

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA**



“INCIDENCIA FINANCIERA DE LA MEDICIÓN POSTERIOR DE CUENTAS POR COBRAR, PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, ACTIVOS INTANGIBLES Y PROPIEDADES DE INVERSIÓN DE LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS DEL MUNICIPIO DE ANTIGUO CUSCATLÁN Y SU REPERCUSIÓN FISCAL EN CONSIDERACIÓN A LA NIIF PARA LAS PYMES”

Trabajo de Investigación presentado por:

Medrano Medrano, Oswaldo Ovidio

Ochoa Moreno, Salvador Emmanuel

Rodríguez Pacheco, Andrea María

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Noviembre 2017

San Salvador,

El Salvador,

Centroamérica

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	: Msc. Roger Armando Arias Alvarado
Secretario General	: Lic. Cristóbal Hernán Ríos Benítez
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	: Lic. Nixon Rogelio Hernández Vásquez
Secretaria de la Facultad de Ciencias Económicas	: Licda. Vilma Marisol Mejía Trujillo
Directora de la Escuela de Contaduría Pública	: Licda. María Margarita de Jesús Martínez Mendoza de Hernández
Coordinador del Seminario	: Lic. Daniel Nehemías Reyes López
Asesor Director	: Lic. Jorge Luis Martínez Bonilla
Jurado Examinador	: Lic. Jorge Luis Martínez Bonilla : Lic. Gilberto Díaz Alfaro : Lic. Félix Antonio Vásquez Chinchilla

NOVIEMBRE DE 2017

San Salvador, El Salvador, Centroamérica

AGRADECIMIENTOS

Agradezco primeramente a Dios y a la Virgen María, por permitirme llegar a este paso de mi formación profesional, por darme las fuerzas necesarias para alcanzar mis metas. Infinitas gracias a mi familia y hermano que me acompañaron siempre durante todo el proceso de mi formación, por sus muestras de cariño y amor.

A mis amigos que estuvieron dándome ánimos para seguir adelante, a mi equipo de trabajo por su entrega y sacrificio que nos permite alcanzar este nuevo logro en nuestras vidas, y a la Universidad de El Salvador en mi desarrollo profesional.

Oswaldo Ovidio Medrano Medrano

A Dios todopoderoso y a la Virgen Santísima, por acompañarme en esta etapa de formación profesional, por darme la fortaleza y perseverancia necesaria para lograr esta meta.

Infinitas gracias a mis padres, a mi madre por su apoyo incondicional y a mi padre desde el cielo por su ejemplo, consejos y enseñanzas inculcadas en mi vida; a mis hermanos y amigos que me acompañaron siempre durante toda la carrera, por su apoyo, muestras de cariño y comprensión.

A mis compañeros de equipo de trabajo por el esfuerzo, entrega y sacrificio que nos permite dar un paso más en nuestras vidas. A la Universidad de El Salvador y sus docentes, por su valioso aporte como facilitadores del conocimiento.

Salvador Emmanuel Ochoa Moreno

Agradezco a Dios y a la Virgen María por brindarme la sabiduría y fortaleza necesaria para lograr ante las adversidades, llegar a este nivel de mi carrera universitaria.

A mis padres por entregar su amor, escucha y apoyo incondicional hasta esta etapa de mi vida y haberse esforzado tanto para heredarme por completo la educación que forjará mi futuro. A mi hermano por haberme enseñado a ser fuerte y a luchar para conseguir mis sueños.

A mi hijo Santiago André por ser el motivo y la fuerza total para no rendirme ante las dificultades y por recordarme que tengo la razón más pura y suficiente para seguir siempre adelante.

A la Universidad de El Salvador y a los docentes por permitir y brindarnos una oportunidad para nuestra formación profesional.-

Andrea María Rodríguez Pacheco

ÍNDICE

Contenido	Pág. N°
RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	iii
CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1.1 INCIDENCIA FINANCIERA Y FISCAL DE LA MEDICIÓN POSTERIOR DE LOS ACTIVOS EN CONSIDERACIÓN A LA NIIF PARA LAS PYMES	1
1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA	5
1.3 JUSTIFICACIÓN DEL TEMA	6
1.3.1 NOVEDOSO	6
1.3.2 FACTIBILIDAD	6
1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	7
1.4.1 GENERAL	7
1.4.2 ESPECÍFICOS	8
1.5 HIPÓTESIS	8
1.6 LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN	9
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	10
2.1 ANTECEDENTES	10
2.2 PRINCIPALES DEFINICIONES	14
2.3 LEGISLACIÓN APLICABLE	18
2.4 NORMATIVA TÉCNICA APLICABLE	20

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	23
3.1 ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN	23
3.2 DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL	23
3.2.1 DELIMITACIÓN ESPACIAL	23
3.2.2 DELIMITACIÓN TEMPORAL	23
3.3 SUJETOS Y OBJETO DE ESTUDIO	24
3.3.1 UNIDADES DE ANÁLISIS	24
3.3.2 POBLACIÓN Y MARCO MUESTRAL	24
3.3.3 VARIABLES E INDICADORES	25
3.4 TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS	26
3.4.1 TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS PARA RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN	26
3.4.2 INSTRUMENTOS DE MEDICIÓN	26
3.5 PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN	26
3.6 CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES	26
3.7 PRESENTACIÓN DE RESULTADOS	27
3.7.1 TABULACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS	27
3.7.2 DIAGNÓSTICO	37
CAPÍTULO IV: PROPUESTA DE SOLUCIÓN	41
4.1 PLANTEAMIENTO DEL CASO	41
4.2 ESTRUCTURA DEL PLAN DE SOLUCIÓN	45

4.3 BENEFICIOS Y LIMITANTES	48
4.4 DESARROLLO DE CASO PRÁCTICO	49
RECOMENDACIONES	135
ANEXOS	139

RESUMEN EJECUTIVO

La presente investigación se realizó en el municipio de Antigua Cuscatlán, recopilando información durante el período de enero a octubre del 2016, se contó con la participación de las empresas constructoras establecidas en dicho municipio, considerando las incidencias financieras y fiscales relacionadas a los aspectos contables de la medición posterior de los activos en forma de cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, activos intangibles y propiedades de inversión, para la cual se presenta una guía de aplicación de casos prácticos, que sirva a las empresas constructoras y a los contadores para realizar una adecuada medición posterior de dichos activos, señalando las incidencias financieras y fiscales en la presentación de las cifras de los estados financieros y en la determinación de los tributos de la empresa.

Para ello fue necesario conocer de las incidencias financieras de la medición posterior de cada uno de los activos en estudio, identificando la repercusión fiscal que conllevan.

El presente estudio se justifica por poseer la accesibilidad a la información financiera por parte de las empresas constructoras, la normativa legal y técnica aplicable en El Salvador; así mismo, se incorporan actualizaciones a la normativa técnica vigente que no han sido tratadas en estudios anteriores y representan beneficio para el contador y las empresas constructoras. El estudio se sustenta en la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) y aspectos tributarios relacionados a la Ley del Impuesto sobre La Renta y su Reglamento.

Metodológicamente el trabajo investigativo se aborda desde la perspectiva del tipo de estudio hipotético–deductivo, analizado desde aspectos generales del problema, hasta determinar las causas específicas de este. La técnica de recolección de datos utilizada fue la encuesta, a través de

un cuestionario de 19 preguntas de opción múltiple, a fin de validar a través de estas, la necesidad de contar con una guía sobre la adecuada medición posterior de los activos en estudio en la que se pueda ver reflejada las incidencias financieras y fiscales de estos activos. La población fue de 21 empresas constructoras del municipio de Antigua Cuscatlán y la información recopilada fue sobre la población total. Como unidades de análisis se tomaron las empresas constructoras de dicho municipio, por ser quienes adoptan la normativa financiera y los contadores que ejercen en las empresas constructoras que son los encargados de preparar la información financiera y hacia los cuales va orientada la guía. Entre los resultados obtenidos se encuentran: el 90.48% de las empresas constructoras han adoptado la NIIF para las PYMES, así mismo, el 71% de sus contadores posee experiencia prestando servicios contables de a lo sumo 5 años, considerando dichos contadores, que deben tener mayor dominio en ciertas áreas de conocimiento, en NIIF para las PYMES un 42.86% y en el Código Tributario un 28.57% logrando así identificar las incidencias financieras y fiscales relacionadas a la medición posterior. Concluyéndose que es necesario contar con una guía que les ejemplifique hechos económicos donde se reflejen las incidencias financieras y fiscales de la aplicación de la medición posterior de las cuentas en estudio. Por lo que se recomienda a la empresa constructora, considerar la utilización de la guía elaborada para facilitar la comprensión y realización adecuada de la medición posterior de los activos en estudio; así mismo, se motive al contador a fin de mantenerse actualizado de los cambios en la normativa legal y técnica aplicable; a las instituciones educativas encargadas de la formación de profesionales en contaduría pública, realicen los esfuerzos necesarios para que los futuros profesionales conozcan oportunamente actualizaciones de las normativas aplicadas.

INTRODUCCIÓN

Las empresas constructoras en El Salvador han ocupado un papel muy importante en el desarrollo económico y social del país a través del tiempo, obligándoles a buscar mantenerse a la vanguardia de los avances tecnológicos y cambios de las disposiciones legales y técnicas aplicadas a sus operaciones, por lo que se ven en la necesidad de mantener información financiera actualizada y fiable, que represente razonablemente la situación financiera y económica de la empresa para la toma de decisiones; así mismo conocer las incidencias financieras y fiscales que se relacionan.

En la presente investigación se muestran las incidencias financieras y fiscales de la medición posterior aplicada a los activos en forma de cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, activos intangibles y propiedades de inversión de las empresas constructoras. La cual tiene por objetivo general la presentación de una guía de aplicación de casos prácticos, que sirva a las empresas constructoras y a los contadores a realizar una adecuada medición posterior de dichos activos señalando las incidencias financieras y fiscales en la presentación de las cifras de los estados financieros y la determinación de los tributos de la empresa.

El trabajo de investigación está conformado por cuatro capítulos. El primer capítulo describe la situación actual de la medición posterior de las cuentas en estudio, el enunciado y justificación de la problemática y los objetivos que se logran con la investigación.

El capítulo dos comprende el estado actual de la problemática, la legislación aplicable y la normativa técnica utilizada en la investigación realizada.

El tercer capítulo corresponde al tipo de investigación y metodología utilizada, las técnicas e instrumentos para recolectar la información y el procesamiento de los datos recabados para la elaboración del diagnóstico de la problemática.

El capítulo cuatro contiene la propuesta de solución a la problemática planteada, mostrando el planteamiento del caso, la estructura del plan de solución, beneficios y limitantes y el desarrollo del caso práctico.

También se consideran las conclusiones y recomendaciones para fortalecer la investigación, así como la bibliografía utilizada y anexos que fueron necesarios para realizar el trabajo de investigación.

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 INCIDENCIA FINANCIERA Y FISCAL DE LA MEDICIÓN POSTERIOR DE LOS ACTIVOS EN CONSIDERACIÓN A LA NIIF PARA LAS PYMES

En El Salvador, el 07 de octubre del año 2009, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) emitió resolución para que a partir del 01 de enero del 2011, las pequeñas y medianas entidades quienes no tienen obligación pública de rendir cuentas y publican estados financieros con propósito de información general, optaran por la adopción de la norma NIIF para las PYMES como marco de referencia técnico.

A raíz de la adopción de la NIIF para las PYMES, las empresas reconocieron la necesidad de contar con información financiera ordenada y debidamente clasificada que les permitiera medir adecuadamente los recursos y obligaciones con los que cuentan, al cierre de cada período.

Por lo que es preciso que estas empresas mantengan especial cuidado al momento de reconocer y medir los activos, pasivos, ingresos y gastos para realizar una presentación adecuada en los estados financieros.

En consideración a esto, surgió la necesidad de realizar un adecuado reconocimiento y medición inicial que permitiera que los recursos y obligaciones de la empresa pudieran ser actualizados posteriormente, cumpliendo el objetivo de una adecuada medición posterior.

Para el cierre del año 2011, la mayoría de pequeñas y medianas entidades mencionaban en sus principales políticas contables, que ya habían adoptado como marco de referencia la NIIF para las

PYMES, sin embargo, no cumplen con todas las características cualitativas de los estados financieros y a la vez se puede identificar que no todas han aplicado adecuadamente las disposiciones establecidas en dicha norma.

En este trabajo de investigación se trató los activos en forma de cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles, ya que la norma técnica vigente para el año 2017, incorpora modificaciones significativas en el tratamiento contable de estas; además, estos activos son representativos en el capital de trabajo de las empresas constructoras.

A continuación se definen los activos y sus incidencias financieras y fiscales tratados en la investigación:

Las cuentas por cobrar, son derechos exigibles a corto o largo plazo, originados a través de ventas de servicios, bienes o inversiones, que se medirán inicialmente al precio de la transacción en el corto plazo o al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado si es una transacción de financiación (largo plazo); por lo que es necesario que al final de la fecha sobre la que se informa se haga una adecuada medición.

Los aspectos que pueden tener incidencia financiera y fiscal en las cuentas por cobrar son los siguientes:

- Problemas de solvencia y liquidez.
- Morosidad de la cartera.
- Disminución de la rentabilidad por venta de la cartera.

- Impuesto diferido por las reservas de incobrabilidad.
- Gasto no deducible por cuentas incobrables menores a doce meses.

Las propiedades, planta y equipo, son bienes tangibles que se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios y se esperan usar durante más de un período, se mide inicialmente al costo, pero es necesario que se realicen revisiones periódicas sobre la mejor estimación de este grupo de partidas, ya sea por un deterioro o un aumento de valor de estos bienes para presentarlos en los estados financieros en la fecha sobre la que se informa a la administración, inversionistas, proveedores y gobierno.

Los aspectos que pueden tener incidencia financiera y fiscal en las propiedades, planta y equipo son los siguientes:

- Diferencias entre los métodos contables de depreciación utilizados y los permitidos por la Ley del Impuesto sobre La Renta.
- Impuesto sobre La Renta diferido por variaciones entre los años de vida útil o la cuota anual de depreciación entre la base financiera y la base fiscal.
- Aplicación del modelo de revaluación y el gasto por depreciación generado.
- Propiedades, planta y equipo sobrevaloradas por no reconocer deterioro del valor.
- Pago de impuestos municipales y aranceles con base a los activos de la empresa.

Los activos intangibles, son activos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, dichos activos identificables son susceptible de ser separado o dividido de la entidad; y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un

contrato, un activo o pasivo relacionado; de igual forma, estos activos puede surgir de un contrato o de otros derechos legales, independientemente si esos derechos son transferibles o separables, o de otros derechos y obligaciones.

Los aspectos que pueden tener incidencia financiera y fiscal en los activos intangibles son los siguientes:

- Activos intangibles sobrevalorados por no reconocer deterioro del valor y considerar la obsolescencia tecnológica.
- Impuesto sobre La Renta diferido por diferencias entre la cuota de amortización definida en la base financiera y la base fiscal.
- Reconocimiento de los activos intangibles producidos internamente entre la base financiera y la base fiscal.

Las propiedades de inversión, son propiedades, terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos, que se mantienen por el dueño, o arrendatario bajo un arrendamiento financiero, para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para:

- a) Su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, o para fines administrativos;
- b) Su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Los aspectos que pueden tener incidencia financiera y fiscal en las propiedades de inversión son las siguientes:

- Tratamiento contable en el pago de impuestos de los cánones de arrendamiento financiero.
- Utilización de los métodos de valuación al costo y al valor razonable.

- Impuesto diferido de los cánones y la depreciación de los bienes en arrendamiento financiero.

Una adecuada medición de los activos y pasivos, asegura al contador que las cifras presentadas en los estados financieros son razonables; por lo tanto, es indispensable poseer el conocimiento necesario de una adecuada aplicación de la medición inicial y posterior de los activos en estudio según la NIIF para las PYMES, logrando establecer una conciliación entre base fiscal y financiera.

1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA

En la elaboración de los estados financieros, es de mucha importancia que el contador que presta sus servicios a las empresas constructoras del Municipio de Antigua Cuscatlán, realice una adecuada medición posterior de los activos y pasivos presentados, para ello necesita contar con el conocimiento y habilidades necesarias; así mismo, la información generada debe permitir el análisis de las incidencias financieras y fiscales de las mismas. Por ello se presenta el siguiente enunciado del problema:

¿La inadecuada aplicación de la medición posterior de las cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, activos intangibles y propiedades de inversión, por parte del contador de las empresas constructoras del municipio de Antigua Cuscatlán, genera un impacto financiero en la presentación razonable de las cifras de los estados financieros y en la determinación del impuesto a la ganancia?

1.3 JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

La utilidad social con la que cuenta la investigación realizada para el desarrollo de la profesión contable esta soportada en los siguientes aspectos considerados:

1.3.1 NOVEDOSO

Con la investigación realizada se ha creado una guía que permita al contador que ejerce la profesión en las empresas constructoras, aplicar de manera adecuada la medición posterior; así mismo, armonizando las bases fiscales establecidas en El Salvador con las disposiciones de la NIIF para las PYMES 2015.

1.3.2 FACTIBILIDAD

La investigación realizada es factible ya que se cuenta con el acceso a la normativa técnica y leyes tributarias aplicables, así mismo la información proporcionada por las empresas del sector construcción, la cual sirve para el análisis y desarrollo del trabajo de investigación.

El desarrollo de la investigación se realizó en el municipio de Antiguo Cuscatlán, contando con el aporte de los profesionales que ejercen la contaduría en las empresas constructoras.

Los recursos materiales utilizados por el grupo investigador fueron: computadoras portátiles, de escritorio, impresora, acceso a internet, papelería y útiles.

Los recursos financieros ascendieron a las cantidades que se detallan a continuación por concepto de:

Concepto	Monto
Fotocopias, anillados, impresiones y empastados (Proyección)	\$350.00
Servicios de Energía e Internet	\$150.00
Ornamentación de salón/ Defensa Final (Proyección)	\$ 70.00
Cuotas de Escolaridad	\$180.00
<i>TOTAL</i>	<i>\$750.00</i>

1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Los objetivos con los que se ha realizado la investigación se describen a continuación:

1.4.1 GENERAL

Presentar una guía de aplicación de casos prácticos, que sirva a las empresas constructoras y a los contadores a realizar una adecuada medición posterior de los activos en forma de cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, activos intangibles y propiedades de inversión señalando las incidencias financieras y fiscales en la presentación de las cifras de los estados financieros y la determinación de los tributos de la empresa.

1.4.2 ESPECÍFICOS

1. Mostrar las incidencias financieras ocasionadas por la aplicación de la medición posterior de los recursos en estudio para la presentación de estados financieros.
2. Identificar las repercusiones fiscales de la aplicación de la medición posterior de los recursos en estudio para la determinación de los tributos de la empresa.
3. Diseñar una guía de aplicación de la adecuada medición posterior, que muestre las incidencias financieras y fiscales de los recursos en estudio.

1.5 HIPÓTESIS

Se formuló en el anteproyecto de investigación la siguiente hipótesis que determina la variable dependiente e independiente, que conforman la base para determinar la población y la muestra de la población sobre la cual se realizará el estudio:

1.5.1 DEFINICIÓN DE HIPÓTESIS DE TRABAJO

La inadecuada aplicación de la medición posterior de los activos en forma de cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles impacta en la rentabilidad, solvencia económica y obtención de financiamiento de las empresas constructoras y repercute en el pago de impuestos y multas en las empresas constructoras de Antigua Cuscatlán.

1.6 LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN

Dentro de las limitaciones encontradas en el trabajo de campo podemos mencionar las siguientes:

- Dificultad en la localización de las empresas constructoras.
- Discrepancia en los horarios de atención de las empresas constructoras y el horario disponible del equipo investigador.
- En algunas empresas se dificultó la recolección de la información requerida para el trabajo de investigación.
- No se tuvo a disposición el 100% de la información financiera de las empresas constructoras del municipio de Antigua Cuscatlán.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

2.1 ANTECEDENTES

La contabilidad dentro de las empresas constructoras, consta de una serie de variables a considerar al momento de requerirse información oportuna, fiable, relevante y clasificada adecuadamente, que permita extraer de los registros contables diarios, las cifras que expresen razonablemente la situación financiera y económica de estas empresas.

El manejo de grandes cantidades de información debido al giro de la empresa, requiere que los registros sean muy precisos y realizados en el tiempo oportuno; mantener información desactualizada para este tipo de compañías, puede ocasionar que las decisiones tomadas por la administración no generen beneficios económicos.

Es todo un reto para el contador que presta sus servicios en las empresas constructoras, manejar y clasificar la información generada por este tipo de compañías, si se desconocen las implicaciones de la normativa técnica y legal en la medición posterior, mismos que puede ocasionar que se presenten estados financieros con información errónea.

Brindar el seguimiento adecuado a las cuentas contables más relevantes de la entidad, requiere un registro correcto de la medición posterior, puesto que es de suma importancia no presentar los registros contables sobrevalorados o subvalorados en los estados financieros, ya que esto incide en las gestiones realizadas por la administración, entre las cuales se encuentran la toma de decisiones, inversiones en proyectos, compra de equipo, entre otras.

Una medición posterior adecuada, de las cuentas por cobrar, propiedades de inversión, propiedades, planta y equipo y activos intangibles puede generar que este tipo de compañías posean

información razonable, eviten pago de tributos no presupuestados y conozcan la liquidez con la que cuentan. Además la aplicación correcta de esta, puede brindar un mejor panorama para el aprovechamiento de ventajas fiscales.

La investigación se desarrolló específicamente para el sector construcción, que tiene su origen desde hace muchos años, aunque no se posee una fecha específica en que el ser humano incurrió en este ámbito. Con el pasar del tiempo, cambios significativos en diseño y materiales utilizados, se han hecho notar, lo que ha reflejado la importancia de contar con mejores infraestructuras que ayuden al desarrollo de la sociedad y del comercio.

La construcción ha sido parte importante de la cultura industrial, se ha caracterizado fundamentalmente como el impulsador del crecimiento económico y del desarrollo del país; así mismo ha sido fuente de empleo para miles de personas con salarios relativamente altos. (CASALCO, 2014).

Se puede observar el aporte de las compañías constructoras en la economía del país, con el mejoramiento de las carreteras y principales vías, la creación de nuevos accesos vehiculares facilitando el comercio y traslado de un lugar a otro por vía terrestre, proyectos de urbanización y desarrollo que permiten a las familias disponer de una vivienda y grandes proyectos empresariales que generan un crecimiento económico y desarrollo del país.

Este tipo de actividad económica no permite a estas empresas contar con una gran liquidez y solvencia económica, ya que a medida se entregan los avances realizados en los proyectos ejecutados, se recibe el pago, con el cual mantienen en marcha el proyecto. Frecuentemente es

necesario recurrir a financiamientos de instituciones bancarias, que les permitan darle continuidad a los proyectos, mientras esperan los pagos por el avance de la obra acordados con el contratista.

En El Salvador, la Normativa Internacional Contable aplicable es la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) versión completa y la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), fueron adoptadas según resolución N° 113/2009 Diario Oficial N° 224 Tomo N° 385 de fecha 30 de Noviembre de 2009, estos han sido los principales marcos de referencia para el desarrollo de la investigación, los cuales establecen el reconocimiento, medición y presentación de la información financiera.

La NIIF para las PYMES cuenta con secciones en las cuales se establecen ciertos criterios a considerar para el reconocimiento y medición de los recursos en estudio, siendo los más relevantes los mencionados a continuación:

Según el párrafo 2.33 de la normativa antes mencionada, medición de los activos se define de la siguiente forma: *“es el proceso de determinación de los importes monetarios en los que una entidad mide los activos en sus estados financieros”*.

La medición a la que se hace referencia en la NIIF para las PYMES se divide en dos, en medición inicial y medición posterior, para los 5 elementos de los estados financieros: activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos; sin embargo, este trabajo se basó únicamente en la medición posterior de los activos siguientes: cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, activos intangibles y propiedades de inversión.

Las cuentas por cobrar se miden después de su reconocimiento inicial de acuerdo al párrafo 11.14 *“al valor de la factura si es a corto plazo y si es con financiación al costo amortizado utilizando el método del interés efectivo”*. (IASB, 2016).

En el caso de las propiedades, planta y equipo, la medición posterior según el párrafo 17.15, *“se miden todos los elementos de las propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial, al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro”*, esto ayuda para determinar si un elemento o grupo de elementos se ha deteriorado y es necesario medir la pérdida para reconocerla en resultados (IASB, 2016).

Para las propiedades de inversión, después del reconocimiento y medición inicial según el párrafo 16.17, *“las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán al valor razonable en cada fecha sobre la que se informa, sino al costo como propiedad, planta y equipo”* (IASB, 2016).

En los activos intangibles, se medirán inicialmente al costo y en su medición posterior según el párrafo 18.18, *“la medición posterior será al costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada”* (IASB, 2016).

En mayo de 2015 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) emitió las *“Modificaciones de 2015 a la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades”* (NIIF para las PYMES), la cual posee importantes cambios a considerar en la aplicación de la normativa, permitiéndose la aplicación anticipada; así mismo, estas serán aplicables obligatoriamente para ejercicios contables a partir del año 2017.

2.2 PRINCIPALES DEFINICIONES

Dentro de la investigación se consideran importantes algunas definiciones que permiten tener una mayor claridad de los términos utilizados, se mencionan a continuación:

Base fiscal: es el importe atribuido a los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio de acuerdo con la legislación fiscal aplicable.

Base financiera: es el importe atribuido a los activos, pasivo e instrumentos de patrimonio de acuerdo a la normativa técnica aplicable.

Deterioro del valor de los activos: es cuando el importe en libros de un activo supera su importe recuperable.

Depreciación: la depreciación es el mecanismo mediante el cual se reconoce el desgaste y pérdida del valor que sufre un bien o un activo por el uso que se haga de él.

Depreciación acumulada: es la depreciación que ha acumulado un activo hasta cierto punto durante su vida útil.

Factoraje: es una transacción en la cual una empresa vende sus cuentas por cobrar o facturas, a una compañía financiera comercial tercera, también conocida como un "factor." Esto se hace para que la empresa pueda recibir dinero en efectivo más rápidamente de lo que lo haría si esperara 30 a 60 días para recibir el pago de sus clientes. Factoraje es a veces llamado "financiamiento de cuentas por cobrar".

Gasto no deducible: son aquellos que no están asociados a la generación de ingresos actuales o futuros de una empresa o persona física.

Incidencia financiera: es la influencia de una determinada acción o actividad realizada (medición posterior), la cual se ve reflejada en un impacto positivo o negativo de las finanzas de la compañía (solvencia, liquidez, rentabilidad y gestión).

Incidencia o Repercusión fiscal: es el efecto generado de la aplicación o no aplicación de acciones determinadas, que influyen positiva o negativamente en los aspectos fiscales de una compañía, sean estos el pago de impuestos, tasas, contribuciones, multas, intereses y obligaciones formales no consideradas por la administración, como efecto de las acciones realizadas.

Importe en libros: es el valor por el que se procede a reconocer un activo en el estado financiero, luego de haber deducido ya la amortización acumulada y pérdidas por deterioro del valor.

Importe depreciable: el Importe Depreciable, Valor Depreciable o Base de Depreciación se trata del valor que se va a depreciar. Se obtiene tomando el valor del bien de una propiedad, planta y equipo o de un intangible, a este valor se le resta el valor residual y lo que queda es lo que se deprecia.

Medición: es el proceso de determinación de los importes monetarios en los que una entidad mide los activos, pasivos, ingresos y gastos en sus estados financieros. (IASB, 2016).

Medición inicial: es la determinación de los importes monetarios iniciales de un hecho económico reconocido a través de los activos y pasivos al costo histórico o valor razonable.

Medición posterior: es la determinación de los importes monetarios de una partida que figura en la contabilidad tras su medición inicial, para luego reconocerla en los estados financieros, corroborando si ese saldo ha cambiado como resultado de otro hecho económico o debe ser ajustado al final de cada período sobre el que se informa. (IASB, 2016).

Obsolescencia tecnológica: la obsolescencia tecnológica hace referencia a la necesidad de recambio de un aparato tecnológico simplemente por el hecho de que aparece una nueva versión del mismo, incluso aunque los cambios no sean significativos ni el producto anterior haya llegado al final de su vida útil.

Políticas contables: son las convenciones, reglas y acuerdos necesarios para que la empresa pueda determinar cómo va a reconocer, medir, presentar y revelar sus transacciones; estas políticas contables definen qué tratamiento darle en los estados financieros a cada tipo de transacción en un período determinado. (Párrafo 10.2)

Las políticas serán un documento en el cual la entidad establecerá el tratamiento de las transacciones que tienen lugar en su negocio. Estas políticas tienen que ser congruentes con la NIIF, sin embargo, la finalidad no es tomar el estándar y poner el nombre de la empresa, las políticas tienen que ir personalizadas a cada tipo de actividad.

Sin costo o esfuerzo desproporcionado: es cuando los beneficios derivados de proporcionar la información, exceden a los costos de suministrarla para la toma de decisiones.

Términos normales de crédito: hace referencia a las condiciones en las que habitualmente una entidad efectúa sus transacciones de crédito.

Tasa nominal de tributación: es un elemento sustancial del impuesto sobre la renta, la cual es fijada en forma nominal por el legislador.

Tasa efectiva de tributación: se define como el cociente entre los impuestos pagados por una empresa y sus utilidades antes de impuestos y beneficios tributarios.

Valor razonable: es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua. (IASB, 2016)

Valor de mercado: es el valor de un producto, bien o servicio determinado por la oferta y demanda del mercado, por el cual podría ser intercambiado en la fecha de valoración por un comprador y un vendedor que actúan libremente y sin intereses particulares.

Valor presente: es el valor descontado presente, de las futuras entradas netas de flujo de efectivo, en el curso normal de las operaciones.

Valor residual: es el monto considerado que podría conseguir la empresa al venderlo en el momento en que lo decida, por la posesión de un activo luego de disminuir los costos estimados

por su disposición, si este ya se encuentra obsoleto y en él se identifica la finalización de su vida útil.

2.3 LEGISLACIÓN APLICABLE

La legislación aplicable con la actividad económica a que se dedica este tipo de empresas interrelacionada e involucrada con la variable dependiente e independiente determinada u objeto de estudio, es la que se detalla a continuación:

Ley de Impuesto sobre la Renta

Esta ley establece las regulaciones en el pago del impuesto sobre la renta obtenida de los sujetos pasivos, en el período de imposición que se trate, definiendo las consideraciones a tomar en cuenta para determinar el gasto deducible o no de dicho impuesto; así mismo, en el artículo 29 numeral 4) trata como gasto deducible de impuesto sobre la renta, el pago de canon por arrendamiento, del artículo 30 de la presente ley respecto a la deducción de la depreciación, de las amortizaciones de programas informáticos reguladas en el artículo 30-A y del artículo 31 sobre la deducción de las cuentas incobrables.

Respecto a esta ley, no se permite la deducción de la depreciación del valor revaluado de los bienes o cualquier otra reserva que determinen las entidades, que no sea obligatoria por la legislación; cabe destacar que estas reservas financieras no serán deducibles del impuesto sobre la renta corriente, por lo tanto resultan las diferencias temporarias o permanentes para las empresas constructoras.

Estas deducciones tienen efecto solamente si son para la generación de renta y si cumplen con las pautas establecidas, así como se regula en los artículos mencionados, caso contrario, es de donde surgen las diferencias entre la base fiscal y la base financiera.

Es permitido el incremento del activo por revalorización del patrimonio y este puede trasladarse a la cuenta de capital de la sociedad o a una cuenta especial, donde dicho aumento no podrá distribuirse hasta que se enajenen los bienes y se perciba en efectivo el importe de la plusvalía, esto fundamentado según el artículo 30.

Es importante que se tomara en cuenta que en la Ley del Impuesto sobre La Renta en el artículo 30, se permite únicamente un patrón de consumo uniforme, como es el caso del método de línea recta, pero muchas veces este no es apropiado para las entidades, por eso la normativa técnica permite otros métodos como lo es, el método de suma de años dígitos o las unidades producidas, que muestran un patrón más apropiado de consumo, pero este causa diferencias temporarias en el pago de impuestos, ya sea activos o pasivos por impuesto diferido, por esto se considera necesario ejemplificar para el futuro profesional, para que le sea útil una guía para la oportuna aplicación de la normativa técnica como legal.

Ley de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces

Esta ley se considera que se debe gravar la venta de bienes raíces al comprador del inmueble con una tarifa del 3% sobre el exceso de \$28,571.43 este impuesto pagado no es parte del bien activado, por lo que se especula necesario ejemplificar con casos prácticos la medición posterior de las cuentas en estudio, para su valor en libros y el importe a depreciar.

Ley de Registro de Comercio

Esta Ley tiene repercusión fiscal con la variable dependiente, respecto al pago de impuestos de las alcaldías, solicitud de matrícula de comercio e inscripción de locales que se tasan o calculan sobre el valor de los activos o del patrimonio de las empresas, para el cálculo de los aranceles o las multas que generalmente su base fiscal es sobre estos recursos.

2.4 NORMATIVA TÉCNICA APLICABLE

Las normativas técnicas que tienen relación con el objeto de estudio, respecto a la medición posterior son:

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) adoptadas según resolución N° 113/2009 Diario Oficial N° 224 Tomo N° 385 de fecha 30 de Noviembre de 2009, ésta última ha sido actualizada a la versión 2015. Estos han sido los principales marcos de referencia para el desarrollo de la investigación ya que establecen el reconocimiento, medición y presentación de la información financiera.

Reconocimiento de los Activos según la NIIF para las PYMES

Según la sección 2 párrafo 33, toda partida de un estado financiero posee criterios de reconocimiento para efectos de presentación, por medio de la medición se lleva a cabo el objetivo de estimar fiablemente el importe en libros a reflejarse en los estados financieros. Para esto determinamos que es necesario una base de medición según el activo, dictaminada en la normativa contable financiera NIIF para las PYMES, considerando a la vez para las partidas objeto de estudio,

las modificaciones significativas surgidas en el año 2015 emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Para la investigación de la medición posterior se tienen en cuenta las siguientes secciones, de la normativa respectiva, con relación a las cuentas en estudio:

Los activos en forma de “Cuentas por Cobrar” según párrafo, se consideran dentro de los Instrumentos Financieros Básicos, las cuales serán medidas por la entidad al costo amortizado utilizando el método de interés efectivo, al final del periodo sobre el que se informa; esta orientación o guía se encuentra en la Sección 11 “Instrumentos Financieros Básicos”, en el párrafo 11.14.

Las “Propiedades de Inversión”, se medirán después de la medición inicial al valor razonable sin costo o esfuerzo desproporcionado en cada fecha sobre la que se informa, aplicándolo así el profesional, encontrando soporte en la Sección 16, párrafo 16.7.

Las “Propiedades, Planta y Equipo” serán medidas por dos métodos: al costo menos la depreciación acumulada o cualquier pérdida por deterioro ó por el método revaluado menos la depreciación acumulada o cualquier pérdida por deterioro, su fundamento lo encontramos en el párrafo 17.15 de la Sección 17 de la normativa respectiva.

Sección 18 “Activos Intangibles distintos de la Plusvalía” el párrafo 18.18 orienta que estos activos se medirán al costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada.

Sección 27 “Deterioro del Valor de los Activos” según el párrafo 27.1 una pérdida por deterioro de valor tiene lugar cuando el importe en libros de un activo supera su importe recuperable.

Con estas secciones se pretende establecer por medio de ejemplos prácticos, la medición posterior de las cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, activos intangibles y las propiedades de inversión de las empresas constructoras con el fin de dar a conocer las incidencias financieras resultantes, para la toma de decisiones de los usuarios de los estados financieros. Y así lograr la eficiencia de los contadores que ejercen como profesionales, en la aplicación de la medición posterior de las cuentas objeto de estudio en las empresas constructoras del municipio de Antigua Cuscatlán, considerando la NIIF para las PYMES 2015.

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1 ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN

La investigación se realizó mediante el enfoque hipotético deductivo, analizado desde los aspectos generales que ocasionan el problema, hasta determinar las causas específicas de este, que fueron confirmadas en los resultados obtenidos a través de las herramientas que se utilizaron para recolectar y procesar la información.

El tipo de estudio que se utilizó en el desarrollo de la investigación es el descriptivo, el cual permitió de una forma explicativa y narrativa ayudar a encontrar, describir y a ordenar los hechos económicos investigados.

3.2 DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL

3.2.1 DELIMITACIÓN ESPACIAL

El área geográfica en la que se desarrolló la investigación fue en el Departamento de La Libertad, específicamente en el municipio de Antiguo Cuscatlán, visitando las empresas constructoras ubicadas en este sector, al considerar que actualmente existe un auge de este tipo de compañías y una frecuencia de proyectos que ameritan ser desarrollados.

3.2.2 DELIMITACIÓN TEMPORAL

Considerando la aplicación de la NIIF para las PYMES 2015, que entra en vigencia a partir del 01 de enero de 2017, permitiendo su aplicación anticipada; el período de estudio de la

investigación ha sido comprendido entre los meses de enero a octubre 2016, tiempo en el que se desarrolló el trabajo de campo para recolectar la información necesaria.

