otros Especifique: |
-
-

9. ¿Si no poseía conocimientos sobre Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES), al final del ciclo al cursar la contabilidad I, II y III obtuvo una comprensión clara y sencilla de las NIF ES expuestas en el transcurso del ciclo?

Objetivo: Determinar la necesidad de un instrumento integral resumido y actualizado que sirva de apoyo en el proceso de aprendizaje del estudiante de contaduría pública.

- SI NO

Si su respuesta es negativa porqué?:

10. ¿Conoce sobre la existencia del trabajo de graduación titulada "Análisis teórico práctico de las Normas Internacionales de Contabilidad de la 1 a la 22, su aplicabilidad e incidencia en los estados financieros" realizada en 1997.

Objetivo: Determinar factibilidad, novedad y utilidad social del documento a elaborar.

SI

NO

11. ¿Qué incidencia considera Usted que tiene la mala aplicación de Normativa Técnica (NIF ES), en los estados financieros?

Objetivo: Validar la utilidad social del documento a elaborar.

Error en las tomas de decisiones

Incomprensibilidad

Otros: Especificar

-
-
12. ¿Considera Usted que un documento teórico práctico que aborde las Normas Internacionales de Contabilidad de la 1 a la 21, Normas Internacionales de Información Financiera 1 y 3, su incidencia y aplicabilidad en los Estados Financieros, le ayudaría a fortalecer sus conocimientos técnicos?

Objetivo: Determinar la utilidad social y viabilidad del documento a elaborar.

SI

NO

Porqué?

13. ¿Estaría de acuerdo Ud., en que se elabore un documento actualizado que aborde en su conjunto las Normas Internacionales de Contabilidad de la 1 a la 21 y Normas Internacionales de Información Financiera 1 y 3, de forma teórico práctico?

Objetivo: Establecer el grado de aceptación del trabajo de investigación a realizar para determinar su viabilidad.

SI

NO

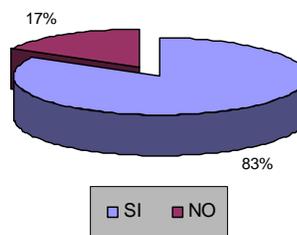
ANEXO 6: PROCESAMIENTO Y ANALISIS DE LA INFORMACION.

1. ¿Conoce sobre Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES)?

Objetivo: Validar si conoce sobre el tema de investigación para determinar si el sujeto encuestado es un potencial usuario del documento a elaborar.

Análisis: El porcentaje de estudiantes que conoce sobre las NIF ES, es razonablemente aceptable, no obstante el análisis de las respuestas obtenidas posteriormente, revelan un conocimiento general respecto al tema en estudio por parte de la población estudiantil.

DATOS DE CLASIFICACION	FRECUENCIA	%
SI	66	83%
NO	14	17%
TOTAL	80	100%

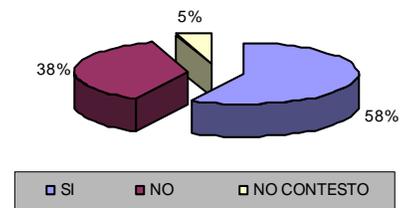


2. ¿Encuentra alguna diferencia entre Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's), Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES)?

Objetivo: Validar el grado de conocimiento del encuestado respecto de la diferencia que existe entre NIC's, NIIF y NIF ES.

Análisis: Aunque no es la mayoría, el 43% de los estudiantes encuestados desconocen la actuación del Consejo, sus comunicados y la implantación del plan escalonado para adopción de NIF ES.

DATOS DE CLASIFICACION	FRECUENCIA	%
SI	46	58%
NO	30	38%
NO CONTESTO	4	5%
TOTAL.	80	100%

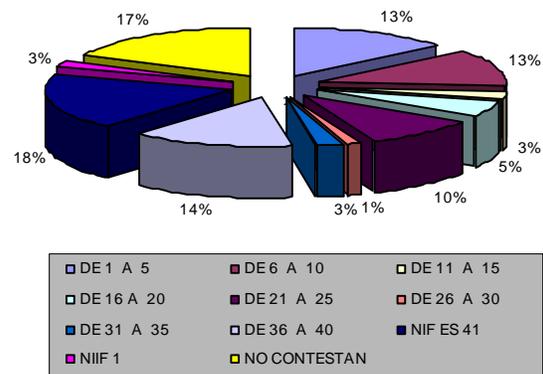


3. ¿Hasta qué Norma de Información Financiera Adoptada en El Salvador (NIF ES) conoce que existe?

Objetivo: Identificar el grado de actualización que tiene el encuestado respecto de la normativa técnica para validar la objetividad de sus respuestas.

Análisis: Los resultados de la investigación de campo demuestran que el 79% de estudiantes de Contabilidad Financiera IV no poseen conocimientos actualizados respecto de la normativa técnica contable adoptada en El Salvador, un 18% no conoce de la existencia de tal normativa y solo el 3% tiene un nivel de actualización adecuado.

DATOS DE CLASIFICACION	FRECUENCIA	%
DE 1 A 5	11	14%
DE 6 A 10	10	13%
DE 11 A 15	2	3%
DE 16 A 20	4	5%
DE 21 A 25	8	10%
DE 26 A 30	1	1%
DE 31 A 35	2	3%
DE 36 A 40	11	14%
NIF ES 41	15	19%
NIIF 1	2	3%
NO CONTESTAN	14	18%
TOTAL	80	100%

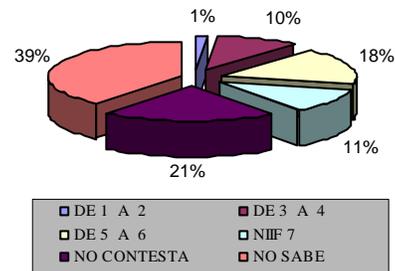


4. ¿Hasta qué Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) conoce que existe?

Objetivo: Identificar el grado de actualización que tiene el encuestado respecto de la normativa técnica para validar la objetividad de sus respuestas.

Análisis: Del total de estudiantes encuestados, el 68% no posee conocimientos actualizados de la Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), un 21% desconoce de la existencia de estas y solo un 11% tiene un nivel de actualización adecuado.

DATOS DE CLASIFICACION	FRECUENCIA	%
DE 1 A 2	1	1%
DE 3 A 4	8	10%
DE 5 A 6	14	18%
NIF 7	9	11%
NO CONTESTA	17	21%
NO SABE	31	39%
TOTAL.	80	100%



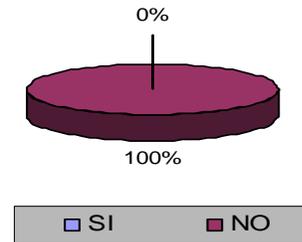
5. ¿Considera que la información técnica contable que posee la biblioteca de la Facultad de Ciencias Económicas de la UES respecto de las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador, es integral y actualizada?

Objetivo: Validar la creación del documento integral y actualizado que coadyuve al proceso de aprendizaje de los alumnos.

Análisis: El 100% de los estudiantes encuestados opinan que la información técnica contable que posee la biblioteca de la facultad de Ciencias Económicas respecto de las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador no es integral y actualizada, por lo que es imperativo la actualización de los

trabajos que ésta posee para coadyuvar al proceso de aprendizaje.

DATOS DE CLASIFICACION	FRECUENCIA	%
SI	0	0%
NO	80	100%
TOTAL.	80	100%

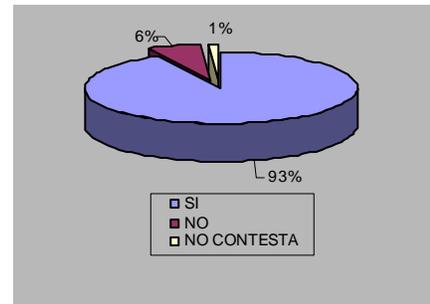


6. ¿Ha tenido algún grado de dificultad en el proceso de aprendizaje de las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador?

Objetivo: Comprobar la utilidad social del documento a desarrollar, el cual contendrá aplicaciones prácticas de fácil comprensión de las NIF ES.

Análisis: En un 93% de los estudiantes encuestados manifiestan tener dificultad en el proceso de aprendizaje de la normativa técnica contable adoptada en El Salvador, razón por la cual se hace necesario la elaboración de un instrumento técnico integral, que sea de fácil comprensión y sirva de apoyo en el proceso de aprendizaje de la población estudiantil y de educación continuada para profesionales.