3.3 SUJETOS Y OBJETO DE ESTUDIO

3.3.1 UNIDADES DE ANÁLISIS

Para el desarrollo de la investigación, las unidades de análisis están compuestas por los contadores que prestan sus servicios en las empresas constructoras, ubicadas en el municipio de Antigua Cuscatlán, del departamento de La Libertad.

3.3.2 POBLACIÓN Y MARCO MUESTRAL

La población considerada en la investigación se conformó por 21 empresas dedicadas a la actividad económica de la construcción, ampliación y modificación de infraestructuras, del municipio de Antigua Cuscatlán del departamento de La Libertad; dicha información obtenida del Directorio Económico de Empresas con fecha 31 de diciembre de 2011 de la Dirección General de Estadísticas y Censos, confrontada con el listado de empresas proporcionado por el Departamento de Catastro de la Alcaldía de Antigua Cuscatlán y el Directorio de Asociados-CASALCO.

En virtud de lo anterior, no se estableció muestra para realizar el estudio, debido a la pequeña cantidad de empresas que se dedican a la actividad investigada en dicho sector, siendo sometida a evaluación el total de la población objeto de estudio.

3.3.3 VARIABLES E INDICADORES

En relación con la hipótesis de la investigación descrita en el Capítulo I (Pág. N° 8), se establecieron variables independiente y dependiente.

Variable Independiente

- La inadecuada aplicación de la medición posterior de los activos en forma de cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles.

Variable Dependiente

- Impacto en la rentabilidad, solvencia económica y obtención de financiamiento de las empresas constructoras y su repercusión en pago de impuestos y multas.

Indicadores

- Adopción e implementación de la NIIF para las PYMES.
- Experiencia laboral del profesional en contaduría pública.
- Conocimientos técnicos y legales del contador.
- Aplicación de la medición posterior de los recursos en estudio.
- Implementación de políticas contables para reconocer el deterioro de los activos.
- Presentación razonable de las cifras en los estados financieros.

3.4 TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS

3.4.1 TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS PARA RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN

La técnica empleada para la recolección de datos fue la encuesta, por lo cual el equipo de investigación elaboró un cuestionario, que fue el instrumento utilizado para recolectar la información, estructurado en preguntas cerradas y de opción múltiple, de esta manera, se obtuvo la información en el campo profesional para constatar que la problemática es existente y a la cual resultaba necesario brindar una solución.

3.4.2 INSTRUMENTOS DE MEDICIÓN

De la información recopilada a través de la encuesta, se pudieron conocer las diversas opiniones, actitudes y criterios utilizados por los contadores de las empresas constructoras; a la vez permitió al equipo investigador clasificar y estandarizar los datos obtenidos para realizar los análisis correspondientes.

3.5 PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN

La información obtenida, fue procesada a través del software Microsoft Excel y se consideró como el software idóneo y facilitador en orden, agrupación de datos y resultados obtenidos, a estos se les aplicó el análisis correspondiente para soportar el estudio.

3.6 CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES

Para el control de los avances de las actividades planificadas, fue utilizado el siguiente cronograma de actividades. Se presenta el detalle de los avances de cada actividad desarrollada

durante las semanas comprendidas entre el período del mes de junio al mes de noviembre, contenidas en el respectivo proceso de graduación.

ACTIVIDADES POR SEMANAS	JUNIO		JULIO				AGOSTO				SEPTIEMBRE				OCTUBRE				NOVIEMBRE			
	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
CAPÍTULO I.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA																						
Entrega del Capítulo I para revisión	■	■																				
Corrección de observaciones del Capítulo I			■	■	■	■																
Aprobación del Capítulo I					■	■																
CAPÍTULO II.- MARCO TEÓRICO																						
Elaboración del marco teórico			■	■																		
Correcciones al marco teórico					■	■																
Aprobación del Capítulo II							■															
CAPÍTULO III.- METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN																						
Entrega de Capítulo III para su revisión							■	■	■	■	■	■										
Correcciones al Capítulo III											■	■	■	■								
Aprobación del Capítulo III														■	■							
CAPÍTULO IV.- PROPUESTA DE SOLUCIÓN																						
Elaboración de la propuesta de solución													■	■	■	■	■					
Entrega de la propuesta de solución para la revisión																				■	■	■
Correcciones de la propuesta de solución																				■	■	■
Entrega del trabajo final																						■

3.7 PRESENTACIÓN DE RESULTADOS

3.7.1 TABULACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS

Se elaboraron las respectivas tabulaciones, producto del proceso de recolección de datos obtenidos por medio del cuestionario, que sirvieron para el desarrollo de un apropiado análisis; así mismo, se identificó la información relevante de cada situación y con esto se concluyó acerca del comportamiento de las variables planteadas. La estructura del análisis desarrollado por cada ítem del cuestionario fue: pregunta, objetivo, tabla de frecuencias absolutas y relativas, gráficas y análisis de los datos obtenidos, haciendo énfasis en los aspectos principales de cada interrogante planteada. (Anexo 3)

En el análisis de los datos obtenidos se realizaron las siguientes relaciones que brindan una mejor interpretación de la información recopilada y de la tabulación. Se realizaron tabulaciones cruzadas que muestran la relación de dos preguntas obteniendo un análisis del cruce de opciones de respuestas y una tabulación simple de las preguntas esenciales para enriquecer el diagnóstico. Se presentan a continuación:

TABULACIÓN CRUZADA

Relación N° 1: Cruce del marco de referencia técnico adoptado con experiencia contable.

Objetivo: Identificar el marco de referencia técnico adoptado para la preparación de los estados financieros y el tiempo de experiencia que posee el contador en las empresas constructoras.

Pregunta No. 1: ¿Qué marco de referencia técnico ha adoptado la empresa en que labora para preparar sus estados financieros?	Pregunta No. 2: ¿Cuánto tiempo de experiencia posee prestando servicios contables?				TOTALES
	Menos de un año	De 1 a menos de 3 años	De 3 a menos de 5 años	De 5 años en adelante	
Normativa Internacional de Información Financiera (NIIF para las PYMES)	19%	19%	33%	19%	90%
Normas de Contabilidad Financiera (NCF)	0%	0%	0%	0%	0%
Normativa Internacional de Información Financiera (NIIF Completas)	0%	0%	0%	0%	0%
Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)	0%	0%	10%	0%	10%
Otro	0%	0%	0%	0%	0%
TOTALES	19%	19%	43%	19%	100%

Un 90% del total de contadores mencionaron que en la empresa en que laboran, utilizan como marco de referencia técnico para preparar sus estados financieros la NIIF para las PYMES; de ellos un 33% plantearon que el tiempo de experiencia que poseen prestando sus servicios contables es de 3 a menos de 5 años.

Relación N° 2: Cruce del marco de referencia técnico adoptado con áreas de conocimiento en las que el contador debe tener mayor dominio.

Objetivo: Identificar el marco de referencia técnico adoptado para la preparación de los estados financieros y las áreas de conocimiento que el contador considera más importante en las que debe tener mayor dominio, para el desempeño de sus funciones dentro de las empresas constructoras.

Pregunta No. 1: ¿Qué marco de referencia técnico ha adoptado la empresa en que labora para preparar sus estados financieros?	Pregunta No. 3: ¿Cuál de las siguientes áreas de conocimiento considera la más importante en la que el profesional en contaduría pública debe tener mayor dominio para desempeñar sus funciones dentro de una empresa constructora?					TOTALES
	NIIF para las PYMES	Ley del Impuesto sobre la Renta	NIIF Completas	Código Tributario	Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios	
Normativa Internacional de Información Financiera (NIIF para las PYMES)	38%	5%	9%	29%	9%	90%
Normas de Contabilidad Financiera (NCF)	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Normativa Internacional de Información Financiera (NIIF Completas)	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)	5%	0%	0%	0%	5%	10%
Otro	0%	0%	0%	0%	0%	0%
TOTALES	43%	5%	9%	29%	14%	100%

Se considera que un 90% del total de los contadores encuestados mencionan que las empresas constructoras donde laboran, han adoptado la NIIF para las PYMES como marco de referencia técnico para la preparación de sus estados financieros; de ellos un 38% manifiestan que el área de conocimiento más importante en la que el profesional en contaduría pública debe tener mayor dominio para desempeñar sus funciones dentro de la empresa constructora, es sobre la NIIF para las PYMES y otro 29% plantean que el dominio del profesional debe estar relacionado con los aspectos del Código Tributario.

Relación N° 3: Cruce del marco de referencia técnico adoptado con los criterios de circunstancias que provocan incidencias financieras y fiscales relacionadas a la NIIF para las PYMES.

Objetivo: Identificar el marco de referencia técnico adoptado por las empresas constructoras y las circunstancias que a criterio del contador, provocan incidencias financieras y fiscales relacionadas a la aplicación de la NIIF para las PYMES.

Pregunta No. 1: ¿Qué marco de referencia técnico ha adoptado la empresa en que labora para preparar sus estados financieros?	Pregunta No. 16: ¿Cuáles de las siguientes circunstancias según su criterio, provocan en las empresas constructoras una incidencia financiera o fiscal relacionada con la NIIF para las PYMES?						TOTALES
	Realización inadecuada de la medición posterior de los recursos en estudio.	Mala toma de decisiones debido a la falta de información razonable en los estados financieros.	Falta de aplicación de la medición posterior a los recursos en estudio.	Falta de implementación de las políticas contables de los activos.	Cuentas por cobrar sobrevaloradas y lentas recuperaciones de cartera.	Otra.	
Normativa Internacional de Información Financiera (NIIF para las PYMES)	0%	67%	5%	18%	0%	0%	90%
Normas de Contabilidad Financiera (NCF)	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Normativa Internacional de Información Financiera (NIIF Completas)	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)	0%	5%	5%	0%	0%	0%	10%
Otro	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
TOTALES	0%	72%	10%	18%	0%	0%	100%

Del total de la población, el 90% de los contadores plantean que la empresa en que laboran ha adoptado la NIIF para las PYMES como marco de referencia técnico para la preparación de sus estados financieros; de ellos un 67% consideran según su criterio, que la circunstancia que provoca en las empresas constructoras una incidencia financiera y fiscal relacionada a la NIIF para las PYMES, es la mala toma de decisiones debido a la falta de información razonable en los estados financieros; así mismo un 18% manifiesta que también se debe a la falta de implementación de las políticas contables de los activos.

Relación N° 4: Cruce del marco de referencia técnico adoptado con el reconocimiento de estimación para cuentas incobrables.

Objetivo: Identificar el marco de referencia técnico que ha adoptado la empresa y cuando se considera necesario reconocer contablemente una estimación de pérdida para las cuentas por cobrar.

Pregunta No. 1: ¿Qué marco de referencia técnico ha adoptado la empresa en que labora para preparar sus estados financieros?	Pregunta No. 8: ¿Cuándo considera necesario que se deba reconocer contablemente una estimación para cuentas incobrables?				TOTALES
	Al momento que se identifica.	Según lo establezcan las políticas de la empresa.	Luego de haber realizado las gestiones necesarias de cobro y no haber obtenido ningún resultado.	Al evaluar la situación actual de los activos y los beneficios.	
Normativa Internacional de Información Financiera (NIIF para las PYMES)	9%	48%	24%	9%	90%
Normas de Contabilidad Financiera (NCF)	0%	0%	0%	0%	0%
Normativa Internacional de Información Financiera (NIIF Completas)	0%	0%	0%	0%	0%
Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)	0%	5%	5%	0%	10%
Otro	0%	0%	0%	0%	0%
TOTALES	9%	53%	29%	9%	100%

El 90% del total de los contadores afirman que las empresas constructoras en las que laboran, han adoptado la NIIF para las PYMES como marco de referencia técnico para la preparación de sus estados financieros; de los cuales el 48% consideran que el momento adecuado y oportuno para reconocer las estimaciones de cuentas incobrables, es según como se establece en las políticas contables de la empresa y un 24% manifiesta que debe reconocerse contablemente una estimación para cuentas incobrables, luego de haberse realizado todas las gestiones necesarias de cobro y no haber obtenido ningún abono o pago total.

Relación N° 5: Cruce del grado de importancia de la adecuada medición posterior en la toma de decisiones reconociendo las incidencias financieras y fiscales.

Objetivo: Determinar el grado de importancia que representa para el contador de las empresas constructoras realizar una adecuada medición posterior de los recursos para la presentación de las cifras en los estados financieros y que tan decisivo se vuelve en la toma de decisiones y en la identificación de incidencias financieras y fiscales.

Pregunta No. 7: ¿Qué grado de importancia tendría para los contadores públicos realizar una adecuada medición posterior de los recursos en la presentación de las cifras en los estados financieros?	Pregunta No. 13: ¿Qué tan decisivo se vuelve en la toma decisiones contar con una adecuada aplicación de la medición posterior de los recursos de la empresa, identificando las incidencias financieras y fiscales?				<i>TOTALES</i>
	Muy decisivo	Decisivo	Poco decisivo	Nada decisivo	
Muy importante	14%	10%	0%	0%	24%
Importante	24%	52%	0%	0%	76%
Poco importante	0%	0%	0%	0%	0%
Nada importante	0%	0%	0%	0%	0%
<i>TOTALES</i>	38%	62%	0%	0%	100%

Un 76% del total de los contadores encuestados, consideran que es importante para ellos realizar una adecuada medición posterior de los recursos en la presentación de las cifras en los estados financieros; de los cuales el 52% consideran que se vuelve decisivo en la toma de decisiones, contar con una adecuada aplicación de la medición posterior de los recursos de la empresa, identificando las incidencias financieras y fiscales y un 24% consideran que se vuelve muy decisivo en la toma de decisiones, contar con una adecuada aplicación de la medición posterior de los recursos de la empresa, identificando las incidencias financieras y fiscales.

TABULACIÓN SIMPLE

Pregunta N° 13

¿Qué tan decisivo se vuelve en la toma de decisiones, contar con una adecuada aplicación de la medición posterior de los recursos de la empresa, identificando las incidencias financieras y fiscales?

Objetivo: Conocer el nivel de importancia que el contador considera en la toma de decisiones, al aplicar una adecuada medición posterior de los recursos en estudio y sus repercusiones fiscales y financieras.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Muy decisivo	13	62%
2. Decisivo	8	38%
3. Poco decisivo	0	0%
4. Nada decisivo	0	0%
TOTAL	21	100%

El 62% de los contadores encuestados, consideran muy decisivo en la toma de decisiones contar con una adecuada aplicación de la medición posterior de los recursos de la empresa, identificando así las incidencias financieras y fiscales.

Y el 38% del total de encuestados, consideran decisivo en la toma de decisiones contar con una adecuada aplicación de la medición posterior de los recursos de la empresa, identificando así las incidencias financieras y fiscales.

Pregunta N° 16

¿Cuáles de las siguientes circunstancias según su criterio, provocan en las empresas una incidencia financiera o fiscal relacionada con la NIIF para las PYMES?

Objetivo: Conocer si el contador ha presenciado situaciones dentro de la empresa constructora, en las que la rentabilidad o el pago de impuestos se hayan visto afectados por la aplicación inadecuada de la medición posterior de los recursos en estudio.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Realización inadecuada de la medición posterior de los recursos en estudio	0	0%
2. Mala toma de decisiones debido a la falta de información razonable en los estados financieros	11	52%
3. Falta de aplicación de la medición posterior de los recursos en estudio	3	14%
4. Falta de implementación de las políticas contables de los recursos	4	19%
5. Cuentas por cobrar sobrevaloradas y lentas recuperaciones de cartera	1	5%
6. Otras	2	10%
TOTAL	21	100%

El 52% de los contadores afirman que las circunstancias según su criterio que provocan en las empresas una incidencia financiera o fiscal relacionada con la NIIF para las PYMES, se deben a la mala toma de decisiones debido a la falta de información razonable en los estados financieros.

Y el 19% del total mencionan que las circunstancias según su criterio que provocan en las empresas una incidencia financiera o fiscal relacionada con la NIIF para las PYMES, se deben a la falta de implementación de las políticas contables de los recursos.

Pregunta N° 17

¿Qué beneficios fiscales considera que son aprovechados al utilizar la medición posterior de los recursos en estudio bajo la normativa NIIF para las PYMES?

Objetivo: Conocer las ventajas fiscales que se pueden obtener al aplicar la medición posterior de los recursos en estudio, bajo el marco técnico NIIF para las PYMES.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. La NIIF para las PYMES busca que las empresas paguen menos impuestos	0	0%
2. Permiten el diferimiento de impuestos y busca armonizar la base técnica y fiscal	15	71%
3. Permite realizar ajustes que evitan que las empresas paguen más impuestos	2	10%
4. No hay beneficios fiscales	4	19%
5. Otros	0	0%
TOTAL	21	100%

El 71% de los encuestados, consideran entre los beneficios fiscales que son aprovechados al utilizar la medición posterior de los recursos en estudio, bajo la normativa NIIF para las PYMES, que se permite el diferimiento de impuestos y la armonización entre la base técnica y fiscal.

Pregunta N° 18

¿Qué causas considera usted que influyen en que los contadores utilicen inadecuadamente el marco de referencia NIIF para las PYMES al realizar la medición posterior de los recursos en estudio; y que influye en la identificación factible de las incidencias financieras y fiscales que conlleva? (Puede marcar más de una opción)

Objetivo: Conocer los motivos que inciden en la utilización inadecuada del marco técnico al aplicar y realizar la medición posterior de los recursos en estudio, así mismo conocer las ventajas fiscales que se pueden obtener al aplicar dicha medición, bajo la normativa NIIF para las PYMES.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Falta de criterio contable y análisis de la información	9	26%
2. Falta de regulación del Consejo de Vigilancia para la Profesión de la Contaduría Pública	7	21%
3. Desinterés en adquirir conocimientos para la aplicación de la NIIF para las PYMES	16	47%
4. Las empresas constructoras no aplican esta normativa técnica	2	6%
5. Otros	0	0%
TOTAL	34	100%

Según el total de contadores encuestados, el 47% considera como causa influyente en utilizar inadecuadamente el marco de referencia NIIF para las PYMES al realizar la medición posterior de los recursos en estudio y en la identificación de las incidencias financieras y fiscales, el desinterés de los contadores en adquirir conocimientos para la aplicación apropiada de la NIIF para las PYMES.

Así mismo un 26% del total de contadores encuestados, considera como causa influyente en utilizar inadecuadamente el marco de referencia NIIF para las PYMES al realizar la medición

posterior de los recursos en estudio y en la identificación de las incidencias financieras y fiscales, la falta de criterio contable y análisis de la información.

Pregunta N° 19

¿Qué grado de utilidad representa para usted, contar con una guía que le oriente y ejemplifique diversas situaciones de la medición posterior de las cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles; y le brinde un análisis de las incidencias financieras y fiscales?

Objetivo: Conocer la trascendencia o utilidad que tiene la investigación realizada, para el contador en el desempeño de sus funciones dentro de las empresas constructoras.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Muy útil	19	90%
2. Útil	2	10%
3. Poco útil	0	0%
4. Nada útil	0	0%
TOTAL	21	100%

El 90% de los contadores encuestados, considera que sería muy útil contar con una guía que le oriente y ejemplifique diversas situaciones de la medición posterior de las cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles, mostrándole un análisis de las incidencias financieras y fiscales.

Y el 10% restante, considera que le será útil contar con una guía que le oriente y ejemplifique diversas situaciones de la medición posterior de las cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles, mostrándole un análisis de las incidencias financieras y fiscales.

3.7.2 DIAGNOSTICO

Con base en los resultados obtenidos del análisis e interpretación de los datos reflejados en las encuestas, se desarrolló el siguiente diagnóstico de la problemática investigada:

Los resultados recabados a través del cuestionario fueron satisfactorios, ya que existen diferentes puntos de vista sobre las incidencias financieras de la medición posterior de los activos en forma de cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, activos intangibles y propiedades de inversión y su repercusión fiscal; debido a esto, la mayoría de las empresas constructoras no aplican adecuadamente la medición posterior.

La gran mayoría de los contadores manifiestan que la empresa constructora donde laboran ha adoptado NIIF para las PYMES como marco de referencia técnico para la preparación de sus estados financieros, lo que les obliga a cumplir con los requerimientos que establece dicha normativa al momento de medir los recursos con los que cuentan. Así mismo, se detectó que la experiencia profesional con que cuenta la mayoría de los encuestados es menor de 5 años, lo que refleja que el marco de referencia técnico más utilizado es NIIF para las PYMES.

Más de la mitad de los contadores manifiestan que el área de conocimiento que consideran más importante para desempeñar sus funciones dentro de la empresa es la NIIF para las PYMES, y en consideración de los aspectos fiscales, es el Código Tributario.

Más de la mitad de los encuestados consideran que la circunstancia que provoca en las

empresas constructoras una incidencia financiera y fiscal relacionada a la NIIF para las PYMES, es la falta de información razonable en los estados financieros, que conlleva a una mala toma de decisiones, al no reconocer adecuadamente un hecho económico que puede afectar negativamente a la empresa sin que se logre detectar a tiempo; así mismo, menos de un tercio de ellos también considera que se debe a la falta de implementación de políticas contables de los activos, ya que las políticas contables en la mayoría de ocasiones fueron elaboradas en un inicio de forma general, por consiguiente, no logra incluir todos los aspectos importantes de los recursos, dejando al criterio del profesional la forma adecuada de registrar un hecho económico.

Casi la mitad de los contadores consideran que el momento adecuado y oportuno para reconocer las estimaciones de cuentas incobrables es según como se establece en las políticas contables de la empresa, pero en la práctica existe una deficiencia en estas, lo que genera incertidumbre al momento de realizar dicho reconocimiento; de igual manera, parte de ellos manifiesta que debe reconocerse luego de realizar todas las gestiones necesarias de cobro y no haber obtenido ningún abono o pago total.

Tres cuartos del total de los contadores encuestados, consideran que es importante para ellos realizar una adecuada medición posterior de los recursos para la presentación de las cifras de los estados financieros, lo que afirma el compromiso de los contadores con la información financiera que preparan; así mismo más de la mitad de ellos consideran que se vuelve decisivo en la toma de decisiones contar con una adecuada medición posterior de los recursos de la empresa, identificando las incidencias financieras y fiscales que conlleva dicha medición, ya que un error en

las cifras presentadas puede ocasionar problemas financieros en las empresas, recurrir a financiamiento no presupuestado o realizar inversiones que no produzcan beneficios y en lugar de esto, ocasionen pérdidas.

La mayoría de los encuestados, consideran que uno de los beneficios fiscales que son aprovechados al utilizar la medición posterior de los recursos en estudio, bajo la normativa NIIF para las PYMES, es que se permite el diferimiento de impuestos y se busca armonizar la base financiera y fiscal.

Aproximadamente la mitad de los contadores considera como primera causa que influye en la utilización inadecuada del marco de referencia NIIF para las PYMES al realizar la medición posterior de los recursos en estudio y que influye en la identificación de las incidencias financieras y fiscales, el desinterés de los contadores en adquirir conocimientos para la aplicación apropiada de la NIIF para las PYMES. Ya que en la actualidad existe una gran cantidad de alternativas para poder reforzar y actualizar los conocimientos sobre diversos temas, sin embargo el desinterés del profesional tiene que ver mucho para desarrollar un buen trabajo; así mismo un poco más de la cuarta parte del total menciona que se debe a la falta de criterio contable y análisis de la información.

La gran mayoría de los contadores encuestados, considera que sería muy útil contar con una guía que le oriente y ejemplifique diversas situaciones de la medición posterior de las cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles, mostrándole

las incidencias financieras y fiscales que conlleva aplicar apropiadamente la medición posterior, ya que hasta la fecha no existe en El Salvador, material que relacione la parte financiera y fiscal.

CAPÍTULO IV: PROPUESTA DE SOLUCIÓN

En la propuesta de solución se describe el planteamiento del caso, la estructura del plan de solución, los beneficios y limitantes; y el desarrollo del caso práctico.

4.1 PLANTEAMIENTO DEL CASO

INCIDENCIAS FINANCIERAS Y FISCALES DE LA MEDICIÓN POSTERIOR

En la búsqueda de contar con información financiera en la que las cifras de los estados financieros sean razonables, las empresas constructoras salvadoreñas consideran de mucha importancia que dicha información sea fiable y oportuna, permitiendo así a la alta gerencia tomar decisiones acertadas, identificando oportunamente las incidencias financieras y fiscales relacionadas con una adecuada medición posterior.

Por tal razón, se desarrollan las implicaciones financieras y fiscales de la medición posterior de los recursos en forma de cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, activos intangibles y propiedades de inversión con base en la normativa NIIF para las PYMES; y estos se ejemplifican en situaciones que le permitan al contador ser más eficiente al desempeñar su trabajo, por consiguiente, se presenta una guía que permita conocer de una forma práctica dichas incidencias (Ver Anexo No. 4).

Para el desarrollo de esta guía, se tomó como referencia la empresa RECONSA, S.A. de C.V. (Remodelaciones y Construcciones Salvadoreñas, S.A. de C.V.), dedicada a la industria de la construcción por más de 10 años, ubicada en el municipio de Antigua Cuscatlán, la cual adoptó como marco de referencia la NIIF para las PYMES; para el desarrollo de los casos prácticos se

utilizaran aquellas situaciones que relacionadas al cumplimiento de las disposiciones técnicas y legales tienen una incidencia financiera o fiscal en la compañía.

En la siguiente guía, se presenta la información proporcionada por la empresa RECONSA, S.A. de C.V.; la información contenida en el estado de situación financiera y estado de resultados aprobado por la administración del período que termina el 31 de diciembre del año 2016, con sus respectivos anexos, así mismo, los saldos y anexos de los recursos en forma de cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo; activos intangibles y propiedades de inversión al 31 de diciembre de 2017.

El contenido de los estados financieros es el siguiente:

RECONSA, S.A. de C.V.
Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2016
(Expresado en dólares de los Estados Unidos de América)

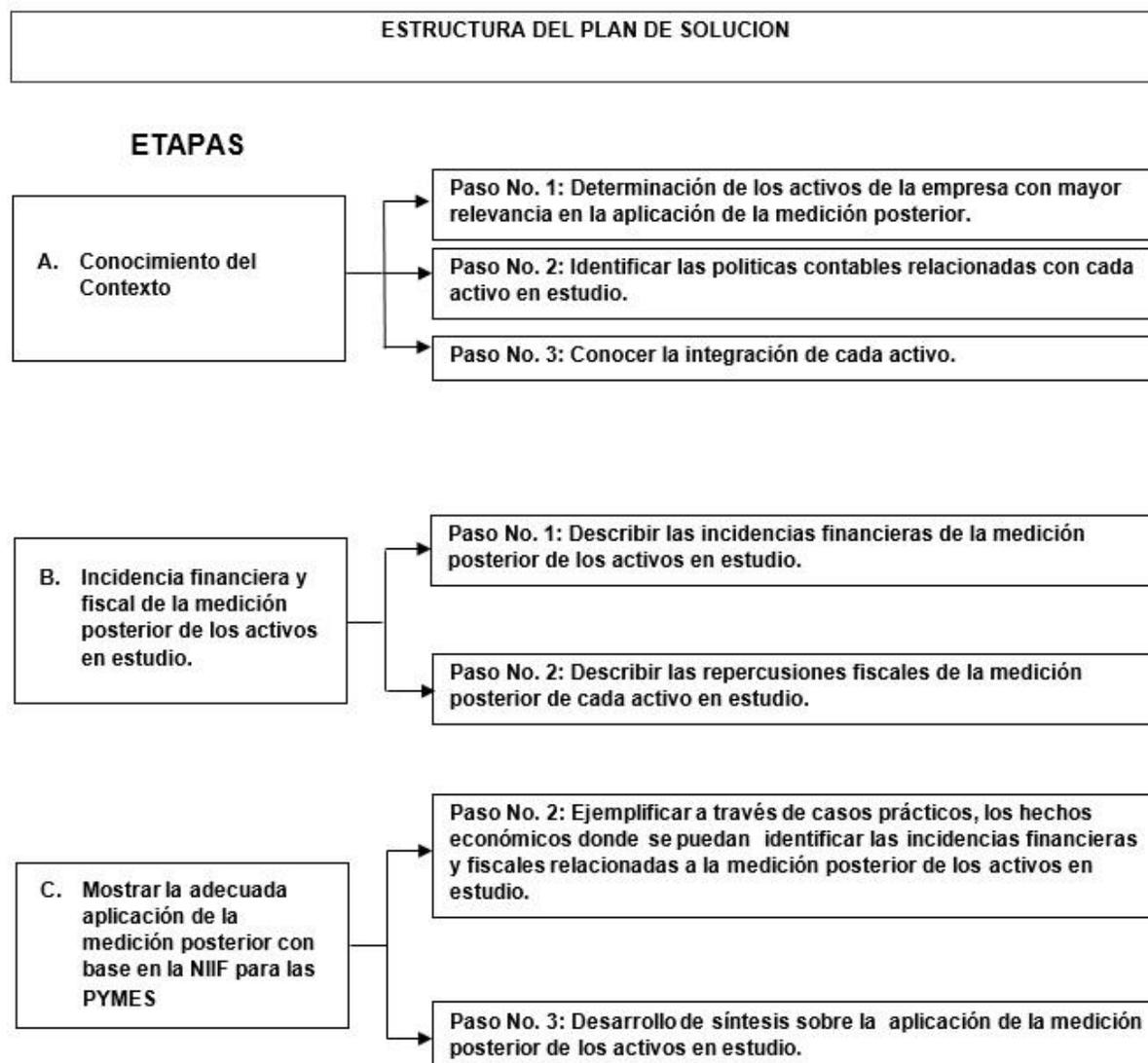
	2016	2015
Activos		
Activos corrientes		
Efectivo y equivalentes de efectivo	66,482.70	300,976.69
Cuentas por cobrar a clientes	91,655.00	84,822.75
Obras en proceso	40,475.00	45,045.00
Inventarios	62,575.00	59,302.50
Total activo corriente	261,187.70	490,146.94
Activos no corrientes		
Cuentas por Cobrar a clientes, largo plazo	20,000.00	0.00
Propiedades, planta y equipo	469,109.00	239,465.00
Propiedades de Inversion	150,770.00	0.00
Activos intangibles	13,522.50	12,295.00
Total activo no corriente	653,401.50	251,760.00
Activos totales	914,589.20	741,906.94
Pasivos		
Pasivos corrientes		
Prestamos bancarios corrientes	206,886.17	84,211.18
Cuentas por pagar a proveedores	228,226.89	204,230.19
Impuestos por Pagar	16,318.36	10,160.95
Total pasivo corriente	451,431.42	298,602.32
Pasivos totales	451,431.42	298,602.32
Patrimonio		
Capital social	325,000.00	325,000.00
Reserva legal	21,819.82	20,661.78
Utilidades retenidas	97,642.84	80,718.48
Utilidad del Ejercicio	18,695.11	16,924.36
Total patrimonio	463,157.77	443,304.62
Total pasivos y patrimonio	914,589.20	741,906.94
F. _____	F. _____	F. _____
Representante Legal	Contador	Auditor Externo

RECONSA, S.A. de C.V.*Estado de Resultado Integral del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016**(Expresado en dólares de los Estados Unidos de América)*

	2016	2015
Ventas	285,725.50	248,323.00
Costo de ventas	143,890.50	155,725.50
Utilidad bruta	141,835.00	92,597.50
Gastos de operación:		
Gastos de venta	45,275.00	33,250.00
Gastos de administración	48,758.50	23,250.00
Gastos financieros	19,083.97	10,100.02
Utilidad antes de RL e ISR	28,717.53	25,997.48
Reserva Legal	2,010.23	1,819.82
Utilidad antes de ISR	26,707.31	24,177.66
Gasto por impuesto a las ganancias	8,012.19	7,253.30
Resultado	18,695.11	16,924.36
F. _____	F. _____	F. _____
Representante Legal	Contador	Auditor Externo

La Información proporcionada sobre los Estados Financieros de la empresa constructora, se utilizó para la elaboración de los casos prácticos a fin de considerar aquellos puntos que sean de beneficio al contador y a las empresas constructoras; así mismo, los anexos y las políticas contables proporcionadas servirán para ejemplificar el proceso de la medición posterior, estas se encontrarán detalladas en el numeral 4.4 Desarrollo del caso práctico.

4.2 ESTRUCTURA DEL PLAN DE SOLUCIÓN



Dentro de las etapas del plan de solución, se establecieron fases que permiten la comprensión de las situaciones a las que se enfrenta el contador de las empresas constructoras, a fin de facilitarle a través del desarrollo de esta guía, ejemplo que muestren la aplicación la medición posterior de los recursos en estudio, fortaleciendo el criterio contable utilizado por el contador identificando las relaciones con las incidencias financieras y fiscales de cada caso. Se detallan a continuación:

A- CONOCIMIENTO DEL CONTEXTO

1. Determinación de los activos de la empresa con mayor relevancia en la aplicación de la medición posterior.

- a) Para la determinación de los activos en forma de cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, activos intangibles y propiedades de inversión, presentados en la aplicación de la medición posterior se tomaron los siguientes criterios:
- b) Activos más representativos en el capital de trabajo de las empresas constructoras.
- c) Aplicación de las modificaciones de la NIIF para PYMES.
- d) Un mayor campo de aplicación de la medición posterior.
- e) Mayor margen de contribución o beneficios para la entidad.

2. Identificar las políticas contables relacionadas con cada activo en estudio.

Luego de seleccionados los activos, se identifican dentro de las políticas contables de la empresa, cuáles están relacionadas a dichos activos, validando que estas políticas contables hayan sido elaboradas con base en la NIIF para las PYMES.

3. Conocer la integración de cada activo.

Este paso se refiere a cómo está compuesto cada activo según registros contables históricos y los anexos proporcionados por la empresa constructora. Además, en este paso se debe identificar si dichos registros han sido realizados adecuadamente.

B- INCIDENCIA FINANCIERA Y FISCAL DE LA MEDICIÓN POSTERIOR DE LOS ACTIVOS EN ESTUDIO.

1. Identificar las incidencias financieras de la medición posterior de los activos en estudio.

Una vez identificados los activos y el detalle que conforman sus registros se analiza el comportamiento de dicho activo identificando las relaciones de la aplicación técnica y los aspectos financieros, describiendo las situaciones que nos permitan tener un mejor análisis y comprensión.

2. Identificar las repercusiones fiscales de la medición posterior de cada activo en estudio.

Luego de conocer las incidencias financieras de los activos seleccionados, se identifica la relación que tienen con la parte fiscal, describiendo las situaciones que muestren las incidencias fiscales de la aplicación de la medición posterior de los activos.

C- MOSTRAR LA ADECUADA APLICACIÓN DE LA MEDICIÓN POSTERIOR CON BASE EN LA NIIF PARA LAS PYMES.

1. Ejemplificar a través de casos prácticos, hechos económicos donde se puedan identificar las incidencias financieras y fiscales relacionadas a la medición posterior de los activos en estudio.

En este paso se desarrollan casos prácticos donde se ilustra la adecuada aplicación de la medición posterior con base en la NIIF para las PYMES considerando las incidencias financieras y fiscales que conlleva.

2. Desarrollo de síntesis sobre la aplicación de la medición posterior de los activos en estudio.

Con el desarrollo de los pasos anteriores, se realiza una síntesis que permita tener una apreciación de los hechos económicos, creando un análisis de las incidencias financieras y fiscales del caso práctico.

4.3 BENEFICIOS Y LIMITANTES

Esta propuesta se considera de gran importancia para el contador y las empresas constructoras, ya que a través de esta guía se ejemplifican diversas situaciones con las se pueden encontrar al aplicar los criterios de la medición posterior de los activos en forma de las cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, activos intangibles, propiedades de inversión y como pueden verse reflejadas estas situaciones en las cifras de los estados financieros.

Hoy en día es primordial para todo profesional en contaduría pública desarrollar la capacidad de análisis que le permita obtener un mejor panorama de la situación en que se encuentra la empresa en que labora y que pueda aportarle su conocimiento a favor de la compañía.

Esta guía es de utilidad para los contadores de las empresas que ha adoptado la NIIF para las PYMES, no obstante, no aportará beneficios significativos para aquellos que las empresas en que laboran han adoptado otra normativa técnica (PCGA, NIIF completas, entre otros.).

Además de las incidencias financieras se consideran las incidencias fiscales que se puedan relacionar con los recursos estudiados, específicamente a la carga tributaria referente a impuesto sobre la renta e impuestos directos.

Sin embargo, dentro de las limitantes de la investigación se encuentra la integridad de la información proporcionada por las empresas constructoras, debido a que no se pudo tener acceso y abarcar el 100% de los procesos y registros contables realizados por estas empresas, existiendo la posibilidad no incluir en el desarrollo de los casos algún punto que pueda ser de utilidad para alguna de estas entidades.

4.4 DESARROLLO DE CASO PRÁCTICO

APLICACIÓN DEL PLAN DE SOLUCIÓN

En el desarrollo del caso práctico, se utiliza la estructura descrita anteriormente, la cual es aplicada a cada uno de los recursos en estudio.