DATOS DE CLASIFICACION	FRECUENCIA	%
SI	74	93%
NO	5	6%
NO CONTESTA	1	1%
TOTAL.	80	100%

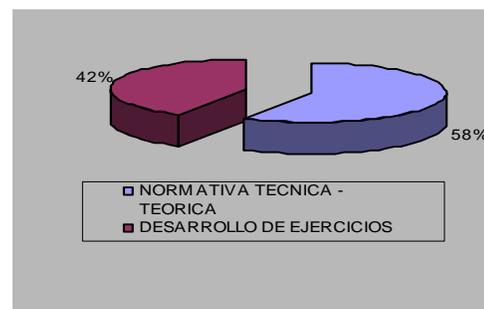


7. ¿Con base a su respuesta anterior, en cuáles de los siguientes aspectos le fué difícil el proceso de aprendizaje, por aspectos de comprensibilidad?

Objetivo: Determinar la profundización sobre la cuál estará orientado el documento a elaborar y reconfirmar la respuesta anterior a la pregunta.

Análisis: De acuerdo con los resultados obtenidos, se observa que en el proceso de aprendizaje de la normativa técnica contable adoptada en El Salvador es difícil en aspectos técnicos teóricos, un 58% manifiesta dificultades de comprensibilidad de los aspectos teóricos (normativa técnica) y el 42% respondió que el desarrollo de ejercicios prácticos.

DATOS DE CLASIFICACION	FRECUENCIA	%
NORMATIVA TECNICA TEORICA	67	58%
EJERCICIOS PRACTICOS	48	42%
TOTAL.	115	100%

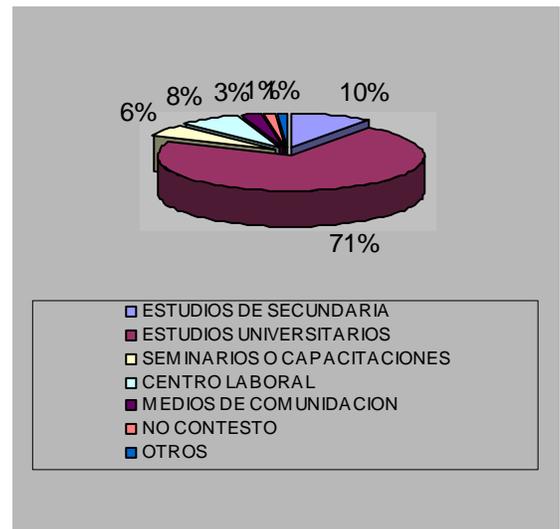


8. ¿De cuál de las siguientes fuentes obtuvo por primera vez el conocimiento sobre Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador?:

Objetivo: Validar que la Universidad, es la fuente primaria del conocimiento de donde los estudiantes obtienen la información sobre las NIF ES.

Análisis: La principal fuente de conocimiento de la información técnico contable adoptada en El Salvador lo constituyen los estudios universitarios. En un 72% manifestaron haber obtenido por primera vez sus conocimientos en los estudios universitarios, un 10% opinó que en los estudios de secundaria y el resto manifestó haberlo obtenido de otras fuentes.

DATOS DE CLASIFICACION	FRECUENCIA	%
ESTUDIOS DE SECUNDARIA	8	10%
ESTUDIOS UNIVERSITARIOS	57	71%
SEMINARIOS O CAPACITACIONES	5	6%
CENTRO LABORAL	6	8%
MEDIOS DE COMUNIDACION	2	3%
NO CONTESTO	1	1%
OTROS	1	1%
TOTAL.	80	100%

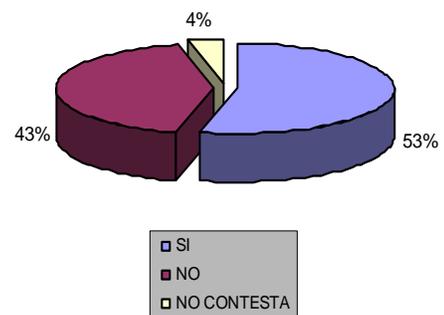


9. ¿Si no poseía conocimientos sobre Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF ES), al final del ciclo al cursar la contabilidad I, II y III, obtuvo una comprensión clara y sencilla de las NIF ES expuestas en el transcurso del ciclo?

Objetivo: Determinar la necesidad de un instrumento integral resumido y actualizado que sirva de apoyo en el proceso de aprendizaje del estudiante de contaduría pública.

Análisis: Un alto porcentaje (43%) al cursar contabilidad III no ha obtenido una comprensión clara de las NIIF por lo que las dudas o vacíos existentes influirán en el desarrollo de las próximas asignaturas en la carrera. Para salir con la carga estudiantil el estudiante deberá reforzar el conocimiento adquirido con material bibliográfico, como el presente trabajo.

DATOS DE CLASIFICACION	FRECUENCIA	%
SI	43	54%
NO	34	43%
NO CONTESTA	3	4%
TOTAL.	80	100%

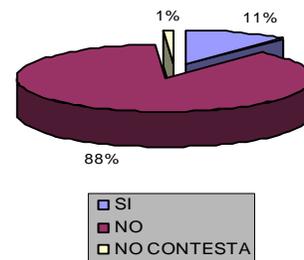


10. ¿Conoce sobre la existencia del trabajo de graduación titulado "Análisis teórico práctico de las Normas Internacionales de Contabilidad de la 1 a la 22, su aplicabilidad e incidencia en los estados financieros" realizada en 1997?

Objetivo: Determinar factibilidad, novedad y utilidad social del documento a elaborar.

Análisis: El estudiante al indagar sobre bibliografía o información sobre Normas Internacionales de Contabilidad busca lo más actualizado, el trabajo en mención lleva un desfase de nueve años, razón por la cual resulta poco útil al estudiante debido a los cambios que ha sufrido la normativa, lo que hace necesario su actualización integral.

DATOS DE CLASIFICACION	FRECUENCIA	%
SI	9	11%
NO	70	88%
NO CONTESTA	1	1%
TOTAL	80	100%

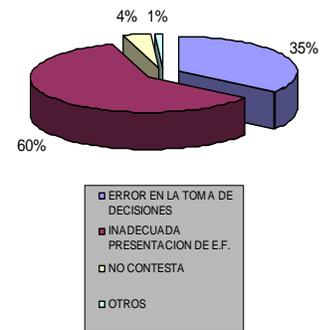


11. ¿Qué incidencia considera Usted que tiene la mala aplicación de Normativa Técnica (NIF ES), en los estados financieros?

Objetivo: Validar la utilidad social del documento a elaborar.

Análisis: La principal incidencia detectada de la mala aplicación de la Normativa Técnica, es la inadecuada presentación de los estados financieros por lo cual un documento que ayude a una presentación adecuada de los mismos será de gran ayuda a los estudiantes y al proceso de aprendizaje.

DATOS DE CLASIFICACION	FRECUENCIA	%
ERROR EN LA TOMA DE DECISIONES	28	35%
INADECUADA PRESENTACION DE E.F.	48	60%
NO CONTESTA	3	4%
OTROS	1	1%
TOTAL.	80	100%



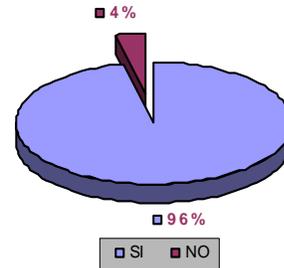
12. ¿Considera usted que un documento teórico práctico que aborde las Normas Internacionales de Contabilidad de la 1 a la 21, y Normas Internacionales de Información Financiera 1 y 3, su incidencia y aplicabilidad en los Estados Financieros, le ayudaría a fortalecer sus conocimientos técnicos?

Objetivo: Determinar la utilidad social y viabilidad del documento a elaborar.

Análisis: El documento es aceptablemente necesitado, obteniendo un 96% del total de la población encuestada, por lo que su viabilidad está demostrada en alto porcentaje de alumnos que

consideran que el documento a elaborar le ayudaría a fortalecer sus conocimientos técnicos.

DATOS DE CLASIFICACION	FRECUENCIA	%
SI	77	96%
NO	3	4%
TOTAL.	80	100%



13. ¿Estaría de acuerdo usted, en que se elabore un documento actualizado que aborde en su conjunto las Normas Internacionales de Contabilidad de la 1 a la 21 y Normas Internacionales de Información Financiera 1 y 3, de forma teórico práctico?

Objetivo: Establecer el grado de aceptación del trabajo de investigación a realizar para determinar su viabilidad.

Análisis: El documento es aceptablemente necesitado en un 99% de la población encuestada, por lo que su viabilidad está demostrada en el alto porcentaje de alumnos que considera que el documento le ayudaría a fortalecer sus conocimientos técnicos.

DATOS DE CLASIFICACION	FRECUENCIA	%
SI	79	99%
NO	1	1%
TOTAL.	80	100%