CUENTAS POR COBRAR

A. Conocimiento del contexto.

Paso No. 1: Determinación de los activos de la empresa con mayor relevancia en la aplicación de la medición posterior.

La cuentas por cobrar representa los derechos que tiene la empresa contra terceros, la recuperación de estos son los que aumenta de manera directa la liquidez y la continuidad de las

operaciones de la entidad. Es por ello que se considera de mucha importancia mostrar y realizar de manera adecuada la medición posterior al final de cada fecha sobre la que se informa.

La cuenta por cobrar a clientes comprende la venta de bienes y la prestación de servicios al crédito de las actividades siguientes:

- Remodelación de casas y edificios.
- Elaboración e instalación muebles.
- Supervisión y seguimiento de obras de construcción.
- Elaboración de diseños arquitectónicos.
- Cambio e instalación de servicio eléctrico, piso y cielos falsos.
- Asesoría y consultoría en la ejecución de proyectos de construcción.
- Otras.

Paso No. 2: Identificar las políticas contables relacionadas con la cuenta.

Política Contable de cuentas por cobrar

Reconocimiento

Las transacciones que se generarán en este tipo de cuenta serán los créditos otorgados por la venta de bienes y la prestación servicios y se reconocerá como una cuenta por cobrar a clientes en el estado de situación financiera. (Párrafo 11.8 (b) y 11.12)

Medición Inicial

Los créditos concedidos serán otorgados por el departamento de créditos y cobros; y se medirán inicialmente al precio de venta según la factura para una transacción a corto plazo; y al valor actual o valor presente si es una transacción de financiación (párrafo 11.13).

Medición Posterior

Las cuentas por cobrar a **corto plazo** se medirán al importe no descontado del efectivo o valor de factura menos la pérdida por incobrabilidad, a menos que el contrato constituya una transacción de financiación (a largo plazo), se medirán al costo amortizado a través del método de interés efectivo (párrafo 11.14 (a)).

La entidad llevará un control sobre el importe inicial de la cuenta por cobrar, menos los pagos realizados a capital, más los intereses calculados por el método del interés efectivo cuando sea financiación, menos el deterioro del valor o incobrabilidad y los tiempos otorgados de crédito a cada cliente, con base al método de antigüedad de saldos.

El departamento de créditos y cobros de RECONSA, S.A. de C.V. estipula según sus manuales y políticas internas los períodos que se otorgarán los créditos, que serán de 30, 60, 90 y 120 días para términos normales y más de un año para ventas con financiación, a partir de la emisión de la factura.

Así mismo, se harán todas las gestiones de cobro pertinentes en el periodo de crédito estipulado, adicionalmente sobre la fecha que se informa se evaluará la pérdida por deterioro de manera colectiva, salvo si se identifica de forma individual para cada cliente, se reconocerá en resultados el gasto por pérdida, ya sea de forma individual o colectiva. (Párrafo 11.21 al 11.25 de la NIIF para las PYMES).

La entidad dará de baja las cuentas por cobrar cuando los clientes paguen parcial o totalmente la deuda o un prestatario pague los intereses y todo el capital pendiente. Así mismo se dará de baja cuando se determine que la cuenta por cobrar ya no generará flujos de efectivo para la entidad (cuentas incobrables) y se reconocerá en resultados la pérdida por deterioro. (Párrafo 11.33 de la NIIF para las PYMES).

Paso No. 3: Conocer la integración de cada activo.

La cuenta por cobrar a corto plazo está integrada por 15 clientes al 31/12/2016 y al 31/12/2017 por 18, los cuales poseen diferentes condiciones de pago, según lo establecido en las políticas de crédito, además muestra los saldos vencidos en la fecha de emisión de la cartera.

Las cédulas muestran los saldos de las cuentas por cobrar a través del método de antigüedad de saldos, los días vencidos, la condición de crédito en días, los saldos vencidos y los no vencidos.

Cédula de cuentas por cobrar a corto plazo al 31/12/2016.

RECONSA, S.A. DE CV. Antigüedad de Saldos de cuentas por cobrar al 31/12/2016 Saldos expresados en dólares de los estados unidos de norte américa										
CLIENTES	CONDICIÓN DE PAGO (DÍAS)	MENOS DE 30 DÍAS	DE 30 A MENOS DE 60 DÍAS	DE 60 A MENOS DE 90 DÍAS	DE 90 A MENOS DE 120 DÍAS	MÁS DE 120 DÍAS	SALDO NO VENCIDO	DIAS VENCIDO	SALDO VENCIDO	TOTALES
DAVID ERNESTO GALVEZ	120	\$ 5,000.00	\$ 2,700.00	\$ 5,600.00	\$ 580.00	\$ -	\$ 13,880.00		\$ -	\$ 13,880.00
OSCAR MARTINEZ SOLORZANO	60	\$ -	\$ -	\$ -		\$ 11,300.00	\$ -	220	\$ 11,300.00	\$ 11,300.00
G&S ARQUITECTOS	30	\$ 1,500.00	\$ 2,000.00				\$ 1,500.00	25	\$ 2,000.00	\$ 3,500.00
G&H INVERSIONES	90	\$ 3,500.00	\$ 2,500.00				\$ 6,000.00		\$ -	\$ 6,000.00
INVERSIONES OVNI, S.A. DE C.V.	30	\$ 3,300.00					\$ 3,300.00		\$ -	\$ 3,300.00
G&D INGENIEROS	90	\$ 4,687.37	\$ 990.00	\$ 8,030.00		\$ -	\$ 13,707.37		\$ -	\$ 13,707.37
JOSE RODOLFO VENTURA	30	\$ -	\$ 1,000.00	\$ -			\$ -	5	\$ 1,000.00	\$ 1,000.00
JUAN ARMANDO SOLORZANO	60	\$ 1,200.00	\$ 1,000.00	\$ 500.00			\$ 2,200.00	23	\$ 500.00	\$ 2,700.00
FEDEMAS DE R.L.	60	\$ 2,200.00	\$ 2,500.00	\$ 1,500.00			\$ 4,700.00	15	\$ 1,500.00	\$ 6,200.00
VALORES RAMSA DE C.V.	30	\$ 1,000.00		\$ 1,605.00		\$ -	\$ 1,000.00	50	\$ 1,605.00	\$ 2,605.00
RIVERSA, S.A. DE C.V.	60	\$ 1,500.00	\$ 2,000.00				\$ 3,500.00		\$ -	\$ 3,500.00
DQUISA, S.A. DE C.V.	90	\$ 1,500.00	\$ 1,500.00	\$ 1,500.00			\$ 4,500.00		\$ -	\$ 4,500.00
VALORES Y PROTECCION, S.A.	90	\$ 3,000.00	\$ 5,000.00	\$ 7,000.00	\$ 1,000.00		\$ 15,000.00	5	\$ 1,000.00	\$ 16,000.00
R&R SERVICIOS, S.A. DE C.V.	30	\$ 2,000.00	\$ 100.00				\$ 2,000.00	15	\$ 100.00	\$ 2,100.00
JD ARQUITECTOS E INGENIEROS, S.A.	90	\$ 2,350.00	\$ 250.00	\$ 3,600.00	\$ 2,350.00	\$ -	\$ 6,200.00	20	\$ 2,350.00	\$ 8,550.00
TOTALES		\$ 32,737.37	\$ 21,540.00	\$ 29,335.00	\$ 3,930.00	\$ 11,300.00	\$ 77,487.37		\$ 21,355.00	\$ 98,842.37

(Cuadro N° 1)

Cédula de cuentas por cobrar a corto plazo al 31/12/2017

RECONSA, S.A. DE CV.										
Antigüedad de Saldos de cuentas por cobrar al 31/12/2017										
Saldos expresados en dólares de los estados unidos de norte américa										
CLIENTES	CONDICIÓN DE PAGO (DÍAS)	MENOS DE 30 DÍAS	DE 30 A MENOS DE 60 DÍAS	DE 60 A MENOS DE 90 DÍAS	DE 90 A MENOS DE 120 DÍAS	MÁS DE 120 DÍAS	SALDO NO VENCIDO	Días Vencidos	SALDO VENCIDO	TOTALES
DAVID ERNESTO GALVEZ	120	\$ 3,250.00	\$ 2,800.00	\$ 3,500.00	\$ -	\$ -	\$ 9,550.00		\$ -	\$ 9,550.00
OSCAR MARTINEZ SOLORZANO	60	\$ -	\$ -	\$ -		\$ 11,300.00	\$ -	400	\$ 11,300.00	\$ 11,300.00
G&S ARQUITECTOS	30	\$ -	\$ -		\$ -	\$ 3,000.00	\$ -	155	\$ 3,000.00	\$ 3,000.00
G&H INVERSIONES	90	\$ 2,550.00	\$ -			\$ 3,500.00	\$ 2,550.00	45	\$ 3,500.00	\$ 6,050.00
INVERSIONES OVNI, S.A. DE C.V.	30	\$ 3,750.00					\$ 3,750.00		\$ -	\$ 3,750.00
G&D INGENIEROS	90	\$ 3,800.00	\$ 2,500.00	\$ -		\$ -	\$ 6,300.00		\$ -	\$ 6,300.00
JOSE RODOLFO VENTURA	30	\$ -	\$ -			\$ 1,000.00	\$ -	185	\$ 1,000.00	\$ 1,000.00
JUAN ARMANDO SOLORZANO	60	\$ 2,200.00	\$ 1,500.00	\$ -			\$ 3,700.00		\$ -	\$ 3,700.00
J & H CONSULTORES, S.A.	60	\$ 3,850.00	\$ 3,500.00				\$ 7,350.00		\$ -	\$ 7,350.00
FEDEMAS DE R.L.	60	\$ 3,500.00	\$ 3,200.00	\$ 3,750.00			\$ 6,700.00	15	\$ 3,750.00	\$ 10,450.00
CESAR ANTONIO RAUDA MENJIVAR	60	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 3,500.00	\$ -	75	\$ 3,500.00	\$ 3,500.00
RODOLFO PINTO VENTURA	30	\$ 2,500.00					\$ 2,500.00		\$ -	\$ 2,500.00
VALORES RAMSA DE C.V.	30	\$ 2,380.00	\$ -	\$ 2,600.00		\$ -	\$ 2,380.00	35	\$ 2,600.00	\$ 4,980.00
RIVERSA, S.A. DE C.V.	60	\$ 3,000.00	\$ 2,500.00				\$ 5,500.00		\$ -	\$ 5,500.00
DQUISA, S.A. DE C.V.	90	\$ 2,250.00	\$ 2,500.00	\$ 2,250.00			\$ 7,000.00		\$ -	\$ 7,000.00
VALORES Y PROTECCION, S.A.	90	\$ 3,250.00	\$ 3,500.00	\$ 3,000.00	\$ -		\$ 9,750.00		\$ -	\$ 9,750.00
R&R SERVICIOS, S.A. DE C.V.	30	\$ 1,950.00	\$ 2,150.00				\$ 1,950.00	29	\$ 2,150.00	\$ 4,100.00
JD ARQUITECTOS E INGENIEROS	90	\$ 2,500.00	\$ 2,650.00	\$ -	\$ 3,600.00	\$ -	\$ 5,150.00	25	\$ 3,600.00	\$ 8,750.00
TOTALES		\$ 40,730.00	\$ 26,800.00	\$ 15,100.00	\$ 3,600.00	\$ 22,300.00	\$ 74,130.00		\$ 34,400.00	\$ 108,530.00

(Cuadro N° 2)

La cuenta por cobrar con financiación (largo plazo) está integrada por 5 clientes.

Los créditos otorgados tienen una tasa de interés anual efectiva del 12%, los intereses se reconocen a través del método del devengo. Las cuentas por cobrar serán canceladas al vencimiento del plazo otorgado.

La administración celebró un contrato de supervisión y asesoría en la ejecución de un proyecto a GRUPO VISION EASE, S.A por un plazo de dos años, por ser un cliente potencial para la entidad, se acordó pagar al finalizar el proyecto. (Ver partida No. 6 y 7)

Cédula de cuentas por cobrar a largo plazo

RECONSA, S.A. DE CV.							
Cuentas por cobrar con financiación (tabla teórica)							
Saldos expresados en dólares de los estados unidos de norte américa							
Nº	CLIENTES	CONDICIÓN DE PAGO (años)	Fecha de Otorgamiento	Monto Otorgado	Tasa efectiva anual	Intereses anuales	Totales al vencimiento
1	SECURE GROUP, S.A. DE C.V.	2	01/09/2016	\$ 3,000.00	12%	\$ 360.00	\$ 3,720.00
2	SERVUSA, S.A. DE C.V.	3	01/10/2016	\$ 5,000.00	12%	\$ 600.00	\$ 6,800.00
3	GRUPO VISION EASE, S.A.	2	01/07/2016	\$ 3,000.00	0%	\$ -	\$ 3,000.00
4	HOTELES Y MANJARES, S.A. DE C.V.	3	01/09/2016	\$ 4,000.00	12%	\$ 480.00	\$ 5,440.00
5	GRUPO ROBINSON, S.A. DE C.V.	3	01/12/2016	\$ 5,000.00	12%	\$ 600.00	\$ 6,800.00
TOTALES				\$ 20,000.00	0	\$ 2,040.00	\$ 25,760.00

(Cuadro N° 3)

RECONSA, S.A. DE CV.							
Cuentas por cobrar con financiación al 31/12/2017							
Saldos expresados en dólares de los estados unidos de norte américa							
Nº	CLIENTES	CONDICIÓN DE PAGO (años)	Fecha de Otorgamiento	Monto Otorgado	Tasa efectiva anual	Intereses Acumulados	Totales al 31/12/2017
1	SECURE GROUP, S.A. DE C.V.	2	01/09/2016	\$ 3,000.00	12%	\$ 480.00	\$ 3,480.00
2	SERVUSA, S.A. DE C.V.	3	01/10/2016	\$ 5,000.00	12%	\$ 750.00	\$ 5,750.00
3	GRUPO VISION EASE, S.A.	2	01/07/2016	\$ 3,000.00	0%	\$ -	\$ 3,000.00
4	HOTELES Y MANJARES, S.A. DE C.V.	3	01/09/2016	\$ 4,000.00	12%	\$ 480.00	\$ 4,480.00
5	GRUPO ROBINSON, S.A. DE C.V.	3	01/12/2016	\$ 5,000.00	12%	\$ 650.00	\$ 5,650.00
TOTALES				\$ 20,000.00	0	\$ 2,360.00	\$ 22,360.00

(Cuadro N° 4)

B. Incidencia financiera y fiscal de la medición posterior de los activos en estudio.

Paso No. 1: Describir las incidencias financieras de la medición posterior de los activos en forma de cuentas por cobrar.

En los activos en forma de cuentas por cobrar presentados por la empresa constructora, podemos identificar las siguientes incidencias financieras:

1. Menor margen de contribución en las ventas al recurrir a financiamiento de terceros, ocasionado por el pago de intereses y comisiones a corto plazo al ceder sus derechos de la cartera de clientes a empresas de factoraje.
2. Disminución de las utilidades debido al pago de intereses por financiación a largo plazo de instituciones bancarias.
3. Baja recuperación de la cartera de clientes a corto plazo por parte del departamento de créditos y cobros.
4. Modificación de la medición inicial las cuentas por cobrar a largo plazo cuando no se reconoce de forma adecuada la financiación implícita.
5. Incremento del gasto producto de medir razonablemente las cuentas por cobrar.
6. Falta de información financiera fiable y oportuna para la toma de decisiones.
7. Poco control para manejar las diferencias temporarias de forma oportuna.

Paso No. 2: Describir las repercusiones fiscales de la medición posterior de los activos en forma de cuentas por cobrar.

Las incidencias fiscales relacionadas a los activos en forma de cuentas por cobrar, se encuentran como las más relevantes, aquellas relacionadas al impuesto sobre la renta, se detallan a continuación:

Impuestos diferidos que surgen entre el importe en libros de una base financiera y su base fiscal por aplicación de principios de NIIF para las PYMES y la Ley del Impuesto sobre la renta, en el artículo 31, numeral 3), sub-literales a) y b).

C. Mostrar la adecuada aplicación de la medición posterior con base a la NIIF para las PYMES.

Paso No. 1: Ejemplificar a través de casos prácticos, hechos económicos donde se puedan identificar las incidencias financieras y fiscales relacionadas a la medición posterior de los activos en estudio.

Dentro de los activos en forma de cuentas por cobrar presentados por la empresa constructora podemos mencionar las siguientes situaciones:

La empresa RECONSA, S.A. DE C.V., al 31 de diciembre de 2017 posee carteras de clientes con condiciones normales de crédito (cuadro N° 2) y otros con opciones de financiación a largo plazo (cuadro N° 4), según las políticas de la entidad, para los créditos normales o con financiación se les cobrará por cada mes vencido el 3% de interés moratorio sobre el saldo vencido.

La entidad desea evaluar las incidencias financieras y fiscales de la medición posterior de estos recursos, ya que muy a menudo posee problemas de liquidez para la continuidad de sus proyectos y ventas, debido a esto, a menudo recurre a vender su cartera de clientes con condiciones normales de crédito con saldo vencido a empresas de factoraje, para afrontar sus pagos y obligaciones inmediatas, por este servicio de financiación a corto plazo paga comisiones entre 1% y 2% por desembolsos e intereses que rondan entre el 3% y el 6% mensual, las cuentas por cobrar

a largo plazo con financiación que posee actualmente son a dos o tres años con una tasa de interés efectiva anual del 12%.

Al cierre del periodo la entidad decide realizar una evaluación sobre la adecuada medición posterior de las carteras de clientes, quiere saber el impacto en su rentabilidad de ceder su cartera de clientes a empresas de factoraje para obtener liquidez y el incremento de los ingresos por intereses normales por los créditos otorgados y su repercusión en el pago de impuesto sobre la renta y en la toma de decisiones.

La empresa RECONSA, S.A. DE .C.V. Al 31 diciembre de 2017 quiere evaluar los saldos para vender los saldos vencidos a la empresa de factoraje FACTORY INVERSIONES, ya que el departamento de créditos y cobros no ha logrado recuperar la cartera de clientes en los plazos normales de créditos y necesitan efectivo para la ejecución de un contrato de construcción por un monto de \$50,000.00. Lo saldos vencidos ascienden a \$32,900.00 (ver cuadro N° 2) y la empresa de factoraje solo desembolsa en efectivo el 80% de la cartera de clientes aceptada, menos comisión por desembolso del 2% y un interés mensual del 3%, se estima que desembolsara aproximadamente \$25,000.00 en efectivo, lo cual servirá para apalancar el proyecto inicialmente.

La administración tomo la decisión en base al reporte brindado por el departamento de créditos y cobros (cuadro N° 2), por lo tanto solicitan toda la documentación necesarias para ceder los quedan a la empresa de factoraje. Al revisar la información, el departamento de créditos y cobros informa que hay saldos de clientes que ya no es posible cederlos en factoraje, el monto más representativo asciende a \$11,300.00 del cliente Oscar Martínez Solórzano, se sabe con certeza que desde el cierre del año anterior ya no es posible recuperarlo y se han hecho todas las gestiones de

cobro a la fecha, pero no se ha obtenido ningún pago, el departamento de contabilidad manifiesta que aún no se ha dado de baja, pero que ya se reconoció una porción de esta vía estimación para cuentas incobrables, y por tener menos de doce meses hubiese sido un gasto no deducible de impuesto sobre la renta al cierre del año 2016, pero al cierre de 2017 se dará de baja y se reconocerá la porción restante de la pérdida por deterioro, además es incobrable el saldo de José Rodolfo Ventura por \$ 1,000.00 y G&S Arquitectos por \$ 3,000.00 pero estos no tienen más de doce meses y no serán deducibles del impuesto sobre la renta según la entidad.

La administración solicita evaluar esta situación y hacer los ajustes necesarios en 2017 y al mismo tiempo evaluar la medición posterior de la cartera de clientes a largo plazo y hacer todas las correcciones necesarias para evitar información errónea al cierre del periodo.

Según las políticas contables de la entidad en cada fecha sobre la que se informa se debe realizar la medición posterior de las cuentas por cobrar, si es a corto plazo será al valor de la factura menos las pérdidas por deterioro y a largo plazo al costo amortizado, a través del método de interés efectivo.

Por lo que al 31/12/2017 se reconoce la pérdida por deterioro de la cuenta por cobrar a corto plazo del señor Oscar Martínez Solórzano de más de 12 meses.

Importe de la cuenta por cobrar	<u>\$11,300.00</u>
Total pérdida por deterioro a reconocer	\$11,300.00

Para darle de baja al saldo de la cuenta por cobrar sería:

Fecha: 31/12/2017

Partida: N° 1

CODIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
430101	Otros Gastos		\$ 11,300.00	
43010101	Deterioro de cuentas por cobrar	\$ 11,300.00		
120101	Cuentas por cobrar a clientes			\$ 11,300.00
	Cientes comerciales	\$ 11,300.00		
	V/ por reconocimiento del deterioro y baja del saldo por cobrar del sr oscar martinez solorzano			
SUMAS			\$ 11,300.00	\$ 11,300.00

Este reconocimiento a esta fecha ya no causaría impuesto sobre la renta diferida según la entidad, ya que la ley del impuesto sobre la renta y su reglamento en los artículos 31, numeral 2 y 3 literal a) de la Ley de Impuesto sobre la Renta y el artículo 37 del reglamento mencionan que esta debe poseer más de doce meses sin recibir ningún abono para reconocerla como un gasto deducible, es decir que a la fecha, la base financiera de la pérdida por deterioro es igual a la base fiscal, por lo que no crea una diferencia temporaria.

Las cuentas irrecuperables o incobrables menores a doce meses ascienden a \$ 4,000.00, se reconoce la perdida por deterioro al final del ejercicio 2017.

Fecha: 31/12/2017		Partida: N° 2		
CODIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
430101	Otros Gastos		\$ 4,000.00	
43010101	Deterioro de cuentas por cobrar	\$ 4,000.00		
1201	Cuentas por cobrar a clientes			\$ 4,000.00
120101	Cientes comerciales	\$ 4,000.00		
	V/ por reconocimiento del deterioro y baja del saldo por cobrar a los señores G&S Inversores y Jose Rodolfo Ventura			
SUMAS			\$ 4,000.00	\$ 4,000.00

La entidad debe reconocer impuesto sobre la renta diferido, ya que tiene menos de doce meses, y en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su reglamento vigente establece ese requerimiento para deducir un saldo incobrable, los requerimientos establecidos serían los siguientes: que tenga más de doce meses sin recibir abono, que la deuda sea del giro del negocio, que sea ingreso

gravable, que se lleve en registros de control especiales y que cumplas con lo establecido en el reglamento de la Ley de Impuesto sobre la renta, debido a esto la entidad tendrá diferencias temporarias entre la base financiera y fiscal para el ejercicio 2017 por la antigüedad de la cartera.

En el nuevo reporte de la cuenta por cobrar al 31 de diciembre de 2017 (ver cuadro # 5) se ajusta el saldo de la cuenta por cobrar. El monto líquido aproximado a recibir por financiación de los saldos vencidos por la venta a factoraje será \$15,000.00, la entidad recibirá \$10,000.00 dólares menos de los que se esperaba obtener, por lo que recurre a un financiamiento con una mayor tasa de interés o mayor plazo. Además de esto, disminuye la razón de liquidez que es la capacidad para cubrir oportunamente sus obligaciones en el corto plazo, afectando el ratio de prueba acida que es la disposición inmediata de los recursos para pagar los pasivos a corto plazo sin la necesidad de realizar sus inventarios, pero ayuda a disminuir la demora en el periodo de cobros por días.

Reporte de cuentas por cobrar a corto plazo modificado

RECONSA, S.A. DE CV.											
Antigüedad de Saldos de cuentas por cobrar al 31/12/2017 (Ajustado)											
Saldos expresados en dólares de los estados unidos de norte américa											
CLIENTES	CONDICIÓN DE PAGO (DÍAS)	MENOS DE 30 DÍAS	DE 30 A MENOS DE 60 DÍAS	DE 60 A MENOS DE 90 DÍAS	DE 90 A MENOS DE 120 DÍAS	MÁS DE 120 DÍAS	SALDO NO VENCIDO	DÍAS VENCIDOS	SALDO VENCIDO	INTERESES MORATORIOS	TOTALES
DAVID ERNESTO GALVEZ	120	\$ 3,250.00	\$ 2,800.00	\$ 3,500.00	\$ -	\$ -	\$ 9,550.00		\$ -	\$ -	\$ 9,550.00
G&H INVERSIONES	90	\$ 2,550.00	\$ -			\$ 3,500.00	\$ 2,550.00	45	\$ 3,500.00	\$ 157.50	\$ 6,207.50
INVERSIONES OVNI, S.A. DE C.V.	30	\$ 3,750.00					\$ 3,750.00		\$ -	\$ -	\$ 3,750.00
G&D INGENIEROS	90	\$ 3,800.00	\$ 2,500.00	\$ -		\$ -	\$ 6,300.00		\$ -	\$ -	\$ 6,300.00
JUAN ARMANDO SOLORZANO	60	\$ 2,200.00	\$ 1,500.00	\$ -			\$ 3,700.00		\$ -	\$ -	\$ 3,700.00
J & H CONSULTORES, S.A.	60	\$ 3,850.00	\$ 3,500.00				\$ 7,350.00		\$ -	\$ -	\$ 7,350.00
FEDEMAS DE R.L.	60	\$ 3,500.00	\$ 3,200.00	\$ 3,750.00			\$ 6,700.00	15	\$ 3,750.00	\$ 56.25	\$ 10,506.25
CESAR ANTONIO RAUDA MENJIVAR	60	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 3,500.00	\$ -	75	\$ 3,500.00	\$ 262.50	\$ 3,762.50
RODOLFO PINTO VENTURA	30	\$ 2,500.00					\$ 2,500.00		\$ -	\$ -	\$ 2,500.00
VALORES RAMSA DE C.V.	30	\$ 2,380.00	\$ -	\$ 2,600.00		\$ -	\$ 2,380.00	35	\$ 2,600.00	\$ 91.00	\$ 5,071.00
RIVERSA, S.A. DE C.V.	60	\$ 3,000.00	\$ 2,500.00				\$ 5,500.00		\$ -	\$ -	\$ 5,500.00
DQUISA, S.A. DE C.V.	90	\$ 2,250.00	\$ 2,500.00	\$ 2,250.00			\$ 7,000.00		\$ -	\$ -	\$ 7,000.00
VALORES Y PROTECCION, S.A.	90	\$ 3,250.00	\$ 3,500.00	\$ 3,000.00	\$ -		\$ 9,750.00		\$ -	\$ -	\$ 9,750.00
R&R SERVICIOS, S.A. DE C.V.	30	\$ 1,950.00	\$ 2,150.00				\$ 1,950.00	29	\$ 2,150.00	\$ 62.35	\$ 4,162.35
JD ARQUITECTOS E INGENIEROS	90	\$ 2,500.00	\$ 2,650.00	\$ -	\$ 3,600.00	\$ -	\$ 5,150.00	25	\$ 3,600.00	\$ 90.00	\$ 8,840.00
TOTALES		\$ 40,730.00	\$ 26,800.00	\$ 15,100.00	\$ 3,600.00	\$ 7,000.00	\$ 74,130.00		\$ 19,100.00	\$ 719.60	\$ 93,949.60

(Cuadro N° 5)

La entidad da en factoraje la cuenta por cobrar vencida con los quedan, el monto asciende a \$19,100.00 a 60 días según detalle:

Valor total de los documentos:	\$ 19,100.00
Financiamiento del 85% del monto	\$ 16,235.00
Menos: Comisión del 2%	(\$ 324.70)
IVA de la comisión 13%	(\$ 42.21)
Desembolso en efectivo	\$ 15,868.09

La partida es la siguiente:

Fecha: 31/12/2017		Partida: N° 3		
CODIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
1101	Efectivo y equivalentes		\$ 15,868.09	
110101	Bancos	\$ 15,868.09		
1107	IVA credito fiscal		\$ 42.21	
110701	IVA- compras locales	\$ 42.21		
43	Gasto Financiero		\$ 324.70	
4301	Comision	\$ 324.70		
2102	Cuentas por pagar			\$ 16,235.00
210210	Factory Inversiones, S.A. de C.V. V/ por desembolso de cesion de la cuenta por cobrar a empresa de factoraje.	\$ 16,235.00		
SUMAS			\$ 16,235.00	\$ 16,235.00

Al final de dos meses la empresa de factoraje recupera la cuenta por cobrar según detalle:

Valor cobrado por la empresa de factoraje		\$19,100.00
Menos: Valor financiado		\$16,235.00
Diferencia		\$ 2,865.00
Menos: Intereses a 60 días (3% x2m= 6%)		(\$ 510.00)
IVA del interés 13%		(\$ 66.30)
Valor a reintegrar a RECONSA		\$ 2,288.70

La partida es la siguiente:

Fecha: 31/12/2017		Partida: N° 4		
CODIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
1101	Efectivo y equivalentes		\$ 2,288.70	
110101	Bancos	\$ 2,288.70		
1107	IVA credito fiscal		\$ 66.30	
110701	IVA- compras locales	\$ 66.30		
43	Gasto Financiero		\$ 510.00	
4301	Comision	\$ 510.00		
2102	Cuentas por pagar		\$ 16,235.00	
210210	Factory Inversiones, S.A. de C.V.	\$ 16,235.00		
1102	Cuentas por cobrar a clientes			\$ 19,100.00
110201	Clientes comerciales	\$ 19,100.00		
	V/ por liquidacion y desembolso final de la cesion de la cuenta por cobrar a empresa de factoraje			
SUMAS			\$ 19,100.00	\$ 19,100.00

Valor total de la cuenta por cobrar	\$19,100.00
Valor liquido recibido (15,868.09+2,288.70)	\$18,156.79
Gasto financiero por factoraje	\$ 943.21
% de Gasto financiero por factoraje	5%

Medición posterior de la cuenta por cobrar a largo plazo.

Se evalúa la medición posterior de la cartera de clientes a largo plazo (ver cuadro N° 4) en el cliente número 3, GRUPO VISION EASE se puede visualizar que no hay interés financiero de la cuenta por cobrar a largo plazo. Según el párrafo 11.13 de la NIIF para las PYMES, la medición inicial de una transacción de financiación (es aquella que se aplaza más allá de los términos comerciales normales) la medirá al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar, por lo que se mostrara ese registro inicial.

Para este caso, la tasa de mercado será la que se está utilizando en la cartera de clientes a largo plazo que es del 12%, por lo tanto se mostrara como debe registrar la medición inicial y el nuevo cuadro de amortización de la cartera de clientes al 31 de diciembre de 2017.

La cuenta por cobrar fue otorgada en una transacción de financiación sin intereses a GRUPO VISION EASE, S.A., se debe reconocer inicialmente a valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés mercado por un monto de \$ 3,000.00 el cual será pagado el 30/06/2018 el registro será el siguiente.

Valor Futuro (VF):	3,000.00
Tasa de Interés (i):	12% anual efectiva
Tiempo (n):	2 años ó 24 meses
Valor presente:	$VP = VF / (1 + i * n)$
	$VP = 3000 / (1 + (12\% * 2))$
	$VP = 2,419.35$

Registro inicial de la cuenta por cobrar que tuvo que realizar al momento que se otorgó el crédito que fue en fecha 01/07/2016 al cliente potencial GRUPO VISION EASE, S.A., por ser un cliente potencial se reconoce los intereses a gastos de venta del periodo. (Párrafo 11.13 de la NIIF para las PYMES)

Fecha: 01/07/2016		Partida: N° 6		
CODIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
1102	Cuentas por cobrar a clientes		\$ 2,419.35	
110201	Clientes comerciales	\$ 2,419.35		
42	Gastos venta		\$ 580.65	
4201	intereses	\$ 580.65		
2107	IVA- Debito Fiscal			\$ 345.13
210701	IVA Debito Fiscal - consumidor final	\$ 345.13		
53	Ingresos por venta de servicios			\$ 2,654.87
5301	Servicios por remodelaciones	\$ 2,654.87		
	V/ por reconocimiento inicial de la cuenta por cobrar con financiaci3n sin intereses a GRUPO VISION EASE, S.A.			
SUMAS			\$ 3,000.00	\$ 3,000.00

Con el ajuste a la cuenta por cobrar a largo plazo, los cuadros N° 6 y N° 7 sustituyen los cuadros N° 3 y 4 brindados por la entidad, estos muestran los nuevos saldos históricos aplicando la adecuada medici3n posterior.

RECONSA, S.A. DE CV.							
Cuentas por cobrar con financiaci3n (tabla teorica) Modificatoria							
SalDOS expresados en d3lares de los estados unidos de norte am3rica							
N°	CLIENTES	CONDICI3N DE PAGO (años)	Fecha de Otorgamiento	Monto Otorgado	Tasa efectiva anual	Intereses anuales	Totales al vencimiento
1	SECURE GROUP, S.A. DE C.V.	2	01/09/2016	\$ 3,000.00	12%	\$ 360.00	\$ 3,720.00
2	SERVUSA, S.A. DE C.V.	3	01/10/2016	\$ 5,000.00	12%	\$ 600.00	\$ 6,800.00
3	GRUPO VISION EASE, S.A.	2	01/07/2016	\$ 2,419.35	12%	\$ 290.32	\$ 3,000.00
4	HOTELES Y MANJARES, S.A. DE C.V.	3	01/09/2016	\$ 4,000.00	12%	\$ 480.00	\$ 5,440.00
5	GRUPO ROBINSON, S.A. DE C.V.	3	01/12/2016	\$ 5,000.00	12%	\$ 600.00	\$ 6,800.00
TOTALES				\$ 19,419.35	0	\$ 2,330.32	\$ 25,760.00

(Cuadro N° 6)

RECONSA, S.A. DE CV.							
Cuentas por cobrar con financiaci3n al 31/12/2017 Modificatoria							
SalDOS expresados en d3lares de los estados unidos de norte am3rica							
N°	CLIENTES	CONDICI3N DE PAGO (años)	Fecha de Otorgamiento	Monto Otorgado	Tasa efectiva anual	Intereses Acumulados	Totales al 31/12/2017
1	SECURE GROUP, S.A. DE C.V.	2	01/09/2016	\$ 3,000.00	12%	\$ 480.00	\$ 3,480.00
2	SERVUSA, S.A. DE C.V.	3	01/10/2016	\$ 5,000.00	12%	\$ 750.00	\$ 5,750.00
3	GRUPO VISION EASE, S.A.	2	01/07/2016	\$ 2,419.35	12%	\$ 435.48	\$ 2,854.83
4	HOTELES Y MANJARES, S.A. DE C.V.	3	01/09/2016	\$ 4,000.00	12%	\$ 480.00	\$ 4,480.00
5	GRUPO ROBINSON, S.A. DE C.V.	3	01/12/2016	\$ 5,000.00	12%	\$ 650.00	\$ 5,650.00
TOTALES				\$ 19,419.35	0	\$ 2,795.48	\$ 22,214.83

(Cuadro N° 7)

La entidad reconoce al 31/12/2017 los intereses financieros aplicando la tasa de mercado del 12% de la cuenta por cobrar del cliente potencial GRUPO VISION EASE, S.A. (ver cuadro N° 7), para aumentar la cuenta por cobrar en la medici3n posterior y reconocerlos seg3n la partida siguiente:

Fecha: 31/12/2017		Partida: N° 7		
CODIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
1102	Cuentas por cobrar a clientes		\$ 435.48	
110201	Clientes comerciales	\$ 435.48		
53	Ingresps Financieros			\$ 435.48
5301	Intereses V/ por reconocimiento de intereses de la cuenta por cobrar con financiaci3n a GRUPO VISION EASE, S.A.	\$ 435.48		
SUMAS			\$ 435.48	\$ 435.48

Cuando se liquide la cuenta por cobrar al 30/06/2018 el efecto será igual a cero entre el Gasto de venta y los Ingresos financieros (ver cuadro N° 8), los cuales en sus periodos de registros y presentación causaran impuesto sobre la renta diferido ver cuadro N° 9 y 10, pero al final la diferencia será cero según el cuadro siguiente:

Periodo	Cuenta por cobrar	Gastos de Venta	Totales	Iva Debito Fiscal	Ingresos por servicios	Ingresos Financieros	Totales
01/07/2017	\$ 2,419.35	\$ 580.65	\$ 3,000.00	\$ 345.13	\$ 2,654.87		\$ 3,000.00
31/12/2017	\$ 435.48		\$ 435.48			\$ 435.48	\$ 435.48
30/06/2018	\$ 145.17		\$ 145.17			\$ 145.17	\$ 145.17
TOTALES	\$ 3,000.00	\$ 580.65	\$ 3,580.65	\$ 345.13	\$ 2,654.87	\$ 580.65	\$ 3,580.65

(Cuadro N° 8)

Los registros contables (partidas de diario) 6 y 7 causaran impuesto sobre la renta diferido en los años 2016, 2017 y 2018, el activo por ISR diferido se reconoce en el ejercicio 2016 y el cual será deducible en una fecha posterior vía ingresos financieros en el ejercicio 2017 y 2018 contra lo que se liquidara la diferencia temporaria deducible (ver partida N° 9 y N° 10)

Se muestra la conciliación fiscal que tuvo que haber realizado la entidad al 31/12/2016 para registrar el activo por impuesto sobre la renta diferida.

RECONSA, S.A. DE C.V.			
CONCILIACIÓN ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y EL RESULTADO FISCAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ARTÍCULOS 134, INC. PRIMERO DEL C.T. Y 67 LIT. c) DEL R.A.C.T. (EXPRESADO EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA)			
	CONCEPTO	DETALLE	2016
	Por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2016		
1	Utilidad (pérdida neta) antes de Impuesto sobre la Renta y Reserva Legal		\$ 28,717.53
4	(+) Costos y Gastos no deducibles fiscalmente por aplicación de NIIF u otros principios contables:		\$ 580.65
	Gastos de intereses por operaciones de financiación sin intereses	\$ 580.65	
6	(-) Deducciones Legales no registradas en contabilidad		\$ (2,010.23)
	Reserva legal relacionada con rentas gravadas	\$ (2,010.23)	
13	(=) Renta Neta sujeta a impuesto con tasa ordinaria		\$ 27,287.95
14	(=) Pérdida fiscal o neta		
15	(+) Renta neta proveniente de créditos o financiamientos otorgados en el exterior (Art. 16 inc. 7° LISR)		\$ -
16	(+) Ganancia netas de capital en bienes realizados cuya posesión es menor o igual a 12 meses (Art. 42 LISR)		\$ -
17	(=) Renta neta o imponible ordinaria		\$ 27,287.95
18	Impuesto sobre la renta computado a la tasa ordinaria (Artículos 37 y 41 de la LISR)		\$ 8,186.39
19	(+) Impuesto ganancia neta de capital (operaciones mayor a 12 meses, Art. 42 LISR)		\$ -
20	(+) Impuesto por operaciones con títulos valores y demás instrumentos financieros en el exterior (Art. 14-A LISR)		\$ -
21	(+) Impuesto por rentas provenientes de depósitos en el exterior (art. 27 LISR)		\$ -
22	(+) Impuesto por disminución de reserva legal (art. 31 num 1 LISR)		\$ -
23	(+) Impuesto por rentas que no fueron objeto de retención de impuesto, definitiva		\$ -
24	(=) TOTAL IMPUESTO		\$ 8,186.39
	Gasto por impuesto a la ganancia según Estado de Resultados		\$ 8,012.19
	Activo por ISR Diferido (Financiación de cuenta por cobrar sin intereses)		\$ 174.20

(Cuadro N° 9)

Reconocimiento de la medición del activo por ISR diferido en el ejercicio 2016.

Fecha: 31/12/2016

Partida: N° 8

CODIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
1206	Activo por impuesto diferido		\$ 174.20	
120601	activo por ISR diferido	\$ 174.20		
2106	Impuesto sobre la renta por pagar			\$ 174.20
210601	Impuesto sobre la renta del ejercicio V/ por reconocimiento activo por ISR diferido del ejercicio 2016 por gasto no deducible de GRUPO VISION EASE, S.A.	\$ 174.20		
	SUMAS		\$ 174.20	\$ 174.20

Impuesto sobre la renta diferido para el ejercicio que termina al 31/12/2017.

Conciliación fiscal que se realizó al 31/12/2017 para liquidar parcialmente el activo por impuesto sobre la renta diferido.

RECONSA, S.A. DE C.V.			
CONCILIACIÓN ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y EL RESULTADO FISCAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ARTÍCULOS 134, INC. PRIMERO DEL C.T. Y 67 LIT. c) DEL R.A.C.T. (EXPRESADO EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA)			
	CONCEPTO	DETALLE	2017
	Por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2017		
1	Utilidad (pérdida neta) antes de Impuesto sobre la Renta y Reserva Legal		\$ 31,589.29
6	(-) Deducciones Legales no registradas en contabilidad		\$ (2,211.25)
	Reserva legal relacionada con rentas gravadas	\$ (2,211.25)	
11	(-) Ingresos registrados por aplicación de NIIF y otros principios contables que no constituyen renta gravada		\$ (435.48)
	Ingresos por intereses financieros de operaciones de financiación sin intereses	\$ (435.48)	\$ -
13	(=) Renta Neta sujeta a impuesto con tasa ordinaria		\$ 28,942.56
14	(=) Pérdida fiscal o neta		
15	(+) Renta neta proveniente de créditos o financiamientos otorgados en el exterior (Art. 16 inc. 7° LISR)		\$ -
16	(+) Ganancia netas de capital en bienes realizados cuya posesión es menor o igual a 12 meses (Art. 42 LISR)		\$ -
17	(=) Renta neta o imponible ordinaria		\$ 28,942.56
18	Impuesto sobre la renta computado a la tasa ordinaria (Artículos 37 y 41 de la LISR)		\$ 8,682.77
19	(+) Impuesto ganancia neta de capital (operaciones mayor a 12 meses, Art. 42 LISR)		\$ -
20	(+) Impuesto por operaciones con títulos valores y demás instrumentos financieros en el exterior (Art. 14-A LISR)		\$ -
21	(+) Impuesto por rentas provenientes de depósitos en el exterior (art. 27 LISR)		\$ -
22	(+) Impuesto por disminución de reserva legal (art. 31 num 1 LISR)		\$ -
23	(+) Impuesto por rentas que no fueron objeto de retención de impuesto, definitiva		\$ -
24	(=) TOTAL IMPUESTO		\$ 8,682.77
	Gasto por impuesto a la ganancia según Estado de Resultados		\$ 8,813.41
	Reversion de Activo por ISR Diferido (De cuenta por cobrar sin intereses)		\$ (130.64)

(Cuadro N° 10)

Fecha: 31/12/2017

Partida: N° 9

CODIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
2106	Impuesto sobre la renta por pagar		\$ 130.64	
210601	Impuesto sobre la renta del ejercicio	\$ 130.64		
1206	Activo por impuesto diferido			\$ 130.64
120601	activo por ISR diferido V/ por liquidacion del activo pos isr diferido del ejercicio 2016 de ingresos no imponibles del GRUPO VISION EASE, S.A.	\$ 130.64		
	SUMAS		\$ 130.64	\$ 130.64

Fecha: 30/06/2018

Partida: N° 10

CODIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
2106	Impuesto sobre la renta por pagar		\$ 43.55	
210601	Impuesto sobre la renta del ejercicio	\$ 43.55		
1206	Activo por impuesto diferido			\$ 43.55
120601	activo por ISR diferido V/ por liquidacion del activo pos isr diferido del ejercicio 2016 de ingresos no imposables del GRUPO VISION EASE, S.A.	\$ 43.55		
SUMAS			\$ 43.55	\$ 43.55

Se muestra el cuadro de liquidación del activo por ISR diferido de la cuenta por cobrar a GRUPO VISION EASE, S.A, la entidad mide el activo por impuesto sobre la renta diferido con la tasa del 30% según art 41 de la ley de impuesto sobre la renta:

Ver Partida	Periodo	Activo por ISR diferido	Gastos de Venta	Ingresos Financieros	Observacion
N. 8	01/07/2017	\$ 174.20	\$ 580.65		la entidad dispondra de
N. 9	31/12/2017	-\$ 130.64		\$ 435.48	ganancias fiscales futuras contra
N. 10	30/06/2018	-\$ 43.55		\$ 145.17	las que utilizar la diferencia
	TOTALES	\$ -	\$ 580.65	\$ 580.65	temporaria deducible

(Cuadro N° 11)

Paso No. 2: Desarrollo de síntesis sobre la aplicación de la medición posterior de la cuenta en estudio.

En el desarrollo de las incidencias financiera y repercusiones fiscales de la adecuada aplicación de la medición posterior de los activos en forma de cuentas por cobrar determinamos la siguiente síntesis:

La adecuada aplicación de la medición posterior de los activos en forma de cuentas por cobrar proporciona seguridad razonable que la información financiera presentada a los usuarios de los estados financieros es fiable y relevante para la toma de decisiones económicas, así también la

medición posterior puede repercutir en el reconocimiento de impuestos diferidos, mayor pago de impuestos por gastos no deducibles, o afectar en el análisis de las razones financieras como lo puede ser la liquidez, el capital neto de trabajo, el periodo de cobros por días.

La adecuada medición posterior se debe de realizar cumpliendo con el marco normativo adoptado, cumpliendo en todas sus partes la característica cualitativa de la esencia sobre la forma, ya que esto mejora la fiabilidad de la información. La cuentas por cobrar representa para la entidad derechos exigibles de corto plazo que ayudan a la liquidez para la ejecución de sus operaciones, es por ello que es de suma importancia poseer la cartera de clientes actualizadas, hacer las gestiones de cobro pertinentes, poseer políticas de créditos, reconocer, medir los saldos incobrables en el tiempo oportuno, cumpliendo con las disposiciones legales.

El cumplimiento o la aplicación adecuada de la medición posterior según NIIF para las PYMES en las cuentas por cobrar causara diferencias entre la base financiera y la base fiscal, las cuales deberán ser conciliadas en los registros contables de la entidad para cumplir las disposiciones legales y presentar la información financiera completa, entre ellas podemos mencionar que no en todo momento los gastos son deducibles de impuesto sobre la renta, (Ver cuadro N° 9 y N° 10).

Para realizar una adecuada medición posterior de la cuenta por cobrar, es necesario que se haya hecho una apropiada medición inicial, aunque este puede causar impuestos diferidos (Ver partida N° 6, 8, 9 y 10), ya que la exactitud de esta, aumenta la fiabilidad de una adecuada medición posterior de la cuenta por cobrar.

La adecuada aplicación de la NIIF para las PYMES, es de mucha importancia en las empresas constructoras, por lo que el contador debe manejar los conocimientos fiscales y financieros para visualizar las incidencias financieras y fiscales de la adecuada medición posterior de la cuenta por cobrar.

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

1. Conocimiento del contexto.

Paso No. 1: Determinación de los activos de la empresa con mayor relevancia en la aplicación de la medición posterior.

Las propiedades, planta y equipo están conformadas por las siguientes categorías:

- Mobiliario y equipo de oficina
- Vehículos
- Maquinaria
- Edificios
- Terrenos

Cada categoría se encuentra establecida dentro de la estructura del catálogo de cuentas de la empresa.

Paso No. 2: Identificar las políticas contables relacionadas con cada activo en estudio.

Reconocimiento

Las propiedades, planta y equipo, son activos tangibles que se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios; para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, además se espera usar durante más de un período. (Párrafo 17.2)

La entidad reconocerá una propiedad, planta y equipo cuando sea probable que se obtengan beneficios económicos futuros y que pueda ser medido con fiabilidad. (Párrafo 2.27)

Medición Inicial

Las propiedades, planta y equipo se medirán por su costo en el momento de su reconocimiento inicial. Dicho costo comprenderá: el precio de adquisición más todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar (Sección 17, párrafo 17.9 y 17.10 de la NIIF para las PYMES). El monto menor por el cual la empresa constructora reconocerá una propiedad, planta y equipo será \$300.00.

Medición Posterior

Se medirán tras su reconocimiento inicial, las propiedades, planta y equipo podrán ser medidos bajo el modelo del costo según el párrafo 17.15A o bajo el modelo de revaluación del párrafo 17.15B de la NIIF para las PYMES, el cual deberá ser aplicado a una misma clase de propiedades, planta y equipo.

Depreciación Acumulada

La depreciación de los bienes dedicados a la producción de ingresos computables se anotará minuciosa y detalladamente por medio de registros pormenorizados, debiendo éstos contener: especificación del valor a depreciar, fecha en que comienza a usarse, periodo de vida

útil, mejoras, deterioro, adiciones, cuota de depreciación, saldo por depreciar. Para determinar la vida útil de un activo, se utilizan las siguientes tasas:

Edificaciones	5%
Maquinaria	20%
Vehículos	25%
Mobiliario y equipo de oficina	50%

En el caso de la maquinaria o bienes muebles usados el valor máximo sujeto a depreciación será el precio del bien nuevo al momento de su adquisición, ajustado de acuerdo a los siguientes porcentajes:

Años de Vida	Porcentaje de precio de maquinaria o bienes muebles usados
1 Año	80%
2 Años	60%
3 Años	40%
4 Años	20%

Los precios de los bienes estarán sujetos a fiscalización.

Revelación

La empresa constructora revelará la siguiente información de los activos en forma de propiedades, planta y equipo para cada clase de acuerdo al párrafo 4.11 (a) y de forma separada las propiedades de inversión registradas al costo menos la depreciación y deterioro de valor acumulados:

- (a) Las bases de medición para determinar el importe en libros bruto.
- (b) Los métodos de depreciación utilizados.
- (c) Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizados.

- (d) El importe bruto en libros y la depreciación acumulada (agregada con pérdidas por deterioro de valor acumuladas), al principio y final del período sobre el que se informa.
- (e) Una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa.

Paso No. 3: Conocer la integración de cada activo.

Las propiedades, planta y equipo de la empresa constructora, se encuentran integradas por el conjunto de bienes muebles e inmuebles que posee, clasificados en las categorías antes mencionadas, dichos bienes se mantienen para su uso en la prestación de servicios y con propósitos administrativos; la vida útil determinada en este caso está determinada con base a los porcentajes establecidos por el Ministerio de Hacienda.

Para el desarrollo del caso, se considera que la empresa constructora utiliza los porcentajes máximos de depreciación de los bienes según la Ley del impuesto sobre la renta.

Cédula de Mobiliario y Equipo de Oficina

N°	CÓDIGO	MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	FECHA DE ADQUISICIÓN	VIDA ÚTIL	COSTO DE ADQUISICIÓN	DEPRECIACIÓN ACUMULADA	IMPORTE EN LIBROS
1	RECONSA-152405-2014-01	3 Archiveros	2015	2	\$ 375.00	\$ 187.50	\$ 187.50
2	RECONSA-152405-2014-03	Juego de mesa y sillas para sala de reuniones	2015	2	\$ 550.00	\$ 275.00	\$ 275.00
3	RECONSA-152410-2014-02	1 Fotocopiadora	2015	2	\$ 450.00	\$ 225.00	\$ 225.00
4	RECONSA-152410-2014-04	2 Impresoras	2015	2	\$ 570.00	\$ 285.00	\$ 285.00
					\$ 1,945.00	\$ 972.50	\$ 972.50

(Cuadro N° 2)

Cédula de Vehículos

N°	CÓDIGO	EQUIPO DE TRABAJO	FECHA DE ADQUISICIÓN	VIDA ÚTIL	COSTO DE ADQUISICIÓN	DEPRECIACIÓN ACUMULADA	IMPORTE EN LIBROS
1	RECONSA-1540-2014-01	Carro TOYOTA	02/01/2014	4	\$ 7,200.00	\$ 5,400.00	\$ 1,800.00
2	RECONSA-1540-2016-02	Camión KIA K2500	02/01/2016	3	\$ 20,000.00	\$ 6,666.67	\$ 13,333.33
3	RECONSA-1540-2015-03	Camión KIA K2500	02/01/2015	3	\$ 20,000.00	\$ 13,333.33	\$ 6,666.67
4	RECONSA-1540-2014-04	Pick up MITSUBISHI L200	02/01/2014	4	\$ 22,000.00	\$ 16,500.00	\$ 5,500.00
					\$ 69,200.00	\$ 41,900.00	\$ 27,300.00

(Cuadro N° 3)

Cédula de Maquinarias

CÓDIGO DE INVENTARIO	MAQUINARIA	FECHA DE ADQUISICIÓN	VIDA ÚTIL	COSTO DE ADQUISICIÓN	VALOR RESIDUAL	DEPRECIACIÓN ACUMULADA	IMPORTE EN LIBROS AL 31/12/2016
RECONSA-15405-2015-01	Minicargador Bobcat	02/01/2015	5	\$ 15,000.00	\$ 100.00	\$ 5,960.00	\$ 9,040.00
RECONSA-15405-2015-02	Retroexcavadora	03/01/2015	5	\$ 50,000.00	\$ 125.00	\$ 19,950.00	\$ 30,050.00
RECONSA-15405-2015-03	Motoniveladora	03/01/2015	5	\$ 91,300.00	\$ 125.00	\$ 36,470.00	\$ 54,830.00
RECONSA-15405-2015-04	Compactadora	02/01/2015	5	\$ 18,000.00	\$ 100.00	\$ 7,160.00	\$ 10,840.00
RECONSA-15405-2015-05	Camión de volteo	04/01/2015	5	\$ 25,000.00	\$ 100.00	\$ 9,960.00	\$ 15,040.00
				\$ 199,300.00	\$ 550.00	\$ 79,500.00	\$ 119,800.00

(Cuadro N° 4)

Cédulas de Inmuebles (Edificios y Terrenos)

No.	INMUEBLE	FECHA DE ADQUISICIÓN	VIDA ÚTIL	COSTO DE ADQUISICIÓN	VALOR RESIDUAL	DEPRECIACIÓN ACUMULADA	IMPORTE EN LIBROS AL 31/12/2016
1	Edificio Reconsa	02/01/2015	20	\$ 85,500.00	\$ 500.00	\$ 8,500.00	\$ 77,000.00
1	Terreno Reconsa	02/01/2015	Ilimitada	\$ 25,000.00	\$ -	\$ -	\$ 25,000.00
							\$ 102,000.00

(Cuadro N° 5)

2. Incidencia financiera y fiscal de la medición posterior de las propiedades, planta y equipo.

Paso No. 1: Describir las incidencias financieras de la medición posterior de las propiedades, planta y equipo.

Dentro de las incidencias financieras surgidas de la aplicación de la medición posterior de las propiedades, planta y equipo se observan:

- Propiedades, planta y equipo registrados a un monto mayor que su valor de mercado.
- Propiedades, planta y equipo registrados a un monto menor que su valor de mercado.
- Incremento en el patrimonio de la empresa como producto del superávit por revaluación.
- Consumo de las propiedades, planta y equipo a una cuota mayor que la reconocida periódicamente como depreciación.
- Deterioro de valor de las propiedades, planta y equipo no reconocidos contablemente.

Paso No. 2: Describir las repercusiones fiscales de la medición posterior de cada activo en estudio.

Dentro de las repercusiones fiscales ocasionadas por la medición posterior de las propiedades, planta y equipo, podemos identificar los siguientes:

- Diferencias temporarias que resultan de la utilización de un método de depreciación diferente al establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta (Línea Recta).

- Gasto por depreciación no deducible, producto de la revaluación de las propiedades, planta y equipo. El superávit reconocido producto de la revaluación de la propiedad, planta y equipo no afecta el impuesto sobre la renta, sin embargo representa el valor de gasto por depreciación que no podrá considerarse deducible durante toda la vida útil del bien revaluado.

3. Mostrar la adecuada aplicación de la medición posterior con base en la NIIF para las PYMES.

Paso No. 1: Ejemplificar a través de casos prácticos, la adecuada aplicación de la medición posterior de las propiedades, planta y equipo.

La empresa constructora RECONSA, S.A. de C.V., tiene estructurada sus propiedades, planta y equipo en las siguientes clases:

- Mobiliario y equipo de oficina
- Vehículos
- Maquinaria
- Edificios
- Terrenos

Una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo está conformada por un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de la entidad.

Para el desarrollo de este caso práctico, se consideran únicamente las clases de maquinaria, edificios y terrenos, en las cuales se identifican las incidencias financieras y fiscales de la medición posterior, esto con la finalidad de que al cierre del año 2017, la maquinaria siga siendo medida bajo el modelo del costo, y los edificios y terrenos se encuentren medidos al valor razonable.

A continuación se desarrollan las situaciones referentes al modelo del costo y revaluación descrito anteriormente.

Modelo del Costo - Maquinaria

Según la cédula de maquinaria, no se ha reconocido deterioro de valor a pesar que se cuentan con las evaluaciones técnicas de esta, que especifican que dicha maquinaria ha sufrido un mayor desgaste del reconocido en la depreciación por factores externos; así mismo, el uso que se le ha dado refleja un mayor desgaste al considerado en su vida útil.

La información proporcionada por la empresa refleja que los valores razonables al 31 de diciembre de 2017 de la maquinaria son los siguientes:

MAQUINARIA	COSTO DE ADQUISICIÓN	VALOR RESIDUAL	DEPRECIACIÓN ACUMULADA AL 31/12/2017	IMPORTE EN LIBROS AL 31/12/2017	VALOR RAZONABLE	COSTO DE VENTA
Minicargador Bobcat	\$ 15,000.00	\$ 100.00	\$ 8,940.00	\$ 6,060.00	\$ 5,151.00	\$ 150.00
Retroexcavadora	\$ 50,000.00	\$ 125.00	\$ 29,925.00	\$ 20,075.00	\$ 17,063.75	\$ 250.00
Motoniveladora	\$ 91,300.00	\$ 125.00	\$ 54,705.00	\$ 36,595.00	\$ 31,105.75	\$ 250.00
Compactadora	\$ 18,000.00	\$ 100.00	\$ 10,740.00	\$ 7,260.00	\$ 6,171.00	\$ 250.00
Camión de volteo	\$ 25,000.00	\$ 100.00	\$ 14,940.00	\$ 10,060.00	\$ 8,551.00	\$ 150.00
	\$ 199,300.00	\$ 550.00	\$ 119,250.00	\$ 80,050.00	\$ 68,042.50	\$ 1,050.00

Junto al detalle anterior, se presentaron las evaluaciones que indican que las maquinarias no fueron resguardadas adecuadamente, por lo que debe realizarse un cambio en la estimación de su

vida útil, disminuyendo un año a la considerada inicialmente. Por tanto se deberá realizar un cambio en la estimación contable, que se verá reflejado en la cuota de depreciación a reconocer.

Con la información proporcionada se reconocerá el deterioro de valor de la maquinaria, a fin de contar con cifras razonables. Para la determinación del deterioro de valor es necesario conocer el valor razonable de los bienes a la fecha en que será sometido a evaluación, que es el valor al que puede ser intercambiado el bien en el mercado bajo condiciones de independencia mutua; considerando si existe un costo relacionado a la venta del bien, esto generará un nuevo importe en libro que será depreciado durante el tiempo la vida útil restante de los bienes.

Para la determinación del deterioro de valor de los activos se aplica la siguiente fórmula:

Deterioro de Valor

$$= \text{Importe en Libros a la fecha} - (\text{Valor Razonable} - \text{Costos de Venta})$$

CÓDIGO DE INVENTARIO	MAQUINARIA	IMPORTE EN LIBROS AL 31/12/2017	VALOR RAZONABLE	COSTO DE VENTA	VALOR RAZONABLE MENOS COSTO DE VENTA	DETERIORO DE VALOR
RECONSA-15405-2015-01	Minicargador Bobcat	\$ 6,060.00	\$ 5,151.00	\$ 150.00	\$ 5,001.00	\$ 1,059.00
RECONSA-15405-2015-02	Retroexcavadora	\$ 20,075.00	\$ 17,063.75	\$ 250.00	\$ 16,813.75	\$ 3,261.25
RECONSA-15405-2015-03	Motoniveladora	\$ 36,595.00	\$ 31,105.75	\$ 250.00	\$ 30,855.75	\$ 5,739.25
RECONSA-15405-2015-04	Compactadora	\$ 7,260.00	\$ 6,171.00	\$ 250.00	\$ 5,921.00	\$ 1,339.00
RECONSA-15405-2015-05	Camión de volteo	\$ 10,060.00	\$ 8,551.00	\$ 150.00	\$ 8,401.00	\$ 1,659.00
		\$ 80,050.00	\$ 68,042.50	\$ 1,050.00	\$ 66,992.50	\$ 13,057.50

Para la determinación del valor razonable de las maquinarias, la administración de la empresa constructora se valió de la opinión de un especialista, el cual a través de la realización de estudio y la experiencia con que cuenta puede estimarles un valor monetario a las maquinarias de la empresa constructora.

El registro contable sobre el reconocimiento del deterioro del valor es el siguiente:

Fecha: 31/12/2017		Partida No. 36		
CÓDIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
430101	Otros Gastos		\$ 13,057.50	
43010102	Deterioro de Valor de Propiedades, Planta y Equipo	\$ 13,057.50		
120503	Deterioro de Valor Acumulado, Propiedades, Planta y Equipo			\$ 13,057.50
12050301	Maquinarias	\$ 13,057.50		
	V/Reconocimiento del deterioro de valor de las maquinarias de la empresa.			
SUMAS			\$ 13,057.50	\$ 13,057.50

Al reconocer el deterioro de valor se debe considerar que la cuota de depreciación presentará un cambio debido al importe depreciable y vida útil restante (24 meses), se detalla a continuación:

CÓDIGO DE INVENTARIO	MAQUINARIA	VALOR RESIDUAL	VALOR RAZONABLE MENOS COSTO DE VENTA	IMPORTE DEPRECIABLE AL 31/12/2017	VIDA ÚTIL RESTANTE (meses)	NUEVA CUOTA DE DEPRECIACIÓN MENSUAL
RECONSA-15405-2015-01	Minicargador Bobcat	\$ 100.00	\$ 5,001.00	\$ 4,901.00	24	\$ 204.21
RECONSA-15405-2015-02	Retroexcavadora	\$ 125.00	\$ 16,813.75	\$ 16,688.75	24	\$ 695.36
RECONSA-15405-2015-03	Motoniveladora	\$ 125.00	\$ 30,855.75	\$ 30,730.75	24	\$ 1,280.45
RECONSA-15405-2015-04	Compactadora	\$ 100.00	\$ 5,921.00	\$ 5,821.00	24	\$ 242.54
RECONSA-15405-2015-05	Camión de volteo	\$ 100.00	\$ 8,401.00	\$ 8,301.00	24	\$ 345.88
		\$ 550.00	\$ 66,992.50	\$ 66,442.50		\$ 2,768.44

Para determinar la nueva cuota de depreciación se divide el importe depreciable a la fecha entre el número de períodos que deberá reconocerse la depreciación.

Para determinar el importe depreciable se utilizó la siguiente fórmula:

$$(\text{Valor razonable} - \text{Costo de ventas}) - \text{Valor residual} = \text{Importe depreciable}$$

Si no se hubiera reconocido el deterioro del valor de la maquinaria, el importe en libros presentado al final del año hubiese sido el siguiente:

MAQUINARIA	COSTO DE ADQUISICIÓN	VALOR RESIDUAL	DEPRECIACIÓN ACUMULADA AL 31/12/2017	IMPORTE EN LIBROS AL 31/12/2017
Minicargador Bobcat	\$ 15,000.00	\$ 100.00	\$ 8,940.00	\$ 6,060.00
Retroexcavadora	\$ 50,000.00	\$ 125.00	\$ 29,925.00	\$ 20,075.00
Motoniveladora	\$ 91,300.00	\$ 125.00	\$ 54,705.00	\$ 36,595.00
Compactadora	\$ 18,000.00	\$ 100.00	\$ 10,740.00	\$ 7,260.00
Camión de volteo	\$ 25,000.00	\$ 100.00	\$ 14,940.00	\$ 10,060.00
	\$ 199,300.00	\$ 550.00	\$ 119,250.00	\$ 80,050.00

Al no realizar una adecuada medición posterior en el caso planteado anteriormente, se presenta un monto mayor de propiedades, planta y equipo en Estado de situación financiera de la empresa, información que puede ser utilizada de forma errónea para la toma de decisiones, ya que el valor que refleja la maquinaria no es acorde al valor de mercado, pudiendo ocurrir que la empresa participe en proyectos que no podrá llevar a cabo o adquirir financiamiento de terceros; presentar adecuadamente las cifras de la maquinaria en los estados financieros ha ocasionado una disminución del valor del activo que la administración puede considerar como factores en contra, sin embargo dicho valor presentado es el más cercano al valor de mercado (valor razonable) y la empresa constructora podrá tomar mejores decisiones sobre dichos bienes con los que cuenta.

En el siguiente bosquejo de estado de resultados podemos observar que financieramente, la pérdida por deterioro de valor de la maquinaria reconocida en el período representa un gran impacto en los resultados, ya que la utilidad del ejercicio se ve disminuida en casi un 50%, lo cual también afectará el pago de dividendos a los accionistas, ya que la utilidad a distribuir se ve afectada. Sin embargo, al realizar el reconocimiento del deterioro de valor se da lugar a la elaboración de una conciliación fiscal que establezca los gastos no deducibles.

**BOSQUEJO DE ESTADO DE RESULTADOS DEL AÑO 2017 APLICANDO
DETERIORO DE VALOR DE LA MAQUINARIA**

<u>E/R 2017</u>	
Ingresos	\$ 314,298.05
(-)Costos y gastos de operación	-\$ 261,716.40
(=) Utilidad de Operación	\$ 52,581.65
(-) Otros Gastos	-\$ 20,992.36
<i>Pérdida por Deterioro de Valor de la Maquinaria</i>	-\$ 13,057.50
Utilidad antes de RL e ISR	\$ 18,531.79
Reserva Legal	-\$ 1,297.23
Impuesto sobre la renta	-\$ 5,170.37
Utilidad del Ejercicio	\$ 12,064.20

Desglose de Otros Gastos referentes al Deterioro de Valor

A través de la conciliación fiscal podemos afirmar que en el importe de impuesto por pagar se consideran todas aquellas diferencias entre la normativa técnica y fiscal, reconociendo los impuestos diferidos correspondientes, si hubiese, como por ejemplo utilizar un método de depreciación diferente al establecido en la Ley del Impuesto sobre La Renta.

Bosquejo de Conciliación Fiscal al 31 de diciembre de 2017

Utilidades antes Impuestos a la Ganancia	\$ 18,531.79
<u>Reservas</u>	
(-) Reserva Legal	-\$ 1,297.23
<u>Gastos no deducibles</u>	
(+) Deterioro de valor de la maquinaria	\$ 13,057.50
Base imponible del impuesto sobre la renta	\$ 30,292.06
Impuesto sobre la renta por pagar (30%)	\$ 9,087.62
Gasto por impuesto a la ganancia	\$ 5,170.37
<i>Incremento en el Gasto por impuesto a la ganancia surgido de diferencias permanentes.</i>	\$ 3,917.25

Tasa Fiscal de Tributación	30.00%
Tasa Efectiva de Tributación	52.73%

En el bosquejo de conciliación fiscal presentado anteriormente, se observa la incidencia fiscal relacionada con el gasto no deducible del deterioro de valor de la maquinaria, ya que se genera un incremento en el impuesto por pagar reflejado en una tasa efectiva de tributación del 52.73% para ese período; una tasa efectiva de tributación excesivamente alta puede develar ineficiencias en la Administración de la empresa por la presencia sustancial de gastos que no tienen relación causal con la actividad productora de renta y que pudieran haber sido evitados o racionalizados, para este caso es debido a que la Ley del Impuesto sobre la Renta no considera el deterioro de valor como un gasto deducible (Art. 29-A, numeral 24).

El registro para la determinación del impuesto por pagar será el siguiente:

Fecha: 31/12/2017		Partida No. 101		
CÓDIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
4101	Gasto por Impuestos		\$ 9,087.62	
410125	Impuesto sobre la Renta	\$ 9,087.62		
2107	Impuestos por pagar			\$ 9,087.62
210701	Impuesto sobre la Renta V/Reconocimiento del impuesto sobre la renta a pagar correspondiente al ejercicio 2017	\$ 9,087.62		
SUMAS			\$ 9,087.62	\$ 9,087.62

Modelo de Revaluación - Edificios y Terrenos.

La empresa RECONSA, S.A. de C.V., aplica para el año 2017 el modelo de revaluación en su edificio y terreno, ya que considera que a través de este modelo, se presenta el valor de los bienes inmuebles de forma razonable, a su valor del mercado.

Para realizar la Revaluación de las propiedades, planta y equipo es necesario tomar en cuenta ciertas definiciones, las cuales son: el importe en libro del bien a la fecha de la revaluación, la depreciación acumulada y el valor revaluado del bien, descrita en el capítulo II.

Dentro de la sección 17 de la NIIF para las PYMES, se hace referencia a los párrafos 11.27 al 11.32, de los cuales puede determinarse el valor razonable de los bienes (valor razonable, técnica de valoración, mercado no activo), en dichos párrafos no se encuentra una descripción detallada del procedimiento que se deberá realizar a aplicar la revaluación; sin embargo, considerar lo descrito el párrafo 2.35 de la NIIF para PYMES y al revisar los marcos de referencias sobre normativa técnica (párrafo 10.4 a 10.6 NIIF para las PYMES) encontramos en las NIIF Completas

que existen dos maneras de tratar el activo a revaluar. A través de la Reexpresión del importe en bruto del activo y su depreciación acumulada; y a través de la Eliminación de su depreciación acumulada.

El objetivo de aplicar la revaluación a un bien, es que su importe en libros en la fecha que se informa sea razonable, similar a su precio de mercado en las condiciones que se encuentra, logrando así, una mejor presentación en los estados financieros.

A continuación se plantea el reconocimiento de la revaluación utilizando las dos maneras descritas anteriormente.

Al 31 de diciembre de 2017, se conoce la valuación de los inmuebles y el importe en libros a la fecha.

A través de la **re expresión del importe bruto del activo y de la depreciación acumulada** determinamos los siguientes incrementos en el importe de los bienes a revaluar.

No.	INMUEBLE	FECHA DE ADQUISICIÓN	VIDA ÚTIL	COSTO DE ADQUISICIÓN	VALOR RESIDUAL	DEPRECIACIÓN ACUMULADA	IMPORTE EN LIBROS AL 31/12/2017	VALOR RAZONABLE AL 31/12/2017	DIFERENCIA
1	Edificio Reconsa	02/01/2015	20	\$ 85,500.00	\$ 500.00	\$ 12,750.00	\$ 72,750.00	\$ 90,000.00	\$ 17,250.00
1	Terreno Reconsa	02/01/2015	Ilimitada	\$ 25,000.00	\$ -	\$ -	\$ 25,000.00	\$ 38,000.00	\$ 13,000.00
							\$ 97,750.00	\$ 128,000.00	\$ 30,250.00

Para determinar el valor razonable de los activos es necesario aplicar la guía descrita en los párrafos 11.27 al 11.32; para este caso, el valor razonable es obtenido a través de un especialista el cual puede ser un ingeniero civil o un arquitecto quienes tiene la experiencia suficiente para poder determinar el valor razonable de dichos bienes inmuebles obtenido a través de un mercado activo de bienes raíces.

Como se observa en el detalle anterior, al comparar el importe en libro y el valor razonable a la fecha, surge una diferencia la cual representa el monto neto por el que el edificio incrementará su valor, sin embargo, los ajustes deben adicionarse a su valor histórico y la depreciación acumulada.

La fórmula utilizada es la siguiente:

$$\text{Porcentaje de incremento} = \frac{(\text{Valor razonable} - \text{Importe en Libros})}{\text{Importe en Libros}}$$

Siempre que la aplicación de la revaluación genere un aumento de valor en el activo, el porcentaje será positivo, caso contrario será representado por un porcentaje negativo producto de un deterioro de valor a la fecha de evaluar el bien.

EDIFICIO RECONSA	MONTO	PORCENTAJE	VALORES A REGISTRAR	CUENTAS A AFECTAR
IMPORTE BRUTO DEL BIEN (VALOR HISTORICO)	\$ 85,500.00	23.71%	\$ 20,273.20	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	\$ 12,750.00	23.71%	\$ 3,023.20	DEPRECIACIÓN ACUMULADA
IMPORTE EN LIBROS	\$ 72,750.00	23.71%	\$ 17,250.00	SUPERAVIT POR REVALUACIÓN

$$\text{Porcentaje} = \frac{(\$90,000.00 - \$72,750.00)}{\$72,750.00} = 0.237113 \cong 23.71\%$$

El registro contable a realizar es el siguiente:

Fecha: 31/12/2017		Partida No. 41		
CÓDIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
120501	Propiedades, Planta y Equipo		\$ 20,273.20	
12050101	Edificios			
1205010103	Revaluaciones de Edificios	\$ 20,273.20		
120503	Depreciación Acumulada de Propiedades, Planta y Equipo			\$ 3,023.20
12050301	Edificios	\$ 3,023.20		
350101	Superávit por Revaluación de Propiedades, Planta y Equipo			\$ 17,250.00
35010103	Edificios	\$ 17,250.00		
	V/Reconocimiento de la revaluación realizada al edificio de la empresa - reexpresión.			
SUMAS			\$ 20,273.20	\$ 20,273.20

Para el caso del terreno contamos con la siguiente información acerca del revalúo:

TERRENO RECONSA	MONTO	PORCENTAJE	VALORES A REGISTRAR	CUENTAS A AFECTAR
IMPORTE BRUTO DEL BIEN (VALOR HISTORICO)	\$ 25,000.00	52.00%	\$ 13,000.00	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	\$ -	52.00%	\$ -	-
IMPORTE EN LIBROS	\$ 25,000.00	52.00%	\$ 13,000.00	SUPERAVIT POR REVALUACIÓN

Realizando el registro contable siguiente:

Fecha: 31/12/2017 **Partida No. 42**

CÓDIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
120501	Propiedades, Planta y Equipo		\$ 13,000.00	
12050101	<i>Terrenos</i>			
1205010103	<i>Revaluaciones de Terrenos</i>	\$ 13,000.00		
350101	Superávit por Revaluación de Propiedades, Planta y Equipo			\$ 13,000.00
35010104	<i>Terrenos</i>	\$ 13,000.00		
	V/Reconocimiento de la revaluación realizada al terreno de la empresa - reexpresión.			
SUMAS			\$ 13,000.00	\$ 13,000.00

Para el caso del terreno se observa que las afectaciones no relacionan cuentas de depreciación debido a que con el paso del tiempo, los terrenos tienden a aumentar su valor en el mercado, por consiguiente a este tipo de activos el registro por eliminación de la depreciación mostrará el mismo resultado, afectado únicamente la cuenta de propiedades, planta y equipo.

En el caso del edificio, podemos aplicar la eliminación de la depreciación de la siguiente forma:

EDIFICIO RECONSA	MONTO	PORCENTAJE	VALORES A REGISTRAR	CUENTAS A AFECTAR
IMPORTE BRUTO DEL BIEN (VALOR HISTORICO)	\$ 85,500.00		\$ 4,500.00	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	-\$ 12,750.00		\$ 12,750.00	DEPRECIACIÓN ACUMULADA
IMPORTE EN LIBROS	\$ 72,750.00	23.71%	\$ 17,250.00	SUPERAVIT POR REVALUACIÓN

Registro contable sobre la revaluación del edificio eliminando la depreciación acumulada.

Fecha: 31/12/2017

Partida No. 41

CÓDIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
120501	Propiedades, Planta y Equipo		\$ 4,500.00	
12050101	<i>Edificios</i>			
1205010103	<i>Revaluaciones de Edificios</i>	\$ 4,500.00		
120503	Depreciación Acumulada de Propiedades, Planta y Equipo		\$ 12,750.00	
12050301	<i>Edificios</i>	\$ 12,750.00		
350101	Superávit por Revaluación de Propiedades, Planta y Equipo			\$ 17,250.00
35010104	<i>Edificios</i>	\$ 17,250.00		
	V/Reconocimiento de la revaluación realizada al edificio de la empresa por eliminación de la depreciación acumulada			
SUMAS			\$ 17,250.00	\$ 17,250.00

En este ejemplo se visualiza que debido a que la depreciación acumulada a la fecha es menor que el monto por el cual será incrementado el valor del edificio, se revierte el total de dicha depreciación y la porción restante es incrementada directamente sobre la cuenta de edificios.

A continuación se muestran los efectos que conlleva revaluar el bien y la depreciación durante el período de vida restante.

DESCRIPCIÓN	VALOR DEL BIEN SIN CONSIDERAR REVALUACIÓN	VALOR DEL BIEN REVALUADO
IMPORTE EN LIBROS AL 31 DIC 017	\$ 72,750.00	\$ 90,000.00
VALOR RESIDUAL	\$ 500.00	\$ 500.00
IMPORTE DEPRECIABLE	\$ 72,250.00	\$ 89,500.00
VIDA ÚTIL (AÑOS)	17	17
CUOTA DE DEPRECIACIÓN ANUAL	\$ 4,250.00	\$ 5,264.71
GASTO NO DEDUCIBLE	\$ 1,014.71	

La diferencia de la cuota por depreciación del bien revaluado representa un gasto no deducible para la empresa según lo establecido en el art. 30 numeral 4) de la LISR; por tanto, dicha

diferencia será adicionada a la base imponible en cada año, durante la vida útil restante del edificio, presentando una variación en la tasa de tributación.

Al cierre del año 2017 se puede observar que las cuentas afectadas por la revaluación las cuentas de balance de las propiedades, planta y equipo y el superávit reconocido en el período.

De igual manera, en las NIIF completas se considera que el consumo de dicho activo revaluado podrá ser reclasificado del superávit a los resultados acumulados de la empresa o bien hasta el momento de darle de baja en cuentas, tratamiento que no se encuentra contemplado en la NIIF para las PYMES, por el cual en el párrafo 2.35 establece que debido a ausencia del tratamiento contable de esta transacción, la gerencia de la empresa puede optar por lo establecido en los párrafos 10.4 y 10.5 para definir una política contable que les presente información financiera fiable y relevante.

Si la reclasificación se realiza al final de cada ejercicio, el registro a realizar sería el siguiente:

Fecha: 31/12/20XX		Partida No. 60		
CÓDIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
350101	Superávit por Revaluación de Propiedades, Planta y Equipo		\$ 1,014.71	
35010104	Edificios	\$ 1,014.71		
330101	Utilidades Acumuladas			\$ 1,014.71
33010102	Utilidades años anteriores	\$ 1,014.71		
	V/Reclasificación del Superávit por Revaluación del edificio de la empresa producto de la depreciación del valor revaluado.			
SUMAS			\$ 1,014.71	\$ 1,014.71

El consumo periódico del superávit sería el siguiente:

SUPERAVIT / GANANCIAS ACUMULADA		SUPERAVIT EN CONTABILIDAD
INICIAL		\$ 17,250.00
AÑO 1	\$ 1,014.71	\$ 16,235.29
AÑO 2	\$ 1,014.71	\$ 15,220.58
AÑO 3	\$ 1,014.71	\$ 14,205.87
AÑO 4	\$ 1,014.71	\$ 13,191.16
AÑO 5	\$ 1,014.71	\$ 12,176.45
AÑO 6	\$ 1,014.71	\$ 11,161.74
AÑO 7	\$ 1,014.71	\$ 10,147.03
AÑO 8	\$ 1,014.71	\$ 9,132.32
AÑO 9	\$ 1,014.71	\$ 8,117.61
AÑO 10	\$ 1,014.71	\$ 7,102.90
AÑO 11	\$ 1,014.70	\$ 6,088.20
AÑO 12	\$ 1,014.70	\$ 5,073.50
AÑO 13	\$ 1,014.70	\$ 4,058.80
AÑO 14	\$ 1,014.70	\$ 3,044.10
AÑO 15	\$ 1,014.70	\$ 2,029.40
AÑO 16	\$ 1,014.70	\$ 1,014.70
AÑO 17	\$ 1,014.70	\$ 0.00

Como se observa en el detalle anterior, si el reconocimiento de la porción de superávit a resultados acumulados se realiza en cada ejercicio al final de la vida útil todo el valor reconocido en superávit tendrá que encontrarse trasladado a los resultados acumulados.

Paso No. 3: Desarrollo de síntesis sobre la aplicación de la medición posterior de las propiedades, planta y equipo.

La medición posterior de las propiedades, planta y equipo busca a través de su modelo del costo y revaluación, presentar información financiera fiable, que sea de utilidad para la toma de decisiones y que en el caso del diferimiento del impuesto a la ganancia, su aplicación sea la adecuada.

Como cambio más relevante surgido de las modificaciones a la NIIF para las PYMES se encuentra la utilización del modelo de revaluación, que viene a valorizar los activos de las propiedades, planta y equipo a precios de mercado, teniendo un importe en libros actualizado de dichos bienes.

Las incidencias financieras que implican la medición posterior de los activos de las propiedades, planta y equipo tienen relación principalmente en mantener el valor razonable, en ocasiones se refleja en la disminución del valor de dichos activos (deterioro de valor) presentados en los estados financieros lo cual puede representar para la empresa constructora una mala valoración a través de las razones financieras que traten sobre los activos que conforman las propiedades, planta y equipo. Así mismo, el caso de las revaluaciones, financieramente representa un aumento de valor de los activos, por consiguiente el reconocimiento de su desgaste a través de la depreciación se ve modificado por dicho incremento, beneficiando a la empresa en su presentación de estados financieros, sin embargo, la medición a través del modelo de revaluación genera un costo adicional a las empresas para mantener razonablemente las cifras de dichos activos.

Con relación al flujo de efectivo, los movimiento generados a través de la medición posterior de las propiedades, planta y equipo no producen una afectación directa debido a que son consideradas partidas no monetarias; sin embargo las incidencias fiscales se encuentran relacionadas con el escudo fiscal de las empresas, que representan todos los gastos deducibles que la normativa tributaria permite deducirse a través de gasto, siendo este el caso de la depreciación que cumple los años de vida útil y porcentajes máximos establecidos en la Ley del impuesto sobre la Renta, al existir un gasto no deducible como el deterioro de valor o la porción de la depreciación del importe revaluado, este gasto aumenta la carga tributaria de la empresa constructora ya que

aumenta la base imponible sujeta al cálculo del impuesto sobre la renta, por consiguiente los impuestos relacionados a los activos tales como impuestos de alcaldías, CNR y DIGESTYC.

ACTIVOS INTANGIBLES

1. Conocimiento del contexto.

Paso No. 1: Determinación de los activos de la empresa con mayor relevancia en la aplicación de la medición posterior.

Los activos intangibles están conformados por el conjunto de licencias y programas informáticos que la empresa constructora utiliza para el desarrollo de sus actividades de una forma más práctica y dinámica, tales como: herramientas informáticas orientadas al diseño de planos, proyectos en 3D y programas que agilicen la operación de la entidad (sistema contable, software de organización y gestiones empresariales, entre otros); por lo tanto es debido a esto que dicho activo se considera relevante en el momento de aplicar la medición posterior.

Paso No. 2: Identificar las políticas contables relacionadas con los activos en estudio.

Política Contable de Activos Intangibles

Los activos intangibles son activos identificables, que pueden ser vendidos, transferidos, arrendados o intercambiados junto con un contrato, de carácter no monetario y sin apariencia física.

Párrafo Pf.: 18.2 de Sección 18 Activos Intangibles distintos de la Plusvalía de la NIIF para las PYMES (más adelante los párrafos referenciados serán pertenecientes a dicha normativa).

Reconocimiento

La entidad reconocerá un activo intangible cuando sea probable que se obtengan beneficios económicos futuros y que pueda ser medido con fiabilidad. Pf.: 2.27 de Sección 2 Conceptos y Principios Fundamentales. Para ser considerado un activo intangible, se deberá conocer que este se utilizará por más de un año dentro de la entidad y serán reconocidos como activos aquellos que posean un valor mayor a \$300.00.

Dichos activos intangibles deberán ser independientes, separables y no formar parte de un bien físico, el cual requiera la utilización de este para su funcionamiento normal.

Medición Inicial

Una entidad medirá un activo intangible al costo, según corresponda. Ya sea al costo de adquisición, parte de una combinación de negocios, subvención del gobierno o al costo de una permuta. Pf.: 18.9 – 18.13

Medición Posterior

Una entidad medirá al costo menos la amortización acumulada menos cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada. Pf.: 18.18 y Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos.

Se amortizan a lo largo de la vida estimada empleando el método de línea recta; es decir, un porcentaje fijo máximo de 25% anual (4 años de vida útil). Si existe algún indicio de que se ha producido un cambio significativo en la tasa de amortización, vida útil o valor residual de un activo intangible, se revisa la amortización de ese activo de forma prospectiva para reflejar las nuevas expectativas. Artículo 30-A Ley del Impuesto sobre La Renta

Revelación

La información a revelar para esta partida será la siguiente:

- (a) las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas
- (b) los métodos de amortización utilizados
- (c) el importe en libros bruto y cualquier amortización acumulada
- (d) la cuenta en el estado de resultado integral en la que esté incluida cualquier amortización de este activo
- (e) una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa. Pf.: 18.27

Paso No. 3: Conocer la integración de cada activo.

La siguiente cédula, muestra los saldos de activos intangibles al inicio del periodo según sus costos de compra y al final de este utilizando el modelo del costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada; detallando así el uso y amortización de cada componente de este activo según corresponda.

Cédula de Activos Intangibles al 31/12/2016.

ACTIVOS INTANGIBLES									
N°	CÓDIGO	ACTIVO	DESCRIPCIÓN	FECHA DE ADQUISICIÓN	VIDA ÚTIL	IMPORTE EN LIBROS AÑO 2016			
						COSTO DE ADQUISICIÓN	AMORTIZACIÓN ACUMULADA	DETERIORO DEL VALOR	IMPORTE EN LIBROS
1	RECONSA-1205-2016-01	GOOGLE SKETCHUP	Utilizado para el desarrollo de infraestructura, de forma rápida	01/01/2016	4	\$ 4,400.00	\$ 1,100.00	\$ -	\$ 3,300.00
2	RECONSA-1205-2016-02	SOFTWARE "AUTOCARD"	Elaboración de modelos 3D y diseño de planos	01/01/2016	4	\$ 6,500.00	\$ 1,625.00	\$ -	\$ 4,875.00
3	RECONSA-1205-2016-03	SOFTWARE "3D STUDIO MAX"	Elaboración de modelos 3D y diseño de planos	01/01/2016	4	\$ 7,130.00	\$ 1,782.50	\$ -	\$ 5,347.50
TOTALES						\$ 18,030.00	\$ 4,507.50	\$ -	\$ 13,522.50

(Cuadro N° 7)

2. Incidencia financiera y fiscal de la medición posterior de los activos en estudio.

Paso No. 1: Describir las incidencias financieras de la medición posterior de los activos en estudio.

Las incidencias financieras de los activos intangibles respecto a medición posterior, se encuentran más relacionadas con la obsolescencia tecnológica de estos, al dejar de ser útiles en las operaciones que se realizan; en muchas ocasiones esto se debe a que los proveedores de software dejan de brindar el soporte necesario a sus productos informáticos, generando que estos no sean compatibles con las nuevas tecnologías.

Es así como se identifica la siguiente incidencia financiera:

- 1• Importes sobrevalorados en los estados financieros, por inexistencia de determinación y reconocimiento del deterioro del valor

Con la adecuada medición posterior de los activos intangibles se pretende que las cifras presentadas en los estados financieros sean razonables y que muestren a la vez alternativas de inversión para la entidad, según la información que se identifique en estos, a fin que la alta gerencia pueda tomar decisiones acertadas a través de la información proporcionada.

Paso No. 2: Describir las repercusiones fiscales de la medición posterior de los activos en estudio.

Según el artículo 30-A de la Ley del Impuesto sobre La Renta, es deducible de la renta obtenida mediante amortización, el costo de adquisición o de producción de programas informáticos utilizados para la producción de la renta gravable o conservación de su fuente, aplicando un porcentaje fijo y constante de un máximo del 25% anual sobre el costo de producción o adquisición, todo sin perjuicio de lo dispuesto en los siguientes literales:

- a) En el caso de programas informáticos producidos por el propio contribuyente para su uso, no será deducible el costo capitalizado cuando hayan sido deducidos con anterioridad en un período o ejercicio de imposición las erogaciones que conforman dicho costo.
- b) Para efectos de esta deducción no es aplicable la valuación o revaluación de los programas.

La porción del activo que será reconocido como pérdida por deterioro deberá considerarse como un gasto no deducible.

Tomando en consideración los aspectos fiscales de la medición posterior de los activos intangibles, podemos decir que estos se ven relacionados con la amortización durante los 4 años que establece la ley deduciendo el 25% en cada ejercicio; así mismo, es de considerar para este tipo de activos los avances tecnológicos, ya que puede en algún momento dejar sin uso los software ocasionando una pérdida para la compañía al ser útil en un tiempo menor al estimado.

Los precios de los programas informáticos o software serán sujetos de fiscalización.

Es así como se identifica la siguiente repercusión fiscal:

1• Importe sobrevalorado del activo intangible, por indebido reconocimiento anual de amortización acumulada.

3. Mostrar la adecuada aplicación de la medición posterior con base en la NIIF para las PYMES.

Paso No. 1: Ejemplificar a través de casos prácticos, hechos económicos donde se puedan identificar las incidencias financieras y fiscales relacionadas a la medición posterior de los activos en estudio.

Dentro de los activos intangibles presentados por la empresa constructora, podemos mencionar la siguiente situación:

En enero del año 2015, se adquirieron tres software de diseño para elaboración de planos y estructuras 2D y 3D de los diferentes proyectos en los que la empresa RECONSA, S.A. de C.V. ejecuta.

El software de nombre 3D Studio Max que fue adquirido por un monto de \$ 7,130.00, a partir del mes de junio del 2017 dejó de ser utilizado por la empresa constructora debido a que los fabricantes de dicho software dejaron de brindar soporte, por lo tanto las actualizaciones del sistema operativo aplicadas el 30/06/2017 lo dejan sin funcionamiento al ser incompatible.

Al momento de realizar la compra del software la empresa no tomó en consideración dicho factor e incluso se continuó amortizando dicho activo durante todo el año 2017.

Al cierre del ejercicio 2017, la empresa cuenta con los siguientes valores en activos intangibles:

ACTIVOS INTANGIBLES									
N°	CÓDIGO	ACTIVO	DESCRIPCIÓN	FECHA DE ADQUISICIÓN	VIDA ÚTIL	IMPORTE EN LIBROS AÑO 2017			
						COSTO DE ADQUISICIÓN	AMORTIZACIÓN ACUMULADA AÑO 2016	AMORTIZACIÓN ACUMULADA	IMPORTE EN LIBROS
1	RECONSA-1205-2016-01	GOOGLE SKETCHUP	Utilizado para el desarrollo de infraestructura, de forma rápida	01/01/2016	4	\$ 4,400.00	\$ 1,100.00	\$ 2,200.00	\$ 2,200.00
2	RECONSA-1205-2016-02	SOFTWARE "AUTOCARD"	Elaboración de modelos 3D y diseño de planos	01/01/2016	4	\$ 6,500.00	\$ 1,625.00	\$ 3,250.00	\$ 3,250.00
3	RECONSA-1205-2016-03	SOFTWARE "3D STUDIO MAX"	Elaboración de modelos 3D y diseño de planos	01/01/2016	4	\$ 7,130.00	\$ 1,782.50	\$ 3,565.00	\$ 3,565.00
TOTALES						\$ 18,030.00	\$ 4,507.50	\$ 9,015.00	\$ 9,015.00

Se solicita realizar los registros contables correspondientes que muestren adecuadamente la medición posterior de dicho activo y las implicaciones financieras y fiscales relacionadas.

DESARROLLO

En la adecuada aplicación de la medición posterior según la NIIF para las PYMES, la empresa constructora RECONSA, S.A. de C.V., deberá retirar de sus activos intangibles el software obsoleto, el cual ya no contribuye a la generación de ingresos a la compañía.

Los activos intangibles ya han sido utilizados la mitad de su vida útil. En lo que respecta al caso del software 3D Studio Max, se deberá de dar de baja al activo y revertir los 6 meses de amortización, el cual formará parte de la pérdida por deterioro del valor. Pf.: 18.26

A través de la siguiente partida ilustraremos la reversión de la amortización acumulada reconocida durante los últimos 6 meses (de julio a diciembre del 2017).

La cuota de amortización anual de dicho componente de los activos intangibles es de \$1,782.50 por lo que el importe mensual respectivo es de \$148.54. Entonces la amortización acumulada reconocida durante los últimos 6 meses es de \$891.25.

Fecha: 31/12/2017		Partida N° 1		
CÓDIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
1205	Amortización acumulada		\$ 891.25	
120504	Activos intangibles			
12050401	Software de diseño			
1205040101	3D Studio Max	\$ 891.25		\$ 891.25
4101	Gastos de venta			
410127	Amortización de activos intangibles v/ Reversión de la amortización de activo intangible respecto a los últimos 6 meses	\$ 891.25		
SUMAS			\$ 891.25	\$ 891.25

Luego de haber revertido el gasto por la amortización del activo intangible, se procede a reconocer la baja en cuentas del activo intangible y el gasto por pérdida de deterioro del valor del activo. Detallando con antelación el procedimiento de dicha transacción.

ACTIVO INTANGIBLE				
SOFTWARE 3D STUDIO MAX	MONTO	REVERSIÓN DE LOS ULTIMOS 6	VALOR A REGISTRA	CUENTAS CONTABLES
Costo histórico	\$ 7,130.00		\$ 7,130.00	Activo intangible
Amortización acumulada al 31/12/2017	\$ 3,565.00	\$ 891.25	\$ 2,673.75	Amortización acumulada
Deterioro del valor			\$ 4,456.25	Pérdida por deterioro del valor

Se presenta el registro a continuación:

Fecha: 31/12/2017		Partida N° 2		
CÓDIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
4103	Otros Gastos		\$4,456.25	
410303	Pérdida por deterioro del valor-Activos intangibles	\$4,456.25		
1205	Amortización acumulada		\$2,673.75	
120504	Activos intangibles			
12050401	Software de diseño			
1205040101	3D Studio Max	\$2,673.75		
120502	Activos intangibles			\$7,130.00
12050201	Software de diseño			
1205020101	3D Studio Max	\$7,130.00		
	v/ Reconocimiento de la baja en cuentas del Activo intangible como resultado de la obsolescencia tecnológica.			
SUMAS			\$ 7,130.00	\$ 7,130.00

A continuación se presenta un Bosquejo comparativo del Estado de Resultados del año 2017, aplicando deterioro del valor.

	E/R AÑO 2017	
	B	A
Ingresos	\$ 314,298.05	\$ 314,298.05
(-) Costos y gastos de operación	-\$ 258,151.40	-\$ 258,151.40
<i>Amortización Activo Intangible (Software 3D Studio Max)</i>	-\$ 2,673.75	-\$ 3,565.00
(=) Utilidad de Operación	\$ 53,472.90	\$ 52,581.65
(-) Otros Gastos	-\$ 20,992.36	-\$ 20,992.36
<i>Pérdida por Deterioro de Valor del Activo Intangible</i>	-\$ 4,456.25	\$ -
Utilidad antes de RL e ISR	\$ 28,024.29	\$ 31,589.29
Reserva Legal	-\$ 1,961.70	-\$ 2,211.25
Impuesto sobre la renta	-\$ 7,818.78	-\$ 8,813.41
Utilidad del Ejercicio	\$ 18,243.81	\$ 20,564.63

Desglose de los Costos y Gastos referentes a la Amortización
--

Desglose de los Otros Gastos referentes a la Pérdida por Deterioro de valor

En la conciliación fiscal se determina como gasto no deducible la pérdida por deterioro del valor del activo intangible.

Bosquejo de Conciliación Fiscal al 31 de diciembre de 2017

Utilidades antes Impuestos a la Ganancia	\$	28,024.29
<i><u>Reservas</u></i>		
(-) Reserva Legal	-\$	1,961.70
<i><u>Gastos no deducibles</u></i>		
(+) Pérdida por deterioro de valor en Activo Intangible	\$	<u>4,456.25</u>
Base imponible del impuesto sobre la renta	\$	<u>30,518.84</u>
Impuesto sobre la renta por pagar (30%)	\$	9,155.65
Gasto por impuesto a la ganancia	\$	<u>7,818.78</u>
<i>Incremento en el Gasto por impuesto a la ganancia surgido de diferencias permanentes.</i>	<i>\$</i>	<i>1,336.88</i>

<i>Tasa Fiscal de Tributación</i>	<i>30.00%</i>
<i>Tasa Efectiva de Tributación</i>	<i>35.13%</i>

Como se puede observar, el reconocimiento de la pérdida por deterioro genera una diferencia permanente que aumenta el gasto por impuesto del período; así mismo, la tasa efectiva de tributación se incrementará en un 5.13% equivalente al valor del impuesto generado por la diferencia permanente de la pérdida por deterioro de valor del activo intangible.

A detalle se observa en esta situación, que el importe en libros de activos intangibles se encontraba subvalorado al 31 de diciembre del 2017 según las mediciones de la empresa, sin tener en cuenta los requerimientos de medición según NIIF para las PYMES en lo que respecta al cálculo de la amortización acumulada y el reconocimiento del deterioro del valor, lo cual se ve reflejado en el importe en libros de \$9,015.00; sin

embargo al considerar lo mencionado, el importe en libros a la fecha sería de \$5,450.00 convirtiéndose en un valor razonable y fiable en el estado financiero.

Ahora tras realizar los ajustes respectivos en consideración a la aplicación adecuada de la medición posterior de este activo según normativa, se mostrará el efecto de la incidencia financiera y repercusión fiscal al no considerar lo mencionado inicialmente.

1• Importes sobrevalorados en los estados financieros, por inexistencia de determinación y reconocimiento del deterioro del valor.

(a) En consideración a lo especificado, el importe en libros del activo es de \$5,450.00 siendo un valor razonable, es decir no se encuentra ni sobrevalorado ni subvalorado luego de identificar los indicios de deterioro del valor en activos intangibles y dar de baja al software 3D Studio Marx por ya no estar apto para brindar beneficios económicos a la entidad.

(b) Sin considerar lo especificado, el importe en libros del activo es de \$9,015.00 se encuentra subvalorado por incluir el monto total del año 2017 de la amortización acumulada del software 3D Studio Marx, la cual no es correcta debido a que este programa dejó de ser útil para la entidad tras determinar obsolescencia. Y por lo tanto repercute en mostrar cifras no razonables en los estados financieros e influir erróneamente en la toma de decisiones de la administración y de los usuarios.

2• Importe sobrevalorado del activo intangible, por indebido reconocimiento anual de amortización acumulada.

- (a) En consideración a lo especificado y mencionado, el importe en libros del activo es de \$5,450.00 reflejando así una disminución de los activos intangibles registrados en la contabilidad que refleja un aumento en el gasto del ejercicio corriente; sin embargo dicho gasto para efectos fiscales será no deducible del impuesto sobre la renta, es decir, que dicho monto incrementará la base imponible de dicho impuesto ocasionando una mayor carga tributaria en el periodo, pero que será acorde a lo requerido según la Ley. Donde se denota que de esta manera la base imponible será de \$30,518.84 pagando un impuesto sobre la renta de \$9,155.65.
- (b) Sin considerar lo especificado y mencionado, el importe en libros del activo es de \$9,015.00 el cual refleja una disminución del gasto corriente repercutiendo de la misma manera en la base imponible del impuesto sobre la renta ocasionando así una estimación errónea menor de la carga tributaria correspondiente en el periodo, siendo esto no acorde a lo requerido por la Ley del Impuesto sobre La Renta. Donde se denota que de esta manera la base imponible será de \$29,378.04 pagando un impuesto sobre la renta erróneo de \$8,813.41 que podría incidir en pago de multas o sanciones tributarias.

Luego tras ilustrar la situación que podría ocurrir en la estimación de la medición posterior de activos intangibles, se puede observar que la metodología de estimación del año 2016 con relación a la del año 2017 donde se considera en su totalidad lo estipulado en la normativa NIIF para las PYMES, difiere considerablemente en cada fecha sobre la que se informa. En la siguiente cédula se presenta el detalle del activo mencionado, así como la integración de este a dicho año, según normativa.

Cédula de activos intangibles al 31/12/2017.

ACTIVOS INTANGIBLES									
N°	CÓDIGO	ACTIVO	DESCRIPCIÓN	FECHA DE ADQUISICIÓN	VIDA ÚTIL	VIDA ÚTIL RESTANTE	COSTO DE ADQUISICIÓN	IMPORTE EN LIBROS AÑO 2017	
								AMORTIZACIÓN ACUMULADA	IMPORTE EN LIBROS
1	RECONSA-1205-2016-01	GOOGLE SKETCHUP	Utilizado para el desarrollo de infraestructura, de forma rápida	01/01/2016	4	2	\$ 4,400.00	\$ 2,200.00	\$ 2,200.00
2	RECONSA-1205-2016-02	SOFTWARE "AUTOCARD"	Elaboración de modelos 3D y diseño de planos	01/01/2016	4	2	\$ 6,500.00	\$ 3,250.00	\$ 3,250.00
TOTALES							\$ 10,900.00	\$ 5,450.00	\$ 5,450.00

Paso No. 2: Desarrollo de síntesis sobre la aplicación de la medición posterior de los activos en estudio.

A través de la elaboración de esta guía, podemos concluir en primer lugar que es necesario el reconocimiento y registro apropiado de la medición inicial para aplicar de forma adecuada la medición posterior con base a la NIIF para las PYMES. En esta se ilustran hechos económicos según las condiciones actuales que podrían suceder e impactar en el importe en libros de activos intangibles en los estados financieros, mostrando a la vez los efectos financieros y fiscales relacionados.

Concluyendo así ilustrativamente, lo importante e influyente que es realizar una adecuada aplicación de la medición posterior del activo referenciado según normativa, ya que esta se realiza con el objetivo de presentar razonablemente las cifras en los estados financieros, para que sean útiles a los usuarios y a la administración en la toma de decisiones y pago de impuestos, fomentar la inversión de nuevos accionistas y adquirir financiamiento de la banca o créditos de los proveedores.

Con el análisis de la información generada producto del registro de la medición posterior según la normativa referida, se pueden establecer los siguientes comentarios:

Las incidencias financieras mostradas en el caso práctico hacen referencia a la disminución de los activos intangibles registrados en la contabilidad que reflejan un aumento en el gasto del ejercicio corriente; sin embargo dicho gasto para efectos fiscales será no deducible del impuesto sobre la renta, es decir, que dicho monto incrementará la base imponible de dicho impuesto ocasionando una mayor carga tributaria en el período.

Se puede deducir de la información presentada por la administración de la empresa constructora, que al momento de reconocer un activo intangible es necesario revisar el período y método de amortización según lo establecido en el párrafo 18.24 de la NIIF para las PYMES, considerando que este se puede ver afectado por avances tecnológicos y cambios en los precios del mercado.

PROPIEDADES DE INVERSIÓN

1. Conocimiento del contexto.

Paso No. 1: Determinación de los activos de la empresa con mayor relevancia en la aplicación de la medición posterior.

Propiedades de inversión representa una fuente de ingresos extraordinarios para la empresa y facilita la continuidad de las operaciones de esta. Factor por el cual se considera de mucha importancia realizar de manera adecuada la medición posterior al final de cada fecha sobre la que se informa.

Propiedades de inversión comprende la obtención de rentas y generación de plusvalías de bienes inmuebles.

Cabe destacar que la empresa constructora tiene un edificio a disposición de arrendamiento financiero, contabilizado y bajo la figura de propiedades, planta y equipo, además su respectivo terreno para generación de plusvalía, ambos reconocidos como propiedades de inversión según los anexos contables de la empresa.

Paso No. 2: Identificar las políticas contables relacionadas con cada activo en estudio

Política Contable de Propiedades de Inversión

Reconocimiento

La empresa reconocerá como propiedades de inversión a aquellas propiedades como terrenos o edificios o partes de un edificio o ambos que sean mantenidos por el dueño o el arrendatario bajo un arrendamiento financiero para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para:

- a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos; o
- b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Una participación en una propiedad que se mantenga por un arrendatario dentro de un acuerdo de arrendamiento operativo, se podrá clasificar y contabilizar como propiedades de inversión solo si la propiedad cumpliera, de otra forma, la definición de propiedades de inversión, y el arrendatario pudiera medir el valor razonable participación en la propiedad sin costo y esfuerzo desproporcionado en un contexto de negocio en marcha. Párrafos 16.1 y 16.2 de la Sección 16 Propiedades de Inversión de la NIIF para las PYMES.

La administración de la constructora tomará a consideración invertir en alguna propiedad, con la finalidad de obtener más beneficios; cotizando las diferentes opciones para invertir y finalmente ejecutar la inversión.

Medición Inicial

En el reconocimiento inicial, las propiedades de inversión se medirán por su costo.

El costo de la compra o costo de adquisición de una propiedad de inversión comprende su precio de compra y cualquier gasto directamente atribuible, como honorarios legales y de intermediación, impuestos por la transferencia de propiedad y otros costos de transacción. En caso de atraso más allá de los términos normales de crédito, el costo será el valor presente de todos los pagos futuros.

El costo de las propiedades de inversión construidas será determinado por la entidad según párrafos 17.10-17.14 de la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo.

Y para la participación en una propiedad mantenida en régimen de arrendamiento y clasificada como propiedades de inversión, el costo será el establecido para los arrendamientos financieros.

Medición Posterior

Las propiedades de inversión posteriormente al reconocimiento se medirán al valor razonable reconociendo en resultados los cambios en este, en cada fecha sobre la que se informa, siempre que este valor se pueda medir de manera fiable y sin costo o esfuerzo desproporcionado. El valor razonable será determinado según la guía proporcionada en los párrafos 11.27-11.32 de la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos.

Si el valor razonable no se puede medir con fiabilidad y sin costo o esfuerzo desproporcionado, se procederá a medir posteriormente dicho activo utilizando el modelo del

costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas, de la Sección 17.

Depreciación acumulada

La empresa depreciará los activos por medio del método lineal; se distribuirá el costo inicial de las propiedades de inversión entre sus componentes a lo largo de su vida útil, reconociendo únicamente el cargo por depreciación para cada periodo en el resultado para las propiedades que estén en actividad para la generación de ingresos. Se distribuirá el importe depreciable de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Según párrafos 17.16-17.18 y 17.22 de la Sección 17 y Artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las depreciaciones de las propiedades de inversión se anotarán minuciosa y detalladamente por medio de registros pormenorizados, debiendo éstos contener: especificación del valor a depreciar, fecha en que comienza a usarse, periodo de vida útil, mejoras, deterioro, adiciones, cuota de depreciación y saldo por depreciar. Para determinar la vida útil de este activo, se utiliza la siguiente tasa: edificaciones 5% como máximo deducible. Artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre La Renta y Artículo 84 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre La Renta.

Obsolescencia

La entidad presentará las cantidades estimadas por el poco uso o falta de mantenimiento de los inmuebles.

Con el fin de contrarrestar las pérdidas de propiedades de inversión por obsolescencia, se realizarán avalúos cada 5 años después de la adquisición del inmueble, para determinar la obsolescencia de los que no se les da mantenimiento.

Revelación

La empresa constructora revelará la siguiente información respecto a las propiedades de inversión contabilizadas por medio del valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo al párrafo 16.10 de la Sección 16.

- (a) Los métodos significativos empleados en la determinación del valor razonable.
- (b) La medida en cómo ha sido medido o revelado el valor razonable de las propiedades de inversión en los estados financieros.
- (c) La existencia e importe de las restricciones a la realización de las propiedades de inversión, al cobro de los ingresos derivados de las mismas o de los recursos obtenidos por su disposición.
- (d) Las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras de las mismas.
- (e) Una conciliación entre el importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que muestre por separado lo siguiente:
 - (i) adiciones revelando por separado las procedentes de adquisiciones a través de combinaciones de negocios
 - (ii) ganancias o pérdidas netas procedentes de los ajustes al valor razonable
 - (iii) transferencias a, y desde propiedades de inversión, registradas al costo menos la depreciación y el deterioro del valor acumulados
 - (iv) transferencias de propiedades a inventarios, o de inventarios a propiedades, y hacia o desde propiedades ocupadas por el dueño; y
 - (v) otros cambios.

Paso No. 3: Conocer la integración de cada activo.

Las propiedades de inversión, se encuentran integradas por el conjunto de bienes inmuebles que poseen, dichos bienes se mantienen para obtención de renta y generación de plusvalía; la vida útil determinada se ha estipulado con base a los porcentajes establecidos por el Ministerio de Hacienda.

A continuación se procede a enlistar los componentes de dicho activo a diciembre del año 2016:

- Edificio registrado al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro del valor acumulados
- Terreno registrado al valor razonable con cambios en resultados

La empresa ha contabilizado posteriormente los inmuebles utilizando el modelo del costo y el modelo del valor razonable, registrando una de las propiedades de inversión bajo la figura de los activos en forma de propiedades, planta y equipo.

La siguiente cédula, muestra los saldos de propiedades de inversión al inicio del periodo según sus costos de compra y al final de este utilizando el modelo del costo y el modelo del valor razonable; detallando así la fecha de adquisición, vida útil y depreciación de cada componente de este activo según corresponda.

Cédulas de propiedades de inversión al 31/12/2016.

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO								
PROPIEDADES DE INVERSIÓN								
N°	CÓDIGO	PROPIEDADES	FECHA DE ADQUISICIÓN	VIDA ÚTIL	IMPORTE EN LIBROS AÑO 2016			
					COSTO DE ADQUISICIÓN	DEPRECIACIÓN ACUMULADA	DETERIORO DEL VALOR	IMPORTE EN LIBROS
1	RECONSA-1516-2016-01	EDIFICIO	01/01/2016	20	\$ 158,270.00	\$ 7,063.50	No se realizó el estudio para determinación de posible deterioro del valor.	\$ 151,206.50
TOTALES					\$ 158,270.00	\$ 7,063.50		\$ 151,206.50

PROPIEDADES DE INVERSIÓN								
N°	CÓDIGO	PROPIEDADES	FECHA DE ADQUISICIÓN	VIDA ÚTIL	IMPORTE EN LIBROS AÑO 2016			
					COSTO DE ADQUISICIÓN	DEPRECIACIÓN ACUMULADA	DETERIORO DEL VALOR	IMPORTE EN LIBROS
2	RECONSA-1516-2016-02	TERRENO	01/01/2016	Ilimitada	\$ 65,600.00	Indepreciable por vida útil ilimitada	Indeteriorable	\$ 67,830.00
TOTALES					\$ 65,600.00			\$ 67,830.00

2. Incidencia financiera y fiscal de la medición posterior de los activos en estudio.

Paso No. 1: Describir las incidencias financieras de la medición posterior de los activos en estudio.

En los activos en forma de propiedades de inversión presentados por la empresa constructora, podemos identificar las siguientes incidencias financieras:

1• Sobrevaloración y subvaloración del importe en libros de los componentes del activo en forma de propiedades de inversión, por inexistencia de determinación del deterioro del valor y condiciones actuales del mercado.

2• Índices económicos irreales por carencia de información íntegra y comparable, que es requerida en los modelos de medición.

3• Toma de decisiones económicas erróneas, a causa de información presentada en los estados financieros que no es fiable y útil para las decisiones.

Paso No. 2: Describir las repercusiones fiscales de la medición posterior de cada activo en estudio.

Entre las incidencias fiscales relacionadas a los activos en forma de propiedades de inversión, se encuentran como las más relevantes, aquellas relacionadas al pago de impuestos, aranceles y tasas directas, se detallan a continuación:

- 1• Pago indebido de impuestos, aranceles y tasas directas, respecto al monto de los activos por existencia de sobrevaloración y subvaloración en estos.

3. Mostrar la adecuada aplicación de la medición posterior con base en la NIIF para las PYMES.

Paso No. 1: Ejemplificar a través de casos prácticos, hechos económicos donde se puedan identificar las incidencias financieras y fiscales relacionadas a la medición posterior de los activos en estudio.

La empresa RECONSA, S.A. DE C.V. presenta la integración de los activos en forma de propiedades de inversión, el edificio contabilizado utilizando el modelo del costo bajo la figura de propiedades, planta y equipo y el terreno contabilizado utilizando el modelo del valor razonable al 31 de diciembre del 2016.

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO PROPIEDADES DE INVERSIÓN										
Nº	CÓDIGO	PROPIEDADES	FECHA DE ADQUISICIÓN	AÑO 2016						
				COSTO DE ADQUISICIÓN	VALOR RESIDUAL	VIDA ÚTIL	AÑOS EN USO	DEPRECIACIÓN ANUAL	DETERIORO DE VALOR	IMPORTE EN LIBROS
1	RECONSA-1516-2016-01	EDIFICIO	01/01/2016	\$ 158,270.00	\$ 17,000.00	20	1	\$ 7,063.50	No se realizó el estudio para determinación de posible deterioro de valor	\$ 151,206.50
TOTALES				\$ 158,270.00						\$ 151,206.50

PROPIEDADES DE INVERSIÓN									
Nº	CÓDIGO	PROPIEDADES	FECHA DE ADQUISICIÓN	AÑO 2016					
				COSTO DE ADQUISICIÓN	VIDA ÚTIL	AÑOS EN USO	DEPRECIACIÓN ANUAL	DETERIORO DE VALOR	IMPORTE EN LIBROS
2	RECONSA-1516-2016-02	TERRENO	01/01/2016	\$ 65,600.00	Ilimitada	1	Indepreciable por vida útil ilimitada	Indeteriorable	\$ 67,830.00
TOTALES				\$ 65,600.00					\$ 67,830.00

Dentro de los activos en forma de propiedades de inversión presentados por la empresa constructora, podemos mencionar las siguientes situaciones:

SITUACIÓN 1: EL VALOR RAZONABLE NO SE PUEDE MEDIR CON FIABILIDAD

Bien inmueble: Edificio

La empresa constructora RECONSA, S.A. DE C.V. desea realizar al cierre de diciembre de 2017 la medición posterior sobre el edificio adquirido el 01 de enero de 2016; es por eso que a dicha fecha se procede a aplicar la política contable correspondiente a este y se determina que el valor razonable no se puede medir con fiabilidad y sin costo o esfuerzo desproporcionado, en un contexto de negocio en marcha, por medio del precio comprador actual porque el mercado no se encuentra activo y la variabilidad en el rango de estimaciones del valor razonable es significativa para este inmueble. Por lo tanto se determinó realizar la medición utilizando el modelo del costo. Párrafos Pf.: 11.27 y 11.30 de Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos y 16.1 de Sección 16 Propiedades de Inversión de la NIIF para las PYMES; (más adelante dichos párrafos corresponden a dicha normativa).

Tras recabar la información presentada por la contabilidad de la empresa respecto a activos en forma de propiedades de inversión, se constató que en consideración a la NIIF para las PYMES,

la medición posterior del edificio no se ha realizado correctamente en relación a los requerimientos de presentación y se determinó que esto influye en la medición posterior generando así incidencias financieras y fiscales. Pf.: 4.2 de Sección 4 Estado de Situación Financiera y 16.1.

Por lo tanto la empresa al estar sabedora de esto, desea conocer dichas incidencias, es por eso que se revisa la información relevante respecto a estos componentes de propiedades de inversión:

- Los terrenos y edificios son medidos inicialmente por su costo
- Los terrenos y edificios son medidos posteriormente por medio del valor razonable si este se puede medir con fiabilidad y sin costo y esfuerzo desproporcionado; caso contrario deberán ser medidos al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

A la vez se procede a mencionar distintas situaciones que se han identificado y que también generan incidencias en la medición posterior, las cuales se detallarán a continuación:

La empresa no realizó ningún estudio periódico en la fecha de presentación del año 2016, para determinar la existencia o no de una posible pérdida por deterioro del valor del edificio, por ende se han generado repercusiones financieras y fiscales como: Pf.: 2.7, 2.10 y 2.11 de Sección 2 Conceptos y Principios Fundamentales, además 27.7 y 27.9 de Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos.

- 1• Sobrevaloración del importe en libros del activo en forma de propiedades de inversión, por inexistencia de determinación del deterioro del valor.

- 2• Índices económicos irreales por carencia de información íntegra y comparable, que es requerida en los modelos de medición.
- 3• Toma de decisiones económicas erróneas, a causa de información presentada en los estados financieros que no es fiable y útil para las decisiones.
- 4• Pago indebido de impuestos, aranceles y tasas directas, respecto al monto de los activos por existencia de sobrevaloración en estos.

Ahora a finales del 2017 se determinan indicios de pérdida de deterioro del valor, debido al sismo de alta magnitud ocurrido en febrero del 2017, que ocasionó un desgaste significativo en el edificio, por lo tanto a diciembre del presente año se estima que el valor residual es cero, por lo que el monto de dicho valor pasa a ser parte del importe depreciable para el periodo actual y periodos posteriores.

Desarrollo

Al 31 de diciembre de 2017 la empresa desea realizar la medición posterior y lo siguiente:

Se retoma de los estados financieros presentados al final del ejercicio contable 2016, el importe en libros de \$151,206.50 de dicho edificio adquirido con fines de obtención de renta, como resultado de la medición posterior utilizando el modelo del costo.

BIEN INMUEBLE
Edificio
Importe en libros 2016
\$ 151, 206.50

Dicho monto en el momento en que se procede a realizar la medición posterior, es el que se convierte en el costo actual y sobre este valor se deduce la depreciación acumulada y el deterioro del valor. Pf.: 16.8.

El valor residual a diciembre del 2017 es de cero y se estima que la vida útil restante del edificio es de 19 años para el consumo de los beneficios económicos futuros esperados y el valor a depreciar será de \$ 151,206.50; por lo tanto se procede a presentar el detalle de: cambio de valor residual, depreciación y estimación de deterioro del valor a la fecha mencionada. Art. 30.- Ley del Impuesto sobre La Renta

Se toman en cuenta los efectos por el cambio en el valor residual del activo mencionado:

DICIEMBRE 2016			DICIEMBRE 2017	
Costo de adquisición	\$ 158,270.00		Costo de adquisición	\$ 158,270.00
Valor residual	\$ (17,000.00)	por lo tanto	Depreciación año 1 2016	\$ (7,063.50)
Importe depreciable	\$ 141,270.00		Importe en libros 2016	\$ 151,206.50
Vida útil	20		Costo actual	\$ 151,206.50
Cuota de depreciación =	\$ 7,063.50		Valor residual	\$ -
			Nuevo Importe depreciable	\$ 151,206.50
			Vida útil restante	19
			Nueva cuota de depreciación =	\$ 7,958.24

Se presenta el detalle de depreciación a diciembre de 2017:

Bien a depreciar	Fecha de inicio de uso	Periodo anual restante de vida útil	Valor a depreciar	Depreciación 2017	Saldo por depreciar	Adiciones
Edificio	enero 2016	19	\$ 151,206.50	\$ 7,958.24	\$ 143,248.26	\$ -

La entidad evaluó los indicios que pueden determinar la existencia de deterioro del valor en el edificio, a causa del sismo de alta magnitud ocurrido en febrero del presente año, que además ocasionó desgastes importantes, por lo cual se considera que según fuentes internas de información

y tras verificación, si hay deterioro físico y cambios significativos en la forma en que se puede usar este activo.

Tras finalizar dicho estudio, se constata que el deterioro del valor al final del ejercicio contable 2017 es por un monto de \$15,865.00, luego de haber calculado y comparado el importe recuperable con el importe en libros del inmueble descrito.

A continuación se presenta la aplicación del modelo del costo menos depreciación acumulada menos cualquier pérdida por deterioro del valor para determinar la medición posterior del edificio al 31 de diciembre de 2017. Pf.: 17.15A.

DICIEMBRE 2017				
	Costo	Depreciación acumulada	Deterioro de valor	Medición posterior según Modelo del costo
Edificio	\$ 151,206.50	\$ 7,958.24	\$ 15,865.00	\$ 127,383.26
Costo total				\$ 127,383.26

Luego se realizan los registros contables, retomando lo mencionado anteriormente:

Fecha: 31/12/2017

Partida N° 1

CÓDIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
1203	Propiedades de inversión		\$ 151,206.50	
120301	Bienes inmuebles			
12030104	Edificio registrado al costo	\$ 151,206.50		
1201	Propiedades, planta y equipo			\$ 151,206.50
120106	Propiedades de inversión			
12010601	Bienes inmuebles			
1201060102	Edificio registrado al costo v/ Reclasificación de propiedades de inversión medidas según el modelo del costo.	\$ 151,206.50		
SUMAS			\$ 151,206.50	\$ 151,206.50

Fecha: 31/12/2017

Partida N° 2

CÓDIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
4307	Otros gastos no operacionales		\$ 7,958.24	
430701	Depreciaciones	\$ 7,958.24		
1204	Depreciación acumulada			\$ 7,958.24
120403	Propiedades de inversión			
12040301	Bienes inmuebles			
1204030101	Edificio registrado al costo v/ Depreciación del segundo año de uso, correspondiente al año 2017.	\$ 7,958.24		
SUMAS			\$ 7,958.24	\$ 7,958.24

Fecha: 31/12/2017

Partida N° 3

CÓDIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
4304	Gastos por deterioro de valor		\$ 15,865.00	
430401	Propiedades de inversión			
43040101	Edificio registrado al costo	\$ 15,865.00		
1203	Propiedades de inversión			\$ 15,865.00
120301	Bienes inmuebles			
12030104	Edificio registrado al costo v/Contabilización de deterioro de valor del edificio a causa de sismo significativo	\$ 15,865.00		
SUMAS			\$ 15,865.00	\$ 15,865.00

A detalle se observa en la Situación 1, que el importe en libros del edificio como componente de propiedades de inversión al 31 de diciembre de 2017 es de \$127,383.26 teniendo en cuenta los requerimientos de presentación según NIIF para las PYMES y la existencia de deterioro del valor de dicho activo; sin embargo al no considerar lo mencionado, el importe en libros a la fecha sería de \$143,248.26 convirtiéndose en un valor erróneo y sobrevalorado en el estado financiero.

Ahora tras realizar los ajustes respectivos en consideración a la aplicación adecuada de la medición posterior de este activo según normativa y a la existencia del deterioro del valor, se mostrará el efecto de las incidencias financieras y repercusiones fiscales al no considerar lo mencionado inicialmente.

- 1• Sobrevaloración del importe en libros del activo en forma de propiedades de inversión, por inexistencia de determinación del deterioro del valor.

(a) En consideración a lo especificado, el importe en libros del activo es de \$127,383.26 siendo información razonable en estos.

(b) Sin considerar lo especificado, el importe en libros del activo es de \$143,248.26 siendo un importe en libros sobrevalorado.

2• Índices económicos irreales por carencia de información íntegra y comparable, que es requerida en los modelos de medición.

(a) En consideración a lo especificado, el importe en libros del activo es de \$127,383.26 mostrando así información comparable y completa en relación a los componentes del modelo del costo.

(b) Sin considerar lo especificado, el importe en libros del activo es de \$143,248.26 el cual no refleja la información completa que implica su medición ni la comparabilidad de esta con la de otros estados financieros que si cumplan con las características cualitativas de estos. Por lo tanto al tomar en cuenta dicho valor como parte de los activos de la empresa, estos últimos requeridos por algunos índices económicos, se mostrarán resultados irreales que causarán análisis financieros erróneos.

3• Toma de decisiones económicas erróneas, a causa de información presentada en los estados financieros que no es fiable y útil para las decisiones.

(a) En consideración a lo especificado, el importe en libros del activo es de \$127,383.26 el cual es fiable ya que muestra información completa dentro de los límites de la importancia relativa y el costo; y es útil debido a que se ha proporcionado dentro del periodo de tiempo para influir en la toma de decisiones.

- (b) Sin considerar lo especificado, el importe en libros del activo es de \$143,248.26 siendo un valor que no refleja fiabilidad ya que no muestra información completa al no considerar la posible existencia de deterioro del valor como componente de la utilización del modelo del costo, al igual que no es útil debido a que muestra información que puede influir erróneamente en la toma de decisiones.

4• Pago indebido de impuestos, aranceles y tasas directas, respecto al monto de los activos por existencia de sobrevaloración en estos.

- (a) En consideración a lo especificado, el importe en libros del activo es de \$127,383.26 el cual se explicó que es un valor razonable en los estados financieros.

Suponiendo que este valor es el importe en libros total de propiedades de inversión y a este se le suma el resto de los activos de la empresa estimados en \$101,188.74, el monto total de los activos sería de \$228,572.00 y por ejemplo al realizar la Solicitud de Renovación de Matrícula, el arancel de Derecho de Registro de Matrícula de Empresa a pagar de acuerdo al activo de esta sería de \$262.86. Artículos 63 y 64 de la Ley del Registro de Comercio.

- (b) Sin considerar lo especificado, el importe en libros del activo es de \$143,248.26 teniendo en cuenta que es un valor erróneo por ser sobrevalorado.

Suponiendo que este valor es el importe en libros total de propiedades de inversión y a este se le suma el resto de los activos de la empresa estimados en \$101,188.74, el monto total de los activos sería de \$244,437.00 y por ejemplo al realizar la Solicitud de Renovación de Matrícula, el arancel de Derecho de Registro de Matrícula de Empresa a pagar de acuerdo al activo de esta sería de \$274.29. Artículos 63 y 64 de la Ley del Registro de Comercio.

Es importante destacar que el ejemplo es para efectos ilustrativos, ya que el importe en libros refleja solamente una parte de uno de los elementos de los estados financieros.

SUPUESTO 2: EL VALOR RAZONABLE SE PUEDE MEDIR CON FIABILIDAD

Bien inmueble: Terreno

La empresa constructora RECONSA, S.A. DE C.V. desea realizar al cierre de diciembre de 2017 la medición posterior del terreno sobre el que se encuentra cimentado el edificio adquirido el 01 de enero de 2016, es por eso que a dicha fecha se procede a aplicar la política contable correspondiente a este, verificando con antelación que el valor razonable si se puede determinar con fiabilidad y sin costo y esfuerzo desproporcionado. Por lo tanto se decidió realizar la medición aplicando el modelo del valor razonable. Párrafos (Pf.): 16.7 de Sección 16 Propiedades de Inversión de la NIIF para las PYMES (más adelante dichos párrafos corresponden a dicha normativa).

Tras recabar la información presentada por la contabilidad de la empresa respecto a activos en forma de propiedades de inversión, se confirmó que en consideración a la NIIF para las PYMES, la medición posterior del terreno al año 2016 no se ha realizado correctamente respecto a los requerimientos de medición, según también lo estipulado en la política contable, ya que tras efectuar revisiones se constata que la medición al valor razonable, no ha sido estimada de manera fiable y no presenta fundamentos de esta, además se determinó que esto influye en la medición posterior generando así incidencias financieras y fiscales. Pf.: 4.2 de Sección 4 Estado de Situación Financiera y 16.1.

Por lo tanto la empresa al estar conocedora de esto, desea conocer dichas incidencias, es por eso que se revisa la información relevante respecto a estos componentes de propiedades de inversión:

- Los terrenos y edificios son medidos inicialmente por su costo
- Los terrenos y edificios son medidos posteriormente por medio del valor razonable si este se puede medir con fiabilidad y sin costo y esfuerzo desproporcionado; caso contrario deberán ser medidos al costo menos depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas

A la vez se procede a mencionar distintas situaciones que se han determinado y que también generan incidencias en la medición posterior, las cuales se detallarán a continuación:

La entidad no ha realizado la medición posterior bajo el modelo del valor razonable donde se constate que este ha sido determinado con fiabilidad, además no presenta fundamentos de esta; por ende al hacerlo de esta manera se generan repercusiones financieras y fiscales como: Pf.: 2.7, 2.10 y 2.11 de Sección 2 Conceptos y Principios Fundamentales, además 16.7 y 16.10.

- 1• Sobrevaloración o subvaloración del importe en libros del activo en forma de propiedades de inversión, por inexistencia de las condiciones actuales del mercado según los factores de estimación a la fecha.
- 2• Índices económicos irreales por carencia de información integra y comparable, que es requerida en los modelos de medición.

3• Toma de decisiones económicas erróneas, a causa de información presentada en los estados financieros que no es fiable y útil para las decisiones.

4• Pago indebido de impuestos, aranceles y tasas directas respecto al monto de los activos, por existencia de sobrevaloración o subvaloración en estos, dependiendo de los factores de estimación a la fecha.

Desarrollo

Al 31 de diciembre del 2017 la empresa desea realizar la medición posterior y lo siguiente:

Se retoma de los estados financieros presentados al 31 de diciembre del 2016, el importe en libros de \$67,830.00 correspondiente al terreno sobre el que se encuentra cimentado un edificio, para fines de plusvalía, como resultado de la medición posterior según el modelo del valor razonable.

BIEN INMUEBLE	
Terreno	
Importe en libros 2016	
\$	67,830.00

Ahora se realiza la medición posterior al final del ejercicio contable 2017, según el cumplimiento de la política contable se utiliza el modelo del valor razonable con cambios en resultados, luego de verificar que este se puede medir con fiabilidad y sin costo y esfuerzo desproporcionado; este se estima por medio de un perito valuador, el cual presenta un reporte de la valorización interna realizada respecto a los bienes de igual o similar condición al bien

respectivo. A la vez la empresa confirma e informa que a la fecha en la zona de ubicación del activo se encuentran construyendo un hotel y un centro comercial. Pf.: 16.1 y 11.27

Por lo tanto se presenta el detalle de la medición del valor razonable al 2017, por medio del perito valuador, como fundamento correspondiente a dicha fecha, tras chequear las características del bien y considerando los cambios del entorno generadores de plusvalía, en un aumento del 12% aproximadamente.

FUENTES DE COTIZACIONES DE BIENES RAÍCES	ACTIVO IDÉNTICO O SIMILAR	CARACTERÍSTICAS COMUNES		COSTO TOTAL		PORCENTAJE DE APROXIMACIÓN A VALOR RAZONABLE
		UBICACIÓN/EN TORNO	TAMAÑO	PRECIO Y GASTOS ATRIBUIBLES		
HyC Asesores de Bienes Raíces	Terreno	Orilla de carretera	620m2	Precio	\$ 76,000.00	129%
				Gastos notariales	\$ 1,520.00	
				IVA capitalizable	\$ 197.60	
				Impuesto por Transferencia de Bienes Raíces	\$ 1,422.86	
				Registro de la Propiedad Raíz e Hipoteca	\$ 478.80	
				Gastos por cercado y limpieza	\$ 300.00	
				\$ 79,919.26		
IMMOBILIARE	Terreno	Orilla de carretera	600m2	Precio	\$ 74,100.00	129%
				Gastos notariales	\$ 2,964.00	
				IVA capitalizable	\$ 385.32	
				Impuesto por Transferencia de Bienes Raíces	\$ 1,365.86	
				Registro de la Propiedad Raíz e Hipoteca	\$ 466.83	
				Gastos por cercado y limpieza	\$ 400.00	
				\$ 79,682.01		
Bienes Raíces REDBR	Terreno	Aledaño a Centro Comercial El Faro y Hotel Villa Española	563m2	Precio	\$ 75,440.00	128%
				Gastos notariales	\$ 1,508.80	
				IVA capitalizable	\$ 196.14	
				Impuesto por Transferencia de Bienes Raíces	\$ 1,406.06	
				Registro de la Propiedad Raíz e Hipoteca	\$ 475.27	
				Gastos por cercado y limpieza	\$ 300.00	
				\$ 79,326.27		
A&M Asesores	Terreno	Aledaño a Hotel Camino	600m2	Precio	\$ 73,000.00	125%
				Gastos notariales	\$ 2,190.00	
				IVA capitalizable	\$ 284.70	
				Impuesto por Transferencia de Bienes Raíces	\$ 1,332.86	
				Registro de la Propiedad Raíz e Hipoteca	\$ 459.90	
				Gastos por cercado y limpieza	\$ 450.00	
				\$ 77,717.46		
GVA Ingenieros y Arquitectos, S.A. DE C.V.	Terreno	Aledaño a Hotel Paradise	545m2	Precio	\$ 72,500.00	126%
				Gastos notariales	\$ 2,900.00	
				IVA capitalizable	\$ 377.00	
				Impuesto por Transferencia de Bienes Raíces	\$ 1,317.86	
				Registro de la Propiedad Raíz e Hipoteca	\$ 456.75	
				Gastos por cercado y limpieza	\$ 390.00	
				\$ 77,941.61		
Bienes Raíces Immo	Terreno	Orilla de carretera y zona residencial	555m2	Precio	\$ 78,600.00	135%
				Gastos notariales	\$ 2,358.00	
				IVA capitalizable	\$ 306.54	
				Impuesto por Transferencia de Bienes Raíces	\$ 1,500.86	
				Registro de la Propiedad Raíz e Hipoteca	\$ 495.18	
				Gastos por cercado y limpieza	\$ 350.00	
				\$ 83,610.58		

La plusvalía adicional al año 2017 se considera en un aumento estimado en \$11,500.00 respecto al valor de transacción del terreno a finales del año 2016, adquirido por RECONSA, S.A. DE C.V. en enero del mismo año.

Tras el estudio se estimó el valor razonable de la propiedad de inversión al 31 de diciembre de 2017 en \$79,326.27 y se considera que el importe en libros al final del año 2016 fue de \$67,830.00, obteniendo así una ganancia.

Valor razonable al 31/12/2017	\$	79,326.27
Valor del costo del terreno al 31/12/2016	\$	67,830.00
Ganancia/Pérdida	\$	11,496.27

Luego se realiza el registro contable, retomando lo mencionado anteriormente:

Fecha: 31/12/2017		Partida N° 1		
CÓDIGO	CUENTA	PARCIAL	DEBE	HABER
1203	Propiedades de inversión		\$ 11,496.27	
120301	Bienes inmuebles			
12030101	Terreno registrado al valor razonable	\$ 11,496.27		
610102	Ganancias			\$ 11,496.27
61010203	Ganancias por cambio en valor razonable v/ Medición posterior según valor razonable con cambios en resultados, del terreno a diciembre de 2017.	\$ 11,496.27		
SUMAS			\$ 11,496.27	\$ 11,496.27

A detalle se observa en la Situación 2, que el importe en libros del terreno como componente de propiedades de inversión al 31 de diciembre de 2017 es de \$79,326.27 considerando esencialmente los requerimientos de presentación y medición según NIIF para las PYMES, validando que dicho valor razonable es fiable y medido sin costo y esfuerzo desproporcionado, según los fundamentos de medición del importe estimado, dando fe de no estar

este sobrevalorado o subvalorado del valor real correspondiente en el estado financiero; sin embargo al no considerar lo mencionado, el importe en libros a la fecha sería de \$67,830.00 convirtiéndose en un valor erróneo y subvalorado en el estado financiero; este último solamente con fines de mostrar y ejemplificar lo siguiente.

Ahora tras realizar los ajustes respectivos en consideración a la aplicación adecuada de la medición posterior de este activo según normativa, se mostrará el efecto de las incidencias financieras y repercusiones fiscales al no considerar lo mencionado inicialmente.

1• Subvaloración del importe en libros del activo en forma de propiedades de inversión, por inexistencia de las condiciones actuales del mercado según los factores de estimación a la fecha.

(a) En consideración a lo especificado, el importe en libros del activo es de \$79,326.27 siendo un valor razonable, es decir no se encuentra ni sobrevalorado ni subvalorado.

(b) Sin considerar lo especificado, el importe en libros del activo es de \$67,830.00 siendo un importe en libros subvalorado, según las condiciones de mercado.

2• Índices económicos irreales por carencia de información íntegra y comparable, que es requerida en los modelos de medición.

(a) En consideración a lo especificado, el importe en libros del activo es de \$79,326.27 el cual tiene inmerso los factores de medición del modelo del valor razonable y por ende es un valor o información sujeta a comparabilidad.

(b) Sin considerar lo especificado, el importe en libros del activo es de \$67,830.00 el cual no refleja la información completa y fiable que requiere su medición, por lo tanto no puede ser comparable con la de otros estados financieros que si cumplan las

características cualitativas de estos. Por lo tanto al tomar en cuenta dicho valor como parte de los activos de la empresa, estos últimos requeridos por algunos índices económicos, se mostrarán resultados irreales que causarán análisis financieros erróneos.

3• Toma de decisiones económicas erróneas, a causa de información presentada en los estados financieros que no es fiable y útil para las decisiones.

(a) En consideración a lo especificado, el importe en libros del activo es de \$79,326.27 el cual es fiable ya que muestra información completa dentro de los límites de la importancia relativa y el costo; y es útil debido a que se ha proporcionado dentro del periodo de tiempo para influir en la toma de decisiones.

(b) Sin considerar lo especificado, el importe en libros del activo es de \$67,830.00 y no refleja fiabilidad ya que no muestra información completa al no considerar las condiciones reales del mercado a la fecha de medición, así como no es útil debido a que muestra información que puede influir erróneamente en la toma de decisiones.

4• Pago indebido de impuestos, aranceles y tasas directas respecto al monto de los activos, por existencia de sobrevaloración o subvaloración en estos, dependiendo de los factores de estimación a la fecha.

(a) En consideración a lo especificado, el importe en libros del activo es de \$79,326.27 el cual se explicó que es un valor razonable en los estados financieros.

Suponiendo que este valor es el importe en libros total de propiedades de inversión y a este se le suma el resto de los activos de la empresa estimados en \$101,188.74, el monto total de los activos sería de \$180,515.01 y por ejemplo al realizar la Solicitud de

Renovación de Matrícula, el arancel de Derecho de Registro de Matrícula de Empresa a pagar de acuerdo al activo de esta sería de \$262.86. Artículos 63 y 64 de la Ley del Registro de Comercio.

- (b) Sin considerar lo especificado, el importe en libros del activo es de \$67,830.00 teniendo en cuenta que es un valor erróneo por estar subvalorado en los estados financieros.

Suponiendo que este valor es el importe en libros total de propiedades de inversión y a este se le suma el resto de los activos de la empresa estimados en \$101,188.74, el monto total de los activos sería de \$169,018.74 y por ejemplo al realizar la Solicitud de Renovación de Matrícula, el arancel de Derecho de Registro de Matrícula de Empresa a pagar de acuerdo al activo de esta sería de \$262.86. Artículos 63 y 64 de la Ley del Registro de Comercio. El cual no varía del arancel del (a), pero por el cual podría repercutir en una multa o sanción hacia la empresa, por presentar estados financieros con valores que no reflejan la realidad de la empresa y que además subestimaron la acreditación del CNR y la DYGESTIC.

Es importante destacar que el ejemplo es para efectos ilustrativos, ya que los importes descritos son de diferente periodo, pero uno presenta la fiabilidad de la medición posterior al valor razonable según normativa, mientras que el otro no, el cual es el objetivo de la ejemplificación.

Ahora tras ilustrar ambas situaciones que podrían ocurrir en la estimación de la medición posterior de propiedades de inversión, se puede observar que la metodología de estimación del año

2016 con relación a la del año 2017 donde se considera en su totalidad lo estipulado en la normativa NIIF para las PYMES, difiere considerablemente en cada fecha sobre la que se informa.

En la siguiente cédula se presenta el detalle del activo mencionado, así como la integración de este.

Cédula de propiedades de inversión al 31/12/2017.

PROPIEDADES DE INVERSIÓN												
PROPIEDADES DE INVERSIÓN REGISTRADAS AL COSTO MENOS LA DEPRECIACIÓN Y EL DETERIORO DEL VALOR ACUMULADAS AL 31/12/2017												
N°	CÓDIGO	PROPIEDADES	FECHA DE ADQUISICIÓN	IMPORTE EN LIBROS AÑO 2016	AÑO 2017							IMPORTE EN LIBROS
					VALOR RESIDUAL	VIDA ÚTIL RESTANTE	AÑOS EN USO	DEPRECIACIÓN ANUAL	DETERIORO DE VALOR			
1	RECONSA-1516-2016-01	EDIFICIO	1/1/2016	\$ 151,206.50	\$ -	19	2	\$ 7,958.24	\$ 15,865.00		\$ 127,383.26	
PROPIEDADES DE INVERSIÓN REGISTRADAS AL VALOR RAZONABLE CON CAMBIOS EN RESULTADOS AL 31/12/2017												
N°	CÓDIGO	PROPIEDADES	FECHA DE ADQUISICIÓN	IMPORTE EN LIBROS AÑO 2016	AÑO 2017							IMPORTE EN LIBROS
					VALOR RESIDUAL	VIDA ÚTIL RESTANTE	AÑOS EN USO	DEPRECIACIÓN ANUAL	DETERIORO DE VALOR	CAMBIO EN VALOR RAZONABLE		
2	RECONSA-1516-2016-02	TERRENO	1/1/2016	\$ 67,830.00	N/A	ilimitada	2	Indepreciable por vida útil ilimitada	Indeteriorable	\$ 11,496.27	\$ 79,326.27	
TOTALES				\$ 219,036.50							\$ 206,709.53	

Paso No. 2: Desarrollo de síntesis sobre la aplicación de la medición posterior de los activos en estudio.

En el desarrollo de la adecuada aplicación de la medición posterior de los activos en forma de propiedades de inversión, se determinó la siguiente síntesis:

Es necesario el reconocimiento y registro apropiado de la medición inicial para aplicar de forma adecuada la medición posterior con base a la NIIF para las PYMES, ya que esta se realiza con el objetivo de presentar razonablemente las cifras en los estados financieros, para que sean útiles a los usuarios y a la administración en la toma de decisiones y pago de impuestos, fomentar la inversión de nuevos accionistas y adquirir financiamiento de la banca o créditos de los proveedores.

Por lo tanto a detalle se observa en la Situación 1, que el importe en libros del edificio como componente de propiedades de inversión al 31 de diciembre de 2017 es de \$127,383.26 considerando los requerimientos de presentación según NIIF para las PYMES y la existencia de deterioro del valor de dicho activo; sin embargo al no considerar lo mencionado, el importe en libros a la fecha sería de \$143,248.26 convirtiéndose en un valor erróneo y sobrevalorado en el estado financiero. Y en la Situación 2 se observa que el importe en libros del terreno como componente de propiedades de inversión al 31 de diciembre de 2017 es de \$79,326.27 considerando esencialmente los requerimientos de presentación según NIIF para las PYMES y validando que dicho valor es fiable y medido sin costo y esfuerzo desproporcionado, según los fundamentos de medición del importe estimado, sin estar este sobrevalorado o subvalorado del valor real correspondiente en el estado financiero.

Es así como se verifica en efecto la mención de las incidencias financieras y repercusiones fiscales de la medición posterior del activo en estudio.

CONCLUSIONES

- La mayoría de las empresas constructoras han adoptado como marco de referencia la NIIF para las PYMES, por ende están obligados a aplicar dicha normativa; motivando a los contadores a mantenerse actualizados de los cambios en la norma y las aplicaciones que faciliten su trabajo y la presentación razonable de las cifras en los estados financieros.
- El contador que presta sus servicios en las empresas constructoras considera que las áreas de conocimiento más importantes sobre la cual debe tener mayor dominio y que le es útil en el desarrollo de sus funciones contables es sobre la normativa NIIF para las PYMES y el Código Tributario.
- La mayoría de los contadores consideran que la principal circunstancia que provoca en las empresas constructoras una incidencia financiera y fiscal relacionada a la NIIF para las PYMES, es la falta de información razonable en los estados financieros, que conlleva a una mala toma de decisiones.
- Realizar una adecuada medición posterior de los recursos en estudio, para la presentación de los estados financieros es un trabajo muy importante del contador y la administración; ya que es muy decisivo para tomar las mejores decisiones e identificar las incidencias financieras y fiscales que conllevan aplicarla.

- Los contadores de las empresas constructoras consideran que el principal beneficio de aplicar la NIIF para las PYMES como marco de referencia técnico en la medición posterior, es el diferimiento de impuesto y la armonización de la base financiera y fiscal.

- Existe un desinterés por parte de los contadores de las empresas constructoras en adquirir nuevos conocimientos frente a los cambios que se van generando día a día, lo que no les abona a tener un criterio contable apropiado y mejorar su capacidad de análisis frente a los hechos económicos que se les presentan.

- Los contadores consideran de mucha utilidad, contar con una guía que les oriente y ejemplifique diversas situaciones de la medición posterior de los activos en forma de cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles, mostrando las incidencias financieras y fiscales que conlleva aplicar apropiadamente la medición posterior según la NIIF para las PYMES.

RECOMENDACIONES

A las empresas constructoras se recomienda:

- Envíen al contador a capacitaciones periódicas sobre la aplicación de normativa técnica y legal aplicable a la actividad económica de la entidad, primordialmente cuando hay cambios esenciales que tengan efectos financieros y fiscales en la adopción de las actualizaciones o modificaciones.

A los contadores que trabajan bajo dependencia laboral en las empresas constructoras se recomienda:

- Fomenten el interés en la educación continua de la profesión contable a fin de ser más eficiente y competitivo en el desempeño de sus funciones.
- Consideren los aspectos relevantes que le permitan aplicar de forma apropiada la medición posterior de los recursos en estudio para presentar información fiable a la administración.
- Se recomienda la utilización de la guía presentada en este trabajo de investigación, ya que brinda orientación y facilita la comprensión a través de ejemplos, donde se muestran las incidencias financieras y fiscales que conlleva aplicar la medición posterior de los recursos en estudio.

A las instituciones educativas y formación profesional en el área contable se recomienda:

- Mantener planes de educación y formación para que los futuros profesionales y contadores que se desempeñan en las diferentes empresas adquieran los conocimientos necesarios para ser competentes en el mercado laboral.

- Apliquen de forma oportuna los cambios realizados en la normativa técnica y las diferentes áreas de conocimiento que complementan la formación profesional del contador.

BIBLIOGRAFÍA

Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. Ley de Registro de Comercio. Diario Oficial N° 44. Decreto N° 271. Fecha de Publicación: 05/03/1973.

Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. Ley de Impuesto sobre La Renta. Diario Oficial N° 242. Decreto N° 134. Fecha de Publicación: 21/12/1991.

Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. Reglamento de la Ley de Impuesto sobre La Renta. Diario Oficial N° 235. Decreto N° 101. Fecha de Publicación: 21/12/1992.

Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. Código Tributario. Diario Oficial N° 241. Decreto N° 230. Fecha de Publicación: 22/12/2000

Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. Código de Comercio. Diario Oficial N° 140. Decreto N° 671. Fecha de Publicación: 31/07/1970.

Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. (Diciembre de 1986). Ley de Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raices. Decreto N° 552. Diario Oficial N° 239. Fecha de Publicación: 22/12/1986 Pág.: 22.

CONSTRUMÁTICA. (2016). Obtenido de CONSTRUMATICA WEB SITE:

www.construmatica.com

EDUCACONTA. (2011). Obtenido de Educaconta Web Site: www.educonta.com

Fundación IASC. (2010-5). Material de formación sobre la NIIF para las PYMES.

En IASC, *Modulo de formación sobre la NIIF para las PYMES*. London: IASC Foundation.

International Accounting Standar Board (IASB, C. d. 2016). Norma Internacional de Informacion Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades. London, Inglaterra: IFRS Foundation.

International Accounting Standar Board (IASB) Norma Internacional de Información Financiera, versión completa. London, Inglaterra.

ANEXOS

Anexo N° 1: Listado de Empresas Constructoras del Municipio de Antigua Cuscatlán

Anexo N° 2: Cuestionario

Anexo N° 3: Tabulación y Análisis de Resultados

Anexo N° 4: Resumen de Incidencias Financieras e Incidencias Fiscales

ANEXO N° 1

Listado de Empresas Constructoras del Municipio de Antigua Cuscatlán

EMPRESAS SEGÚN ALCALDIA	DIRECCIÓN	1	2
CONSTRUASFALTOS, S.A. DE C.V.	RESIDENCIAL BOSQUES DE SANTA ELENA I, CALLE BOULEVARD SUR, NUMERO 460, SANTA ELENA	X	
CONSTRUCCIONES CONTENTAS, S.A. DE C.V.	CENTRO COMERCIAL ATRIUM PLAZA, CUERPO C, 2 NIVEL LOCAL # 21, SANTA ELENA		
CONSTRUCCIONES EN CONCRETO Y ACERO, S.A. DE C.V.	ZONA 02, ZONA INDUSTRIAL SANTA ELENA, POLIGONO A, CALLE CHAPARRASTIQUE, NUMERO 04, SANTA ELENA		X
CONSTRUCCIONES Y AGRICULTURA, S.A. DE C.V.	COND. COLONIAL, Calle DEL MEDIT. Bulevar LA SULTANA , Numero 111 NIVEL 1		
CONSTRUCCIONES Y ASESORIAS, S.A. DE C.V.	ZONA 01, COLONIA JARDINES DE GUADALUPE, POLIGONO O, AVENIDA RIO AMAZONAS, NÚMERO 10		
CONSTRUCCIONES Y PROYECTOS DIVERSOS S. A. DE C. V.	ZONA 03, COLONIA URBANIZACION JARDINES DE LA HACIENDA., BLOCK G, CALLE EL PEDREGAL, No. 26	X	
CONSTRUCCIONES Y SERVICIOS SERPAS S.A. DE C.V. (CERRAJERIA AMAYA)	SAN SALVADOR, AVENIDA OLIMPICA N° 3008, FRENTE A SUPER SELECTOS GIGANTE		
CONSTRUCTORA CAPRICORNIO S.A DE C.V	COL. JARDINES DE GUADALUPE, POL. O, AV. RIO AMAZONAS, NÚMERO 10		
CONSTRUCTORA DIAZ SANCHEZ, S.A. DE C.V.	ZONA 02, COLONIA RESIDENCIAL BOSQUES DE SANTA ELENA I, POLIGONO A, CALLE JUCUARAN, NÚMERO 13	X	
CONSTRUCTORA LA CEIBA, S.A. DE C.V.	SAN SALVADOR, AVENIDA OLIMPICA N° 3008, FRENTE A SUPER SELECTOS GIGANTE		
CONSTRUCTORA ORION S.A DE C.V	ZONA INDUSTRIAL SANTA ELENA, POLIGONO A, CALLE CHAPARRASTIQUE, NÚMERO 13-A		
TERRACERIA, TOPOGRAFIA Y CONSTRUCCION, S.A. DE C.V.			
DESARROLLOS VERANDA	CEIBA DE GUADALUPE, CALLE EL ESPINO, N° 10 (ATRAS DE COLEGIO EMILIANI)	X	X
DUEÑAS HERMANOS LIMITADA	ZONA INDUSTRIAL SANTA ELENA, POLIGONO A, CALLE CHAPARRASTIQUE, NUMERO 04		X
FREYSSINET EL SALVADOR SISTEMAS DE CONST., S.A. DE C.V.			X
INGENYARSE, S.A. EC.V.			X
SCON INGENIEROS, S.A. DE C.V.	ZONA 03, COLONIA URBANIZACION JARDINES DE CUSCATLAN, POLIGONO C, CALLE L-3, AVENIDA L-A, NÚMERO 01		X
INVERSIONES TECNICAS, S.A. DE C.V.	EDIF. DELCA 3A. PTA. CALLE PARALELA NORTE # 17 BLVD. Y RES. LOS PRÓCERES		X
INVERSIONES Y PROYECTOS MORALES Y M	CALLE TEPE AGUA POL. L-5 BOLCK X CASA #5 CUIDAD MERLIOT ANTIGUO CUSCATLAN LA LIBERTAD		X
CONSTRUCTORA DISA	CALLE NO. 6, CASA #5. RES. LOMAS DE SAN FRANCISCO, ANTIGUO CUSCATLÁN		X
RAMIREZ SANCHEZ ASOCIADOS, S.A. DE C.V.			

- 1 ENCONTRADO EN DIRECTORIO DIGESTYC
 - 2 ENCONTRADO EN DIRECTORIO DE ASOCIADOS - CASALCO



ENCUESTA DIRIGIDA A LOS CONTADORES QUE PRESTAN SUS SERVICIOS EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS DEL MUNICIPIO DE ANTIGUO CUSCATLÁN.

“INCIDENCIA FINANCIERA DE LA MEDICIÓN POSTERIOR DE CUENTAS POR COBRAR, PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, ACTIVOS INTANGIBLES Y PROPIEDADES DE INVERSIÓN DE LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS DEL MUNICIPIO DE ANTIGUO CUSCATLÁN Y SU REPERCUSIÓN FISCAL EN CONSIDERACIÓN A LA NIIF PARA LAS PYMES”

Objetivo General de la Investigación: Representar un proceso que oriente al contador público y futuro profesional sobre las herramientas técnicas necesarias para la adecuada aplicación de la medición posterior en las cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, activos intangibles y propiedades de inversión para atender las incidencias fiscales y financieras que demanden las entidades que apliquen estas alternativas en el ámbito empresarial.

Objetivo del Instrumento: Obtener información de fuentes primarias sobre el análisis realizado al preparar las cifras plasmadas en los estados financieros que permita validar la necesidad de una guía para la adecuada medición posterior de los recursos en estudio, identificando oportunamente las incidencias financieras y fiscales que conllevan.

Indicaciones: Marque con una “X” la respuesta que se asemeje a su realidad, complemente la respuesta en caso de ser necesario.

La información proporcionada por su persona es estrictamente confidencial, utilizada con fines investigativos, con el propósito de generar conocimiento útil para el contador que se desempeña en el sector construcción.

CUESTIONARIO

1. ¿Qué marco de referencia técnico ha adoptado la empresa en que labora para preparar sus estados financieros?

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> 1. Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para Pymes) | <input type="checkbox"/> 2. Normas de Contabilidad Financiera (NCF) |
| <input type="checkbox"/> 3. Norma Internacional de Información Financiera (NIIF completas) | <input type="checkbox"/> 4. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) |
| <input type="checkbox"/> 5. Otro (Especifique): _____ | |

2. ¿Cuánto tiempo de experiencia posee prestando servicios contables?

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> 1. Menos de un año | <input type="checkbox"/> 2. De 3 a menos de 5 años |
| <input type="checkbox"/> 3. De 1 a menos de 3 años | <input type="checkbox"/> 4. De 5 años en adelante |

3. ¿Cuál de las siguientes áreas de conocimiento considera la más importante para identificar las incidencias financieras y fiscales de la medición posterior de los recursos con que cuenta? (Puede marcar una o más opciones).

- | | | |
|---|---|--|
| <input type="checkbox"/> 1. NIIF para PYMES | <input type="checkbox"/> 2. Ratios Financieros | <input type="checkbox"/> 3. Ley del Impuesto sobre la Renta |
| <input type="checkbox"/> 4. NIIF Completas | <input type="checkbox"/> 5. Código Tributario | <input type="checkbox"/> 6. Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles Corporales y Prestación de Servicios |
| <input type="checkbox"/> 7. COSO | <input type="checkbox"/> 8. Otros. Especifique: _____ | |

4. ¿Considera que la medición posterior de las cuentas por cobrar según la NIIF para las PYMES permite medir las cuentas por cobrar al Valor Razonable, debido a la incobrabilidad que puede existir en la empresa?

- | | |
|--------------------------------|--------------------------------|
| <input type="checkbox"/> 1. Si | <input type="checkbox"/> 2. No |
|--------------------------------|--------------------------------|

5. ¿Cuál de los siguientes enunciados considera que incluye la medición posterior aplicable a las propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión? (Marque una opción).

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> 1. Costo Amortizado / Valor Razonable, Deterioro de Valor | <input type="checkbox"/> 2. Costo menos depreciación acumulada |
| <input type="checkbox"/> 3. Costo Amortizado, Deterioro de Valor | <input type="checkbox"/> 4. Estimación para Cuentas Incobrables |
| <input type="checkbox"/> 5. Otro (Especifique): _____ | |

6. ¿Cuál de los siguientes enunciados considera que incluye la medición posterior aplicable a los activos intangibles? (Marque una opción).

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> 1. Costo Amortizado / Valor Razonable, Deterioro de Valor | <input type="checkbox"/> 2. Costo menos depreciación acumulada |
| <input type="checkbox"/> 3. Costo Amortizado, Deterioro de Valor | <input type="checkbox"/> 4. Costo menos amortización acumulada |
| <input type="checkbox"/> 5. Otro (Especifique): _____ | |

7. ¿Qué grado de importancia tendría para los contadores realizar una adecuada medición posterior de los recursos en la presentación de las cifras en los estados financieros?

- | | |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> 1. Muy importante | <input type="checkbox"/> 2. Importante |
| <input type="checkbox"/> 3. Poco importante | <input type="checkbox"/> 4. Nada importante |

¿Por qué?: _____

8. ¿Cuándo considera necesario que se debe reconocer contablemente una estimación para cuentas incobrables?

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> 1. Al momento que se identifica | <input type="checkbox"/> 2. Según lo establezcan las políticas de la empresa |
| <input type="checkbox"/> 3. Luego de haber realizado las gestiones necesarias de cobro y no se haber obtenido ningún resultado | <input type="checkbox"/> 4. Al evaluar la situación actual de los activos y los beneficios futuros esperados |

¿Por qué?: _____

9. ¿Qué tan conveniente estima poseer políticas contables para evaluar y reconocer las pérdidas por deterioro de valor de las cuentas por cobrar, propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles?

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> 1. Muy conveniente | <input type="checkbox"/> 2. Conveniente |
| <input type="checkbox"/> 3. Poco conveniente | <input type="checkbox"/> 4. Nada conveniente |

10. ¿En que circunstancia considera que se pueden identificar una incidencia financiera referente a revaluaciones de las propiedades, planta y equipo ó propiedades de inversión dentro de la empresa? (Puede marcar más de una opción)

- | | |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> 1. Cuando la vida económica de los activos es mayor al valor en libros reflejado en la contabilidad. | <input type="checkbox"/> 2. Cuando los inmuebles de la compañía suben de valor por su ubicación geográfica. |
| <input type="checkbox"/> 3. Cuando se cuenta con activos que no reflejan razonablemente su valor en los Estados Financieros. | <input type="checkbox"/> 4. Cuando se considera que puede ser vendido un activo a un mayor o menor valor |

¿Por qué?: _____

11. ¿Por qué considera necesario reconocer, medir y amortizar de forma uniforme y sistemática los activos intangibles que posee la empresa? (Puede marcar más de una opción)

1. Porque se debe reconocer el desgaste de los intangibles. 2. Porque tienen vida útil limitada
3. Porque la información presentada en los Estados Financieros es razonable y útil para la toma de decisiones. 4. No se deben amortizar ya que poseen vida útil ilimitada
5. Otro (Especifique): _____

12. Marque con una X las opciones que considera que el contador puede reconocer como un activo intangible:

1. Software de Diseño 2. Sistemas Operativos 3. Permisos especiales
4. Licencias informáticas 5. Herramientas ofimáticas 6. Todos los activos intangibles deben contabilizarse
7. Concesiones 8. Patentes y Marcas 9. Otro (Especifique): _____

13. ¿Qué tan decisivo se vuelve en la toma de decisiones, contar con una adecuada aplicación de la medición posterior de los recursos de la empresa, identificando las incidencias financieras y fiscales?

1. Muy decisivo 2. Decisivo
3. Poco decisivo 4. Nada decisivo

14. Marque con una X aquellas opciones que no pueden ser reconocidas como activo intangible:

1. Software de Diseño 2. Sistemas Operativos 3. Permisos especiales
4. Licencias informáticas 5. Herramientas ofimáticas 6. Todos los activos intangibles deben contabilizarse
7. Concesiones 8. Patentes y Marcas 9. Otro (Especifique): _____

15. ¿Qué tan relevante considera la presentación de las cifras en los Estados Financieros sin una adecuada medición posterior de los recursos en estudio?

1. Muy relevante 2. Relevante
3. Poco relevante 4. Nada relevante

16. ¿Cuáles de las siguientes circunstancias según su criterio provocan en las empresas constructoras una incidencia financiera o fiscal relacionada con la NIIF para las PYMES?

1. Realización inadecuada de la medición posterior de las cuentas en estudio. 2. Mala toma de decisiones debido a falta de información razonable en los Estados Financieros.
3. Falta de aplicación de la medición posterior de las cuentas en estudio. 4. Falta de implementación de las políticas contables de los activos.
5. Cuentas por cobrar sobrevaloradas y lentas recuperaciones de cartera. 6. Otra (Especifique): _____

17. ¿Qué beneficios fiscales considera que son aprovechados al utilizar la medición posterior de las cuentas en estudio bajo la normativa NIIF para las PYMES?

- | | |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> 1. Las NIIF para las PYMES buscan que las empresas paguen menos impuestos. | <input type="checkbox"/> 2. Permiten el diferimiento de impuestos y busca armonizar la base técnica y fiscal. |
| <input type="checkbox"/> 3. Permite realizar ajustes que evitan que las empresas paguen más impuestos | <input type="checkbox"/> 4. No hay beneficios fiscales |
| <input type="checkbox"/> 5. Otro (Especifique): _____ | |

18. ¿Qué causas considera usted que influyen en que los contadores utilicen inadecuadamente el marco de referencia NIIF para las PYMES, para realizar la medición posterior de los recursos en estudio? (Puede marcar más de una opción)

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> 1. Falta de criterio contable y análisis de la información. | <input type="checkbox"/> 2. Falta de regulación del Consejo de Vigilancia para la Profesión de la Contaduría Pública |
| <input type="checkbox"/> 3. Desinterés en adquirir conocimientos para la aplicación de las NIIF para las PYMES | <input type="checkbox"/> 4. Las empresas constructoras no aplican esta normativa técnica |
| <input type="checkbox"/> 5. Otro (Especifique): _____ | |

19. ¿Qué grado de utilidad representa para usted, contar con una guía que le oriente y ejemplifique diversas situaciones de medición posterior de las cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles; y le permita realizar un análisis de las incidencias financieras y fiscales?

- | | |
|---------------------------------------|---------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> 1. Muy útil | <input type="checkbox"/> 2. Útil |
| <input type="checkbox"/> 3. Poco útil | <input type="checkbox"/> 4. Nada útil |

TABULACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS

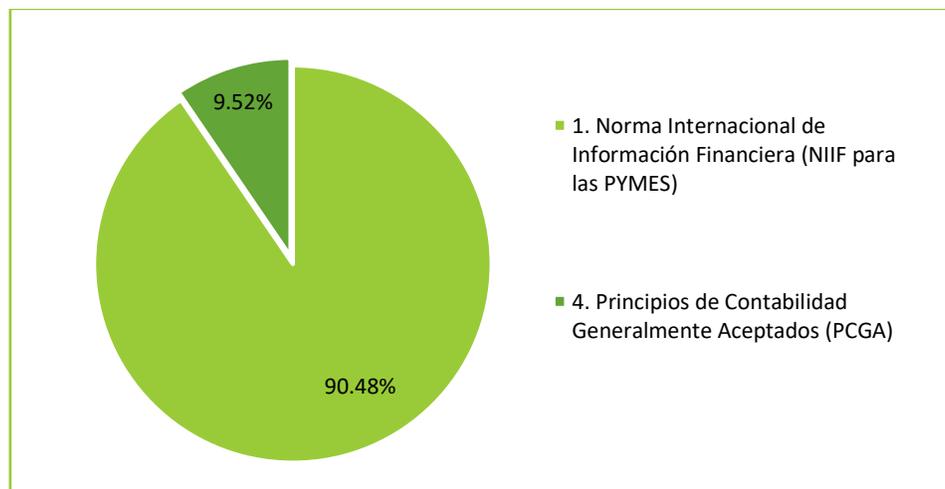
Pregunta N° 1

¿Qué marco de referencia técnico ha adoptado la empresa en que labora para preparar sus estados financieros?

Objetivo: Conocer si las entidades han adoptado un marco de referencia para preparar su información financiera.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Norma Internacional de Información Financiera (NIIF para las PYMES)	19	90.48%
2. Normas de Contabilidad Financiera (NCF)	0	0.00%
3. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF Completas)	0	0.00%
4. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)	2	9.52%
5. Otros	0	0.00%
TOTAL	21	100%

Gráfico N° 1



Análisis: Se observa que la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, es la más utilizada por las empresas constructoras para elaborar la información presentada en los estados financieros.

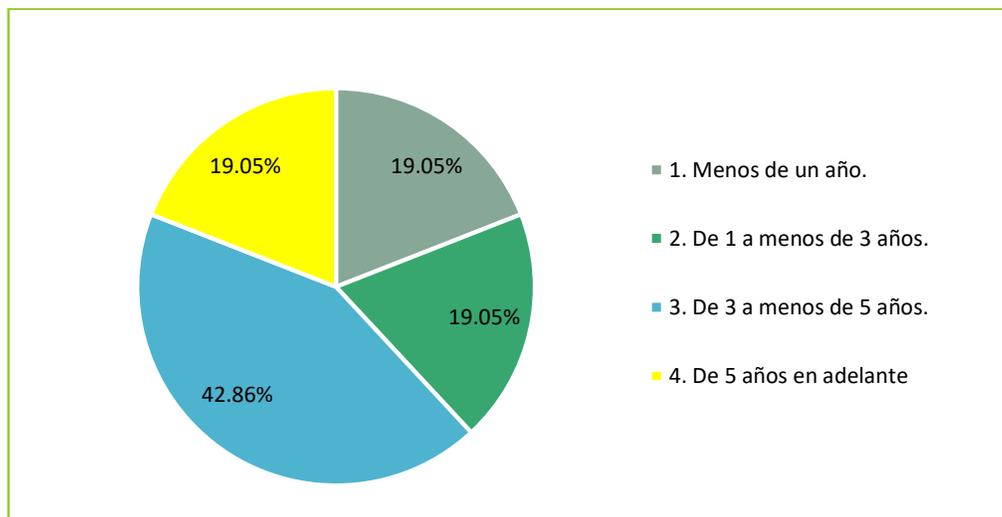
Pregunta N° 2

¿Cuánto tiempo de experiencia posee prestando servicios contables?

Objetivo: Conocer el tiempo de experiencia del contador bajo dependencia laboral de la empresa constructora.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Menos de un año.	4	19.05%
2. De 1 a menos de 3 años.	4	19.05%
3. De 3 a menos de 5 años.	9	42.86%
4. De 5 años en adelante	4	19.05%
TOTAL	21	100.00%

Gráfico N° 2



Análisis: El 42.86% de los encuestados posee de 3 a menos de 5 años de experiencia prestando servicios contables, esto significa que la mayoría de los profesionales poseen conocimientos aceptables sobre la aplicación de la normativa técnica.

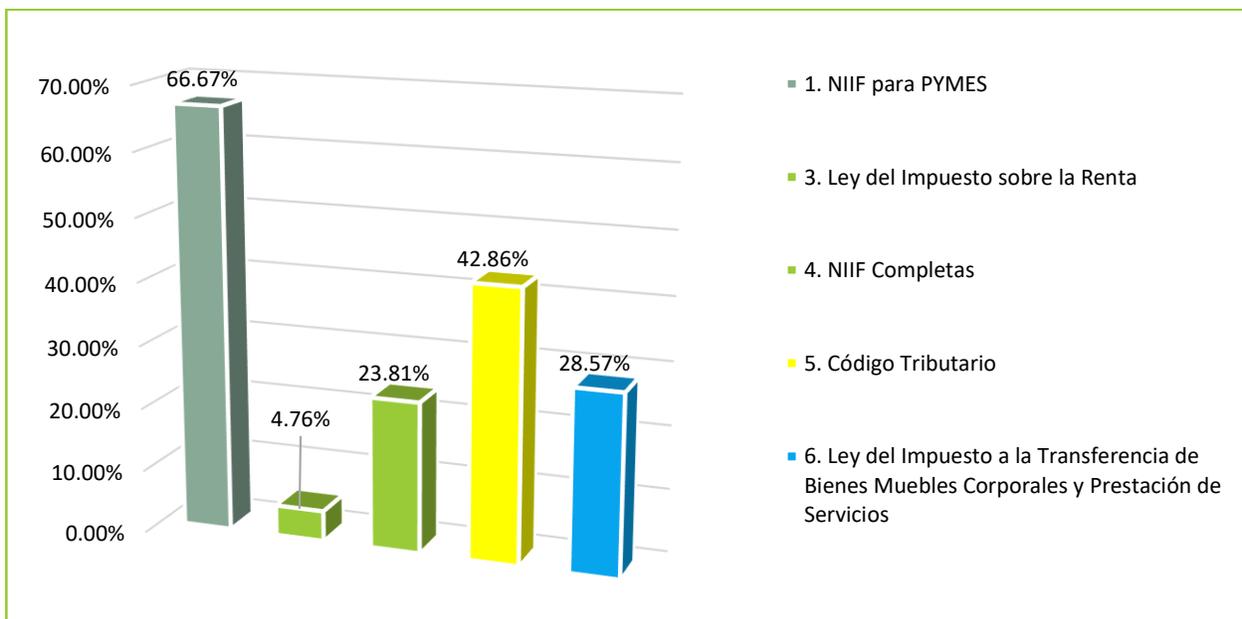
Pregunta N° 3

¿Cuál de las siguientes áreas de conocimiento considera la más importante para identificar las incidencias financieras y fiscales de la medición posterior de los recursos con que cuenta la empresa? (Puede marcar una o más opciones).

Objetivo: Identificar las áreas de conocimiento que el contador público considera importante en el desempeño de la profesión.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. NIIF para PYMES	14	66.67%
2. Ratios Financieros	4	19.05%
3. Ley del Impuesto sobre la Renta	1	4.76%
4. NIIF Completas	5	23.81%
5. Código Tributario	9	42.86%
6. Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles Corporales y Prestación de Servicios	6	28.57%
7. COSO	2	9.52%
8. Otros	0	0.00%

Gráfico N° 3



Análisis: Según los encuestados las áreas de conocimiento más importantes para la identificación de las incidencias financieras y fiscales de la medición posterior de los recursos con que cuenta la empresa son la NIIF para PYMES con un 66.67% y el Código Tributario con un 42.86%.

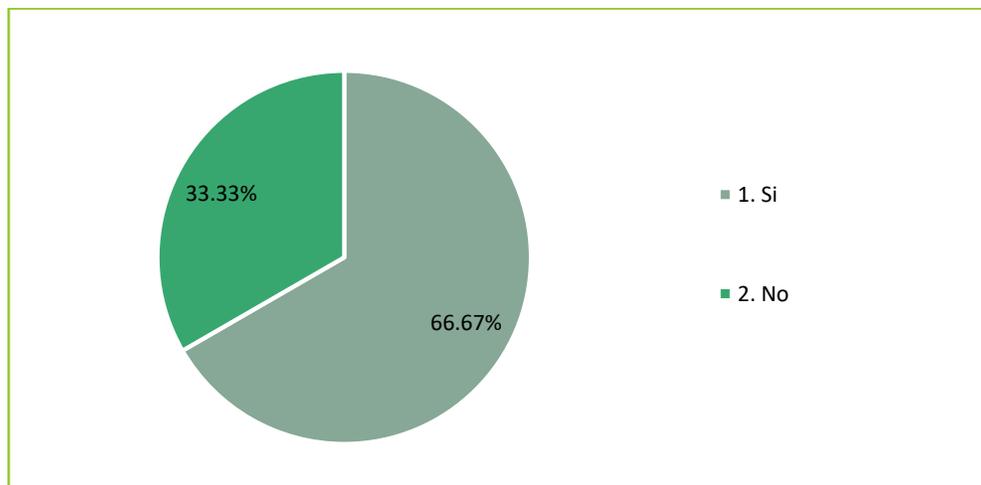
Pregunta N° 4

¿Considera que la medición posterior de las cuentas por cobrar según la NIIF para las PYMES permite medir las cuentas por cobrar al Valor Razonable, debido a la incobrabilidad que puede existir en la empresa?

Objetivo: Identificar el conocimiento teórico de la normativa técnica con que cuenta el contador público sobre la medición posterior de las cuentas por cobrar.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Si	14	66.67%
2. No	7	33.33%
TOTAL	21	100.00%

Gráfico N° 4



Análisis: Del total de encuestados, el 66.67% considera que la medición posterior de las cuentas por cobrar según la NIIF para PYMES, permite medirlas al valor razonable, esto debido a la posible incobrabilidad de estas existente en la empresa.

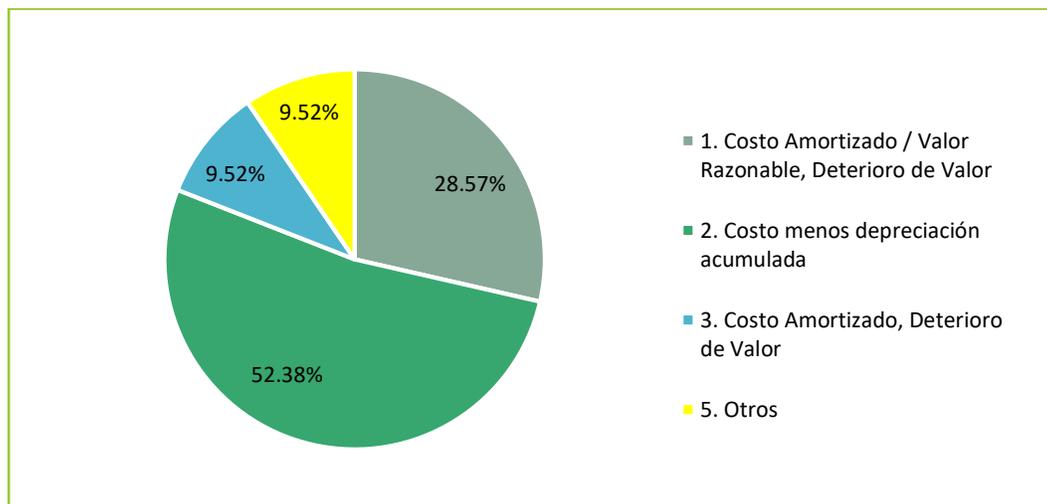
Pregunta N° 5

¿Cuál de los siguientes enunciados considera que incluye la medición posterior aplicable a las propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión? (Marque una opción).

Objetivo: Identificar el conocimiento de la normativa técnica con que cuenta el contador público sobre la medición posterior de las propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Costo Amortizado / Valor Razonable, Deterioro de Valor	6	28.57%
2. Costo menos depreciación acumulada	11	52.38%
3. Costo Amortizado, Deterioro de Valor	2	9.52%
4. Estimación para Cuentas Incobrables	0	0.00%
5. Otros	2	9.52%
TOTAL	21	100.00%

Gráfico N° 5



Análisis: Según el 52.38% de los encuestados la medición posterior aplicable a las propiedades, planta y equipo y, propiedades de inversión es de acuerdo al método de Costo menos depreciación acumulada.

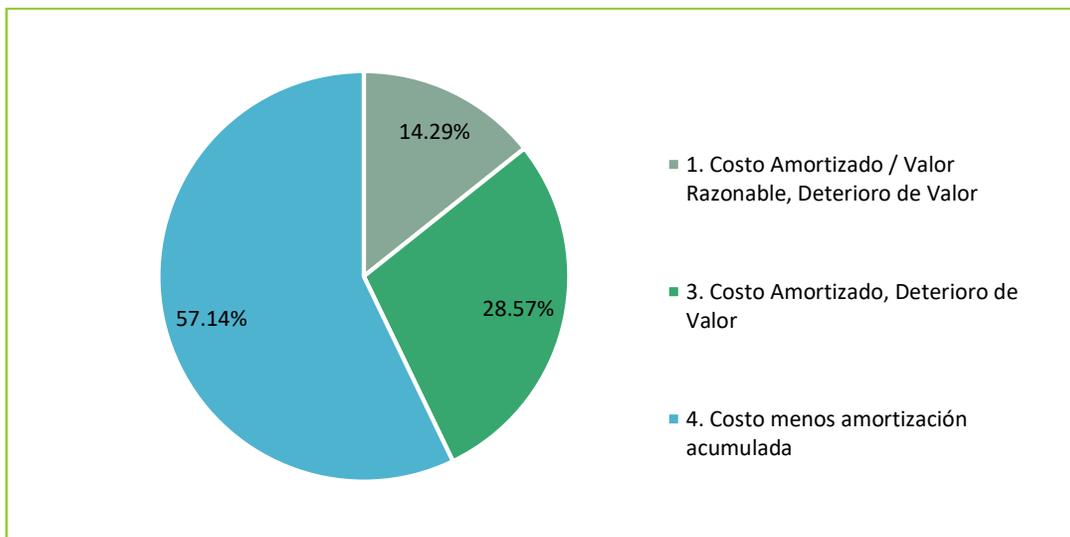
Pregunta N° 6

¿Cuál de los siguientes enunciados considera que incluye la medición posterior aplicable a los activos intangibles? (Marque una opción).

Objetivo: Identificar el conocimiento de la normativa técnica con que cuenta el contador público sobre la medición posterior de los activos intangibles.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Costo Amortizado / Valor Razonable, Deterioro de Valor	3	14.29%
2. Costo menos depreciación acumulada	0	0.00%
3. Costo Amortizado, Deterioro de Valor	6	28.57%
4. Costo menos amortización acumulada	12	57.14%
5. Otros	0	0.00%
TOTAL	21	100.00%

Gráfico N° 6



Análisis: Para el 57.14% de los encuestados, el método que debe ser aplicado en la medición posterior de los activos intangibles es el de Costo menos amortización acumulada.

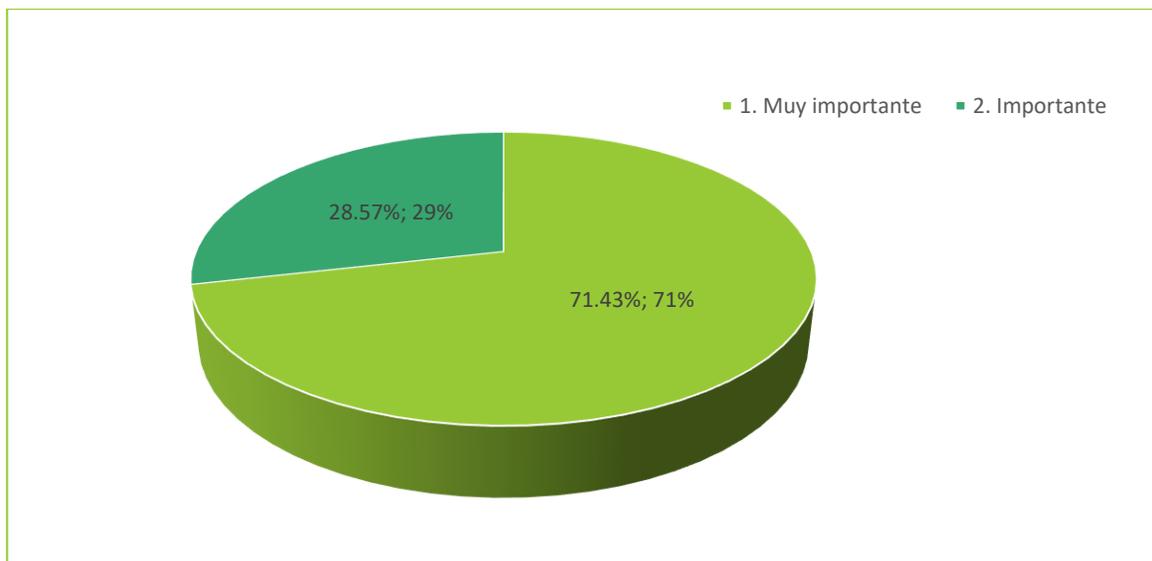
Pregunta N° 7

¿Qué grado de importancia tendría para los contadores de las empresas constructoras realizar una adecuada medición posterior de las cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles en la presentación de las cifras en los estados financieros?

Objetivo: Conocer el grado de importancia de la medición posterior de las cuentas en estudio, para el contador público en la presentación de los estados financieros.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Muy importante	15	71.43%
2. Importante	6	28.57%
3. Poco importante	0	0.00%
4. Nada importante	0	0.00%
TOTAL	21	100.00%

Gráfico N° 7



Análisis: Para el 71.43% de los encuestados es muy importante realizar la adecuada medición posterior de las cuentas en estudio al momento de presentar los estados financieros.

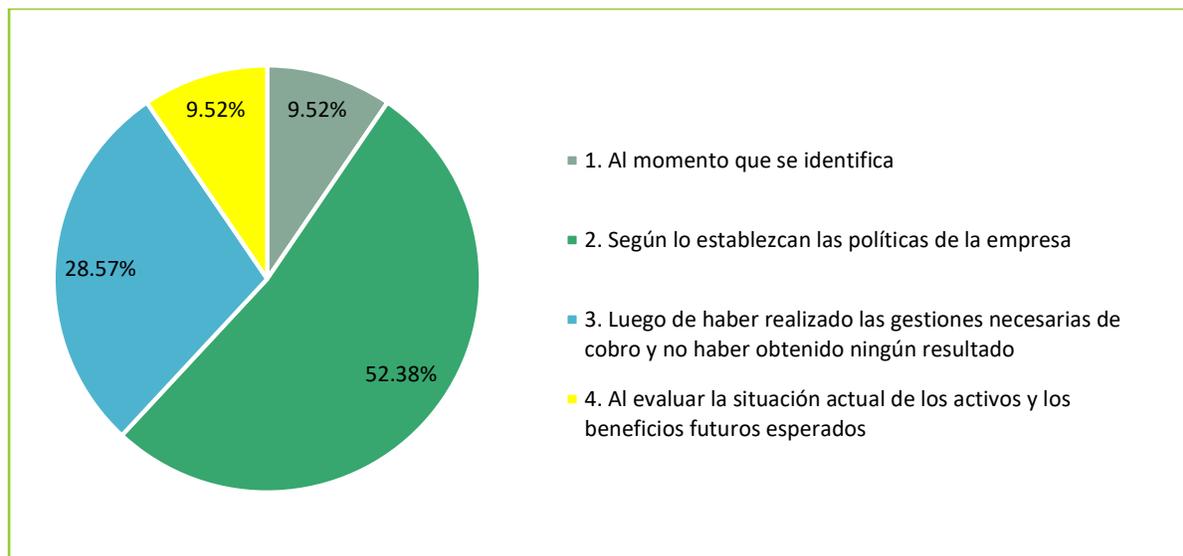
Pregunta N° 8

¿Cuándo considera necesario que se debe reconocer contablemente una estimación para cuentas incobrables?

Objetivo: Identificar el criterio con el que el contador público evalúa la estimación para cuentas incobrables.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Al momento que se identifica	2	9.52%
2. Según lo establezcan las políticas de la empresa	11	52.38%
3. Luego de haber realizado las gestiones necesarias de cobro y no haber obtenido ningún resultado	6	28.57%
4. Al evaluar la situación actual de los activos y los beneficios futuros esperados	2	9.52%
TOTAL	21	100.00%

Gráfico N° 8



Análisis: La mayoría de los encuestados (52.38%) consideraron que se debe reconocer contablemente una estimación para cuentas incobrables según lo establezcan las políticas de la empresa.

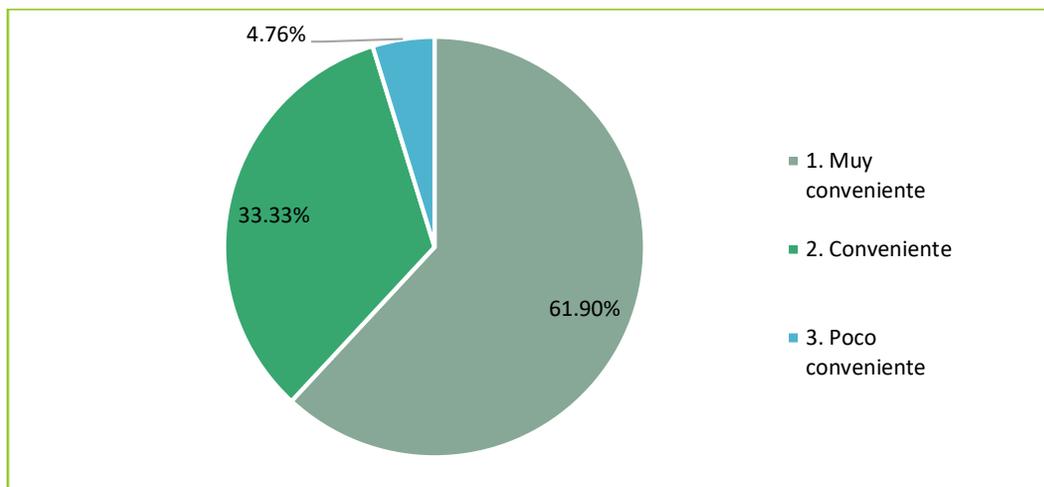
Pregunta N° 9

¿Qué tan conveniente estima poseer políticas contables para evaluar y reconocer las pérdidas por deterioro de valor de las cuentas por cobrar, propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles?

Objetivo: Identificar si el contador público evalúa y es consciente de realizar los registros contables de pérdidas por deterioro de las cuentas en estudio.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Muy conveniente	13	61.90%
2. Conveniente	7	33.33%
3. Poco conveniente	1	4.76%
4. Nada conveniente	0	0.00%
TOTAL	21	100.00%

Gráfico N° 9



Análisis: El 61.90% de los encuestados consideran muy conveniente poseer políticas contables adecuadas para evaluar y reconocer las pérdidas por deterioro de valor de las cuentas en estudio.

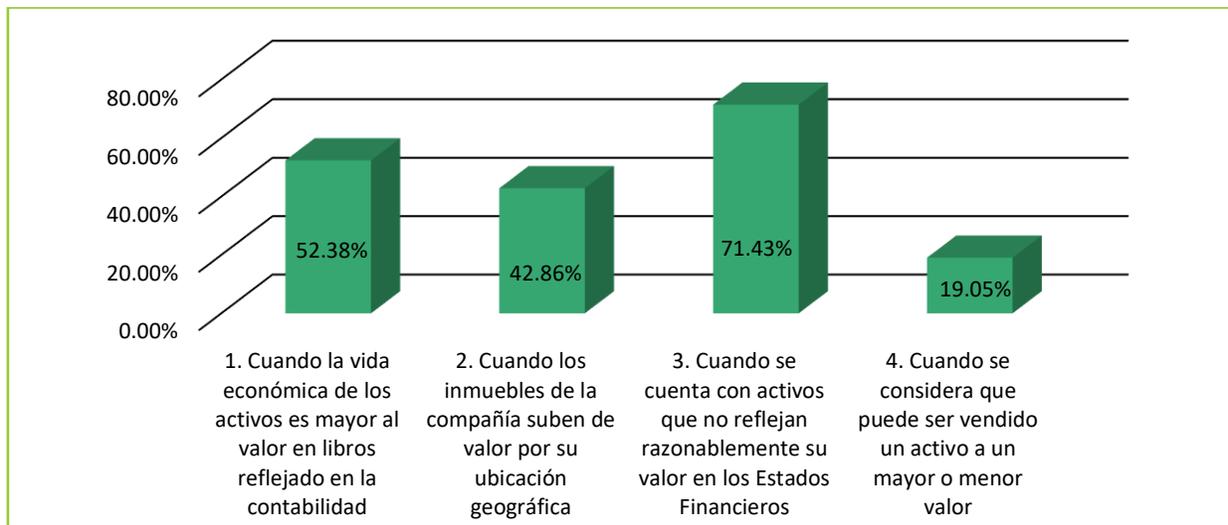
Pregunta N° 10

¿En qué circunstancia considera que se puede identificar una incidencia financiera referente a revaluaciones de las propiedades, planta y equipo ó propiedades de inversión dentro de la empresa?
(Puede marcar más de una opción)

Objetivo: Conocer si el contador de la empresa constructora identifica incidencias financieras relacionadas con las revaluaciones de sus propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Cuando la vida económica de los activos es mayor al valor en libros reflejado en la contabilidad	11	52.38%
2. Cuando los inmuebles de la compañía suben de valor por su ubicación geográfica	9	42.86%
3. Cuando se cuenta con activos que no reflejan razonablemente su valor en los Estados Financieros	15	71.43%
4. Cuando se considera que puede ser vendido un activo a un mayor o menor valor	4	19.05%

Gráfico N° 10



Análisis: Según la información recolectada, el 71.43% de los encuestados considera que cuando se cuenta con activos que no reflejan razonablemente su valor en los Estados Financieros se puede identificar como una incidencia financiera referente a revaluaciones que indique que las cifras presentadas.

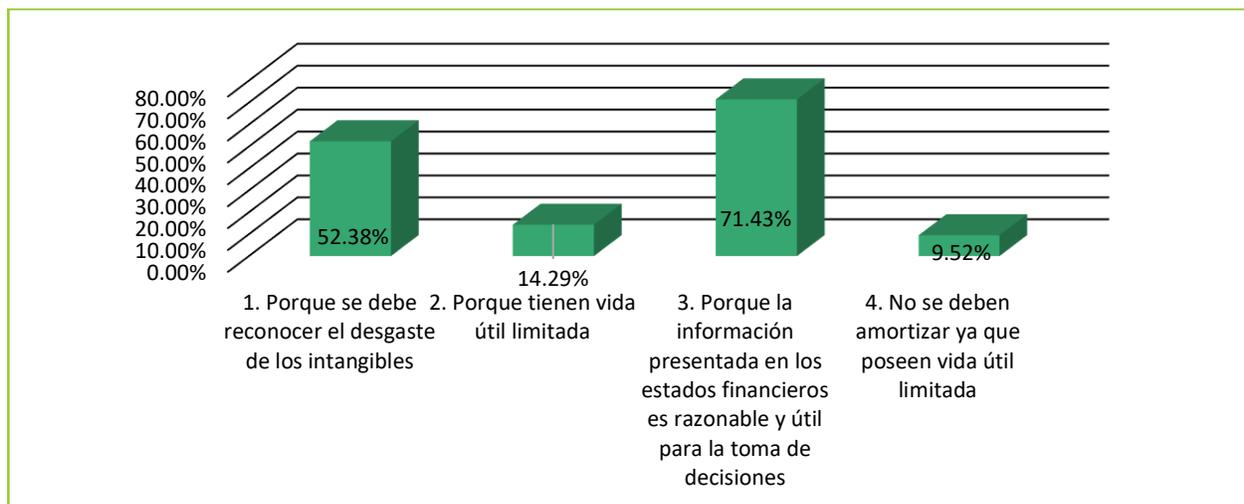
Pregunta N° 11

¿Por qué considera necesario reconocer, medir y amortizar de forma uniforme y sistemática los activos intangibles que posee la empresa? (Puede marcar más de una opción)

Objetivo: Conocer si la empresa constructora posee activos intangibles y si estos son amortizados de forma apropiada.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Porque se debe reconocer el desgaste de los intangibles	11	52.38%
2. Porque tienen vida útil limitada	3	14.29%
3. Porque la información presentada en los estados financieros es razonable y útil para la toma de decisiones	15	71.43%
4. No se deben amortizar ya que poseen vida útil limitada	2	9.52%
5. Otros	0	0.00%

Gráfico N° 11



Análisis: Para el 71.43% de los encuestados, la información presentada en los estados financieros es razonable y útil para la toma de decisiones, porque se debe reconocer, medir y amortizar de forma uniforme y sistemática los activos intangibles que posee la empresa.

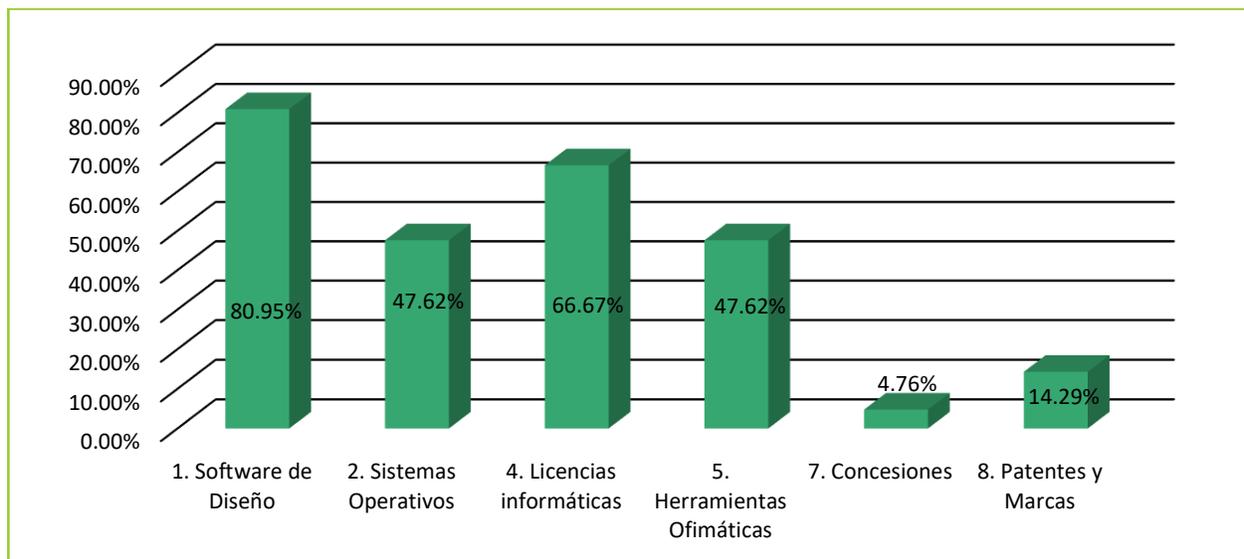
Pregunta N° 12

Marque con una X las opciones que el contador puede reconocer como un activo intangible:

Objetivo: Conocer algunos tipos de activos intangibles con los que cuenta las empresas constructoras para realizar su actividad económica.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Software de Diseño	17	80.95%
2. Sistemas Operativos	10	47.62%
3. Permisos especiales	0	0.00%
4. Licencias informáticas	14	66.67%
5. Herramientas Ofimáticas	10	47.62%
6. Todos los activos intangibles deben contabilizarse	0	0.00%
7. Concesiones	1	4.76%
8. Patentes y Marcas	3	14.29%
9. Otros	0	0.00%

Gráfico N° 12



Análisis: La mayoría de los encuestados consideran que el contador puede reconocer como un activo intangible, con un 80.95%, los software de diseño.

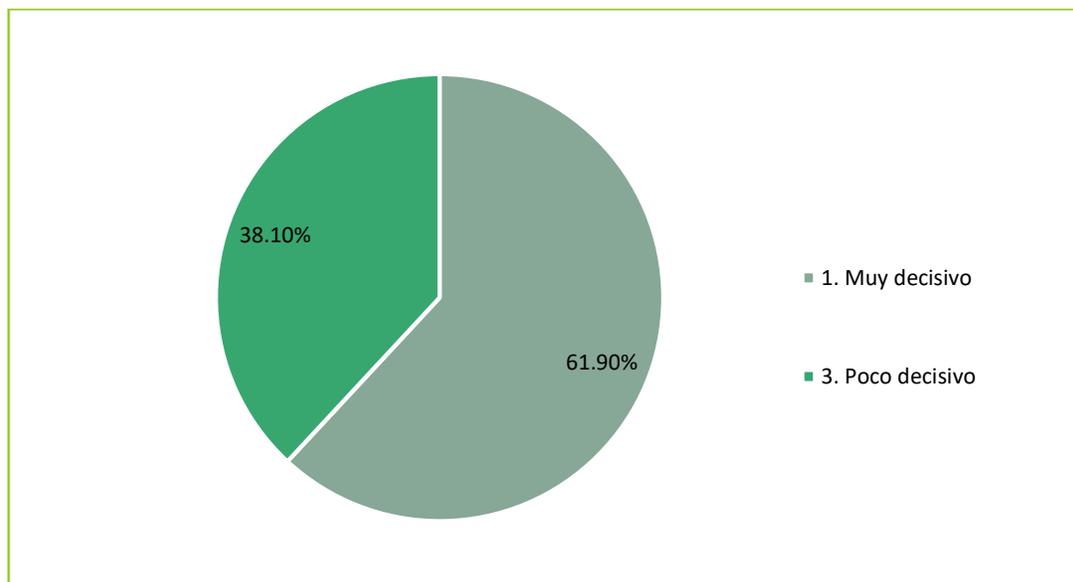
Pregunta N° 13

¿Qué tan decisivo se vuelve en la toma de decisiones, contar con una adecuada aplicación de la medición posterior de los recursos de la empresa, identificando las incidencias financieras y fiscales?

Objetivo: Conocer el nivel de importancia que considera el contador para la toma de decisiones, el aplicar una adecuada medición posterior de las cuentas en estudio.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Muy decisivo	13	61.90%
2. Decisivo	8	38.10%
3. Poco decisivo	0	0.00%
4. Nada decisivo	0	0.00%
TOTAL	21	100.00%

Gráfico N° 13



Análisis: Para los encuestados, es muy decisivo en la toma de decisiones (61.90%), contar con una adecuada aplicación de la medición posterior de los recursos de la empresa, identificando las incidencias financieras y fiscales.

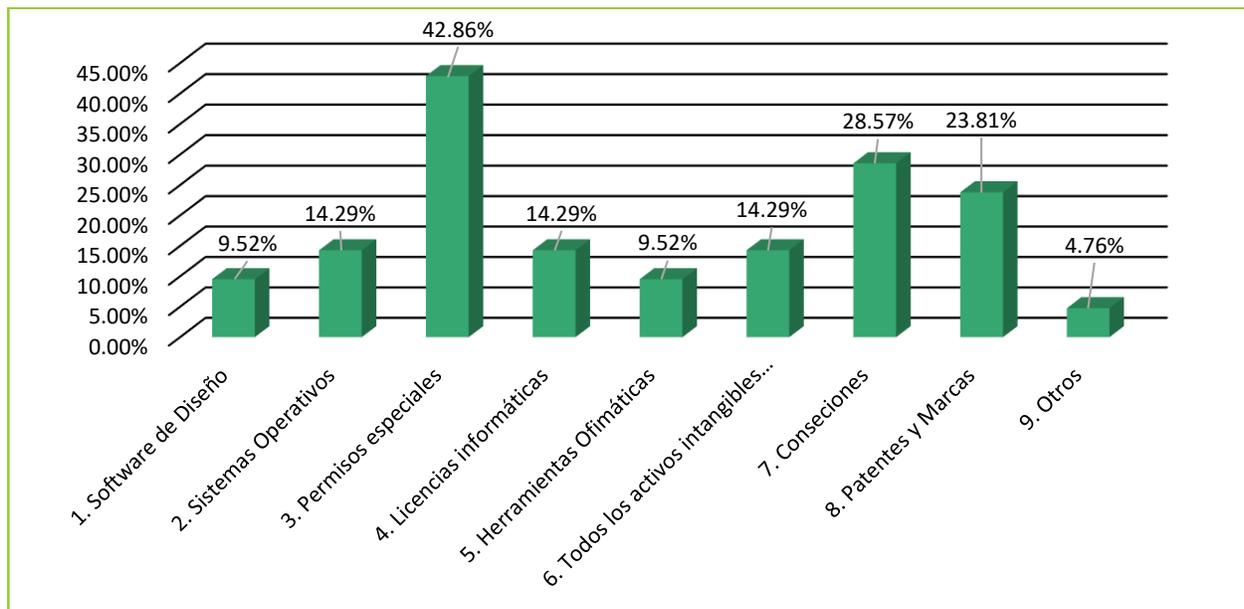
Pregunta N° 14

Marque con una X aquellas opciones que no pueden ser reconocidas como activo intangible:

Objetivo: Conocer si la empresa constructora posee registros de sus activos intangibles.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Software de Diseño	2	9.52%
2. Sistemas Operativos	3	14.29%
3. Permisos especiales	9	42.86%
4. Licencias informáticas	3	14.29%
5. Herramientas Ofimáticas	2	9.52%
6. Todos los activos intangibles deben contabilizarse	3	14.29%
7. Concesiones	6	28.57%
8. Patentes y Marcas	5	23.81%
9. Otros	1	4.76%

Gráfico N° 14



Análisis: Con un 42.86% de los encuestados, se estableció que los permisos especiales no pueden ser reconocidos como activo intangible.

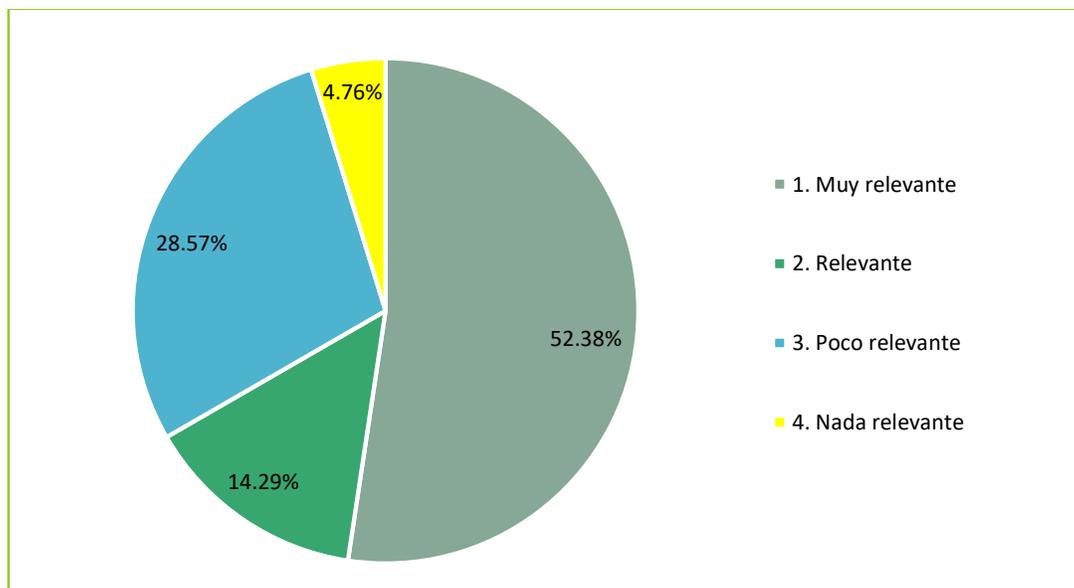
Pregunta N° 15

¿Qué tan relevante considera la presentación de las cifras en los Estados Financieros sin una adecuada medición posterior de los recursos en estudio?

Objetivo: Conocer si el profesional identifica desventajas financieras por la aplicación inadecuada de medición posterior.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Muy relevante	11	52.38%
2. Relevante	3	14.29%
3. Poco relevante	6	28.57%
4. Nada relevante	1	4.76%
TOTAL	21	100.00%

Gráfico N° 15



Análisis: El 52.38% de los encuestados, considera muy relevante la presentación de las cifras en los Estados Financieros sin una adecuada medición posterior de los recursos en estudio.

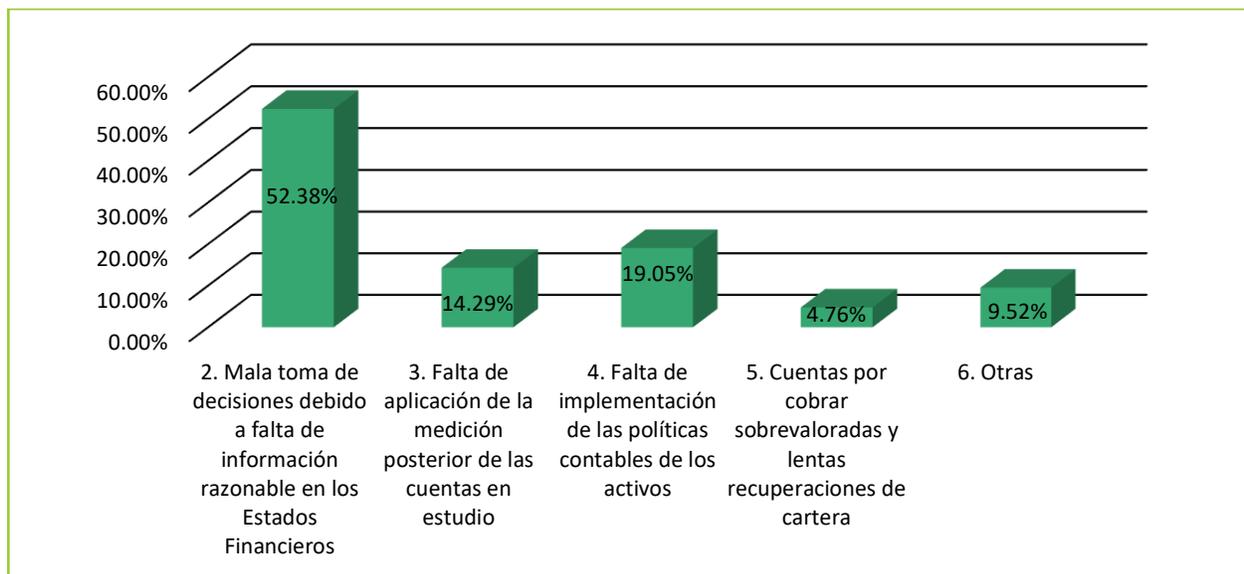
Pregunta N° 16

¿Cuáles de las siguientes circunstancias según su criterio provocan en las que empresas una incidencia financiera o fiscal relacionada con la NIIF para las PYMES?

Objetivo: Conocer si el contador público ha presenciado situaciones dentro de la empresa constructora, en las que la rentabilidad se haya visto afectada por la realización inadecuada de la medición posterior de las cuentas en estudio.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Realización inadecuada de la medición posterior de las cuentas en estudio	0	0.00%
2. Mala toma de decisiones debido a falta de información razonable en los Estados Financieros	11	52.38%
3. Falta de aplicación de la medición posterior de las cuentas en estudio	3	14.29%
4. Falta de implementación de las políticas contables de los activos	4	19.05%
5. Cuentas por cobrar sobrevaloradas y lentas recuperaciones de cartera	1	4.76%
6. Otras	2	9.52%
TOTAL	21	100.00%

Gráfico N° 16



Análisis: Según el 52.38% de los encuestados, la mala toma de decisiones debido a falta de información razonable en los Estados Financieros provoca en las empresas una incidencia financiera o fiscal relacionada con la NIIF para PYMES.

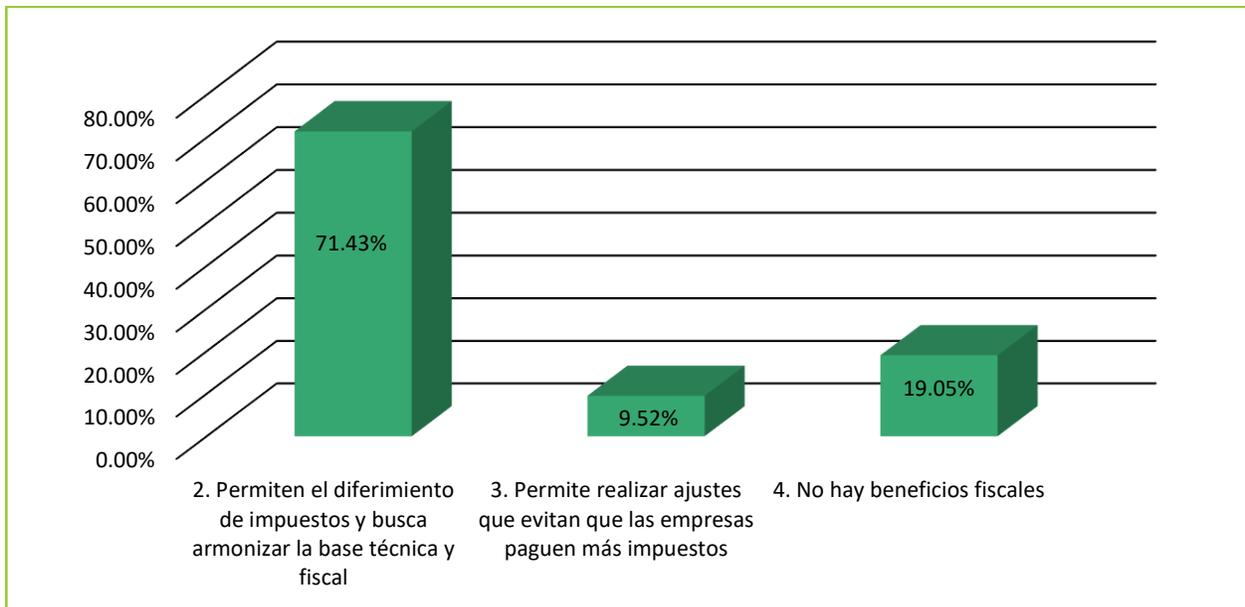
Pregunta N° 17

¿Qué beneficios fiscales considera que son aprovechados al utilizar la medición posterior de las cuentas en estudio bajo la normativa NIIF para las PYMES?

Objetivo: Conocer las ventajas fiscales que se pueden obtener al aplicar la medición posterior de las cuentas en estudio, bajo el marco técnico NIIF para las PYMES.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Las NIIF para las PYMES buscan que las empresas paguen menos impuestos	0	0.00%
2. Permiten el diferimiento de impuestos y busca armonizar la base técnica y fiscal	15	71.43%
3. Permite realizar ajustes que evitan que las empresas paguen más impuestos	2	9.52%
4. No hay beneficios fiscales	4	19.05%
5. Otros	0	0.00%
TOTAL	21	100.00%

Gráfico N° 17



Análisis: Para el 71.43% de los encuestados, consideran que uno de los beneficios fiscales que son aprovechados al utilizar la medición posterior de las cuentas en estudio bajo la normativa NIIF para las PYMES es permitir el diferimiento de impuestos y busca armonizar la base técnica y fiscal.

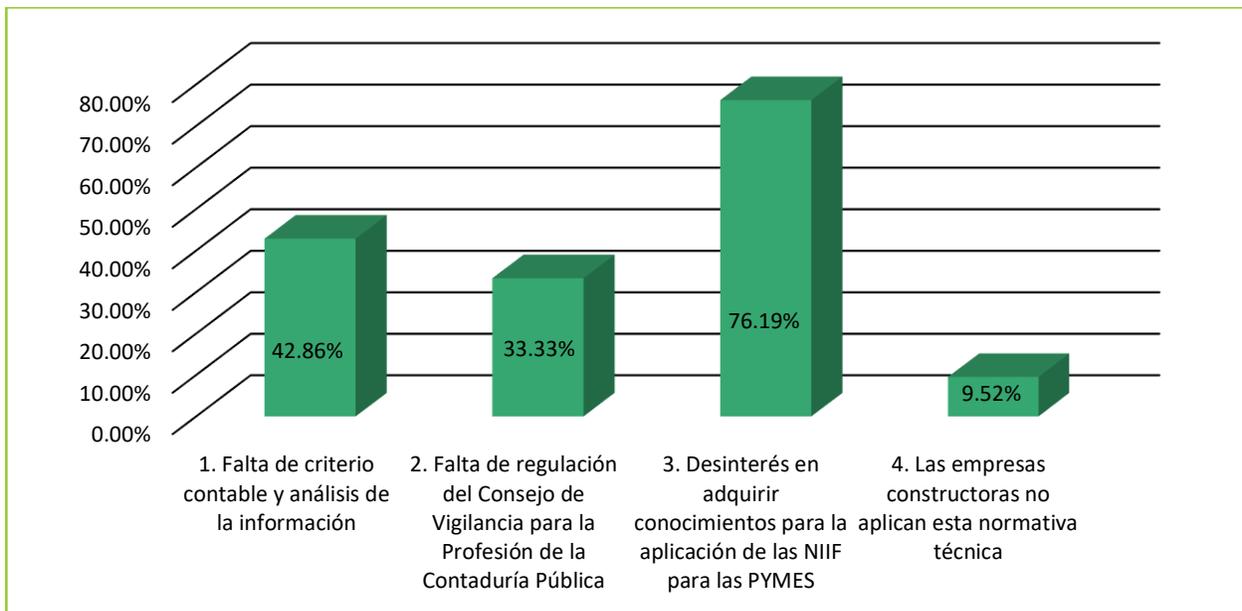
Pregunta N° 18

¿Qué causas considera usted que influyen en que los contadores utilicen inadecuadamente el marco de referencia NIIF para las PYMES, para realizar la medición posterior de los recursos en estudio; y que influye en la identificación con facilidad de las incidencias financieras y fiscales que conlleva? (Puede marcar más de una opción)

Objetivo: Conocer las ventajas fiscales que se pueden obtener al aplicar la medición posterior de las cuentas en estudio, bajo el marco técnico NIIF para las PYMES.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Falta de criterio contable y análisis de la información	9	42.86%
2. Falta de regulación del Consejo de Vigilancia para la Profesión de la Contaduría Pública	7	33.33%
3. Desinterés en adquirir conocimientos para la aplicación de las NIIF para las PYMES	16	76.19%
4. Las empresas constructoras no aplican esta normativa técnica	2	9.52%
5. Otros	0	0.00%

Gráfico N° 18



Análisis: El desinterés en adquirir conocimientos para la aplicación de las NIIF para las PYMES, según el 76.19% de los encuestados, es una de las causas que influyen en que los contadores utilicen inadecuadamente el marco de referencia NIIF para las PYMES, para realizar la medición posterior de los recursos en estudio; y que influyen en la identificación con facilidad de las incidencias financieras y fiscales.

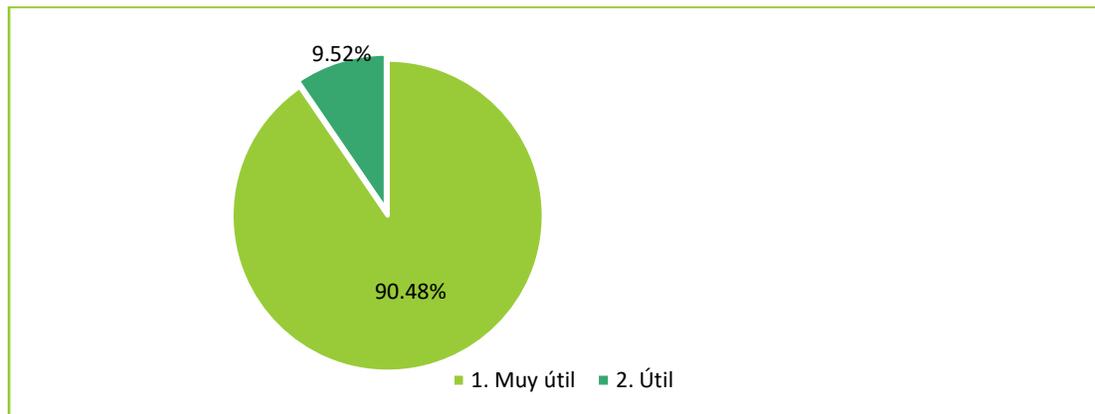
Pregunta N° 19

¿Qué grado de utilidad representa para usted, contar con una guía que le oriente y ejemplifique diversas situaciones de medición posterior de las cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles; y le brinde un análisis de las incidencias financieras y fiscales?

Objetivo: Conocer la utilidad que tiene la investigación realizada para el contador público, en su desempeño dentro de las empresas constructoras.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
1. Muy útil	19	90.48%
2. Útil	2	9.52%
3. Poco útil	0	0.00%
4. Nada útil	0	0.00%
TOTAL	21	100.00%

Gráfico N° 19



Análisis: El 90.48% de los encuestados, considera que es muy útil contar con una guía que le oriente y ejemplifique diversas situaciones de medición posterior de las cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles; y le brinde un análisis de las incidencias financieras y fiscales; bajo este fundamento se considera la necesidad e importancia de tal herramienta técnica ejemplificada.

RESUMEN DE INCIDENCIAS FINANCIERAS E INCIDENCIAS FISCALES

RESUMEN DE INCIDENCIAS FINANCIERAS

CUENTAS POR COBRAR

1. Deterioro del Valor de la Cuenta por Cobrar no reconocido

Las Cuentas por Cobrar, las cuales no han sido revisadas periódicamente, actualizando su importe en libros a través de la medición posterior, reconociendo el deterioro de valor, reflejando en los estados financieros cifras que no representan la razonabilidad de los valores reales, lo que conlleva a una mala toma de decisiones.

2. Cuentas por Cobrar con financiación implícita

La falta de reconocimiento de transacciones con financiación implícita de forma adecuada, ocasiona una presentación de cifras sobrevaloradas en los estados financieros que conlleva a una mala aplicación de la NIIF para las PYMES dejando a un lado la razonabilidad de las cifras presentadas.

3. Disminución de Utilidad al vender la Cartera de Clientes

El recurrir a la venta de la cartera de clientes, producto de una lenta recuperación de las cuentas por cobrar y una liquidez muy restringida, ocasiona una disminución de las utilidades esperadas de las transacciones generadas por la compañía por el pago de interés y comisiones.

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

1. Sobrevaloración de las Propiedades, planta y equipo

El contar con bienes de las propiedades, planta y equipo sobrevalorados implica que la compañía no cuente con la información financiera fiable para la toma de decisiones; debido a la falta de la adecuada aplicación de la medición posterior.

2. Revaluación de las Propiedades, planta y equipo

Aplicar la revaluación a los bienes de las propiedades, planta y equipo implica mantener una actualización del importe en libros del bien revaluado, siempre que sea necesario, en el período que se informa; así mismo, es de tomar en cuenta que la revaluación conlleva un gasto relacionado con el servicio brindado por el personal idóneo encargado de realizar el valúo; sin embargo, los incrementos de valor en los activos revaluados favorecen los resultados de indicadores relacionados con los activos.

3. Cambio de estimación contable

Como resultado de la medición posterior al valor razonable de las propiedades, planta y equipo, sea que este aumente (revaluación) o disminuya (deterioro) su valor, dicha acción requiere que sea revisada la vida útil restante del bien, la cuota de depreciación y el valor residual si es necesario, aplicando un cambio de estimación contable si lo requiere. Lo que mostrará el efecto de aplicar el valor razonable en el consumo del bien, la vida útil restante o el valor residual.

En la aplicación del valor razonable de un bien de las propiedades, planta y equipo, siendo que el bien aumente (revaluación) o disminuya (deterioro) su importe en libros, es

necesario evaluar si tendrá un impacto en la cuota de depreciación, tiempo de vida útil y valor residual, aplicando de forma adecuada la NIIF para las PYMES.

ACTIVOS INTANGIBLES

1. Obsolescencia Tecnológica de los activos intangibles

En el caso de los activos intangibles, específicamente del software, es de mucha importancia considerar que las tecnologías se van actualizando y a medida que van innovando, van a otras fuera del mercado, es por ello que es necesario tomarlo en cuenta para que la amortización sea realizada con base a los años de vida útil.

Para los activos intangibles la compañía posee software, por lo que en cada fecha de informe es necesario considerar la vida útil del bien, ya que los continuos cambios tecnológicos conllevan a evaluar la obsolescencia y reconocer las pérdidas por deterioro.

PROPIEDADES DE INVERSIÓN

1. Sobrevaloración y subvaloración del importe en libros de los componentes del activo en forma de propiedades de inversión

Es necesario considerar al realizar una adecuada medición posterior, la posible existencia de deterioro del valor y así determinar si este procede a disminuir el saldo del activo, evitando que al final de la fecha sobre la que se informa, este no se presente sobrevalorado. Así como tomar en cuenta las condiciones del mercado, para determinar si estas generan plusvalía al bien y evitar presentar un importe subvalorado en los estados

financieros. Y así tomar idóneamente, decisiones económicas con base a la información razonable presentada en los estados financieros.

2. Cambio de Estimación Contable

El realizar una adecuada medición posterior, involucra determinar y tomar en cuenta índices de deterioro del activo, los cuales pueden repercutir en un cambio de estimación contable, estando también inmersos en este, un cambio en el valor residual y depreciación.

RESUMEN DE INCIDENCIAS FISCALES

CUENTAS POR COBRAR

1. Impuesto sobre La Renta Diferido

En la cuenta por cobrar, causa incidencias fiscales cuando la base financiera difiere de la fiscal, es decir, cuando un principio contable como lo es la perdida por deterioro de la cuenta por cobrar o reconocer al valor presente una cuenta por cobrar con financiación implícita, con la legislación, ya que esta define los gastos deducibles y no deducibles.

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

1. Gasto no deducible del impuesto sobre la Renta, relacionado con la depreciación del bien revaluado, referente a la porción de incremento de valor del bien.

Para el caso de las propiedades, planta y equipo el gasto reconocido como pérdida por deterioro de valor no será deducible del impuesto sobre la renta la igual que el gasto correspondiente a la depreciación de la porción de incremento del bien revaluado.

2. Pago de impuestos municipales relacionados con el valor de los activos.

Se debe considerar que un cambio en el importe en libro de un activo de las propiedades, planta y equipo influirá en el pago de impuestos o tasas que sean gravados sobre la base de los activos.

ACTIVOS INTANGIBLES

1. Gasto no deducible producto del deterioro de valor del activo intangible

La pérdida por deterioro de valor de un activo intangible es considerada como un gasto no deducible en la Ley del Impuesto sobre la Renta, por tanto, se adicionaría a la renta imponible al momento del cálculo del impuesto.

Las incidencias fiscales son causadas por principios contables, como lo es el cambio de estimación contable, vida útil, cuota de amortización o pérdida por deterioro, las cuales no son deducibles del impuesto sobre la renta.

PROPIEDADES DE INVERSIÓN

1. Pago indebido de impuestos, aranceles y tasas directas respecto al monto de los activos, por existencia de sobrevaloración o subvaloración en estos, dependiendo de los factores de estimación a la fecha

Es necesario tomar en cuenta si al final de la fecha sobre la que se informa, las cifras en los estados financieros hayan sido medidas posteriormente tomando en cuenta de forma íntegra, lo que involucran los modelos de medición según política contable y NIIF para las PYMES. Ya que el pago de impuestos, aranceles o tasas directas, se basa en el monto de los activos, el cual debería ser fiable y razonable.